



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Operator de date cu caracter personal
nr. ANSPDCP 759/2003
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

DECIZIE nr.4187/28.09.2018

privind modul de soluționare a contestațiilor depusă de Societatea X SRL, înregistrate la AJFP Arad sub nr. ARG-REG .../19.04.2018 și ARG-REG .../23.05.2018, iar la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../14.05.2018, respectiv TMR-DGR .../11.06.2018

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată asupra contestațiilor formulate de Societatea X SRL , cu sediul în municipiul ..., jud.Arad și sediul procedural ales la Cabinetul de avocatură "P" situat în ... jud.Timiș, înmatriculată la O.R.C a jud.Arad sub nr. ..., CUI ..., reprezentată legal în prezenta procedură de Cabinetul de avocatură "P", după cum urmează:

A. Cu adresa nr. ARG-AIF .../02.05.2018 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../14.05.2018, A.J.F.P Arad– Inspectie Fiscală înaintează dosarul contestației formulată de societatea X SRL împotriva:

1. Deciziei de impunere nr. F-AR ...27.02.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice privind suma de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit : ... lei
- TVA : ... lei

2. Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR ...27.02.2018

B. Cu adresa nr. ARG-REG .../ad/30.05.2018 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../11.06.2018 , A.J.F.P Arad - Serviciul Evidență pe Plătitori Persoane Juridice înaintează dosarul contestației formulată de societatea X SRL împotriva:

1. Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....05.04.2018, în dosarul fiscal nr...., pentru suma de ... lei;

2. Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr..../05.04.2018, în dosarul fiscal nr...., pentru suma de ... lei.

Contestațiile au fost depuse in termenul prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

- la A.J.F.P.Arad sub nr. ARG-REG .../19.04.2018 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../14.05.2018, în raport de data comunicării Deciziei nr. F-AR ...27.02.2018, respectiv data de 07.03.2018, potrivit semnăturii de primire și a amprente ștampilei de pe ultima filă a deciziei de impunere nr. F-AR ...27.02.2018, existentă în copie la dosarul cauzei ;
- la A.J.F.P Arad sub nr. ARG-REG .../23.05.2018 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../11.06.2018, în raport de data comunicării Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ...05.04.2018 și a Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr..../05.04.2018, respectiv data de 02.05.2018, potrivit copiei după confirmarea de primire anexată la dosarul cauzei.

Potrivit pct.9.5 din OANAF Nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“9.5. 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 poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”,

și întrucât contestarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ...05.04.2018 și a Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr..../05.04.2018, emise in dosar fiscal nr.... de către A.J.F.P Arad -Serviciul Evidență pe Plătitori Persoane Juridice , reprezintă capăt de cerere distinct care se regăsește în contestația înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../14.05.2018, deoarece vizează accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar în Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-AR ...27.02.2018,

organul de soluționare a procedat la conexarea dosarelor contestațiilor formulate de societatea X SRL, în vederea asigurării unei mai bune

administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea contestațiilor.

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

A. 1. Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ...27.02.2018 emis de către A.J.F.P Arad – Inspectie Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)*

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”* coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul

de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr.F-AR ...27.02.2018 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Inspectie Fiscală.

2. Referitor la contestarea de către petentă a Deciziei de impunere nr. F-AR ...27.02.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice

I. Prin contestația formulată, petenta contestă impozitul pe profit și parțial din TVA stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, invocând următoarele:

În timpul efectuării inspecției fiscale a survenit decesul administratorului (14.10.2017), mostenitorii defunctului în calitate de noi reprezentanți ai societății fiind în situația de a depăși un eveniment personal tragic, de a parcurge procedurile legale necesare pentru preluarea afacerii și de a gestiona un control fiscal fără a cunoaște nimic din istoricul afacerii, relațiile contractuale ale societății derulate în timp, etc.

Până la finalizarea inspecției fiscale mostenitorii defunctului au făcut eforturi considerabile pentru a obține și de a pune la dispoziția organului de control toate documentele solicitate de acesta, însă cu toate acestea nu au reușit să obțină la timp și să prezinte toate documentele justificative solicitate (facturi, contracte, devize de lucrări, rapoarte de analiză, etc). O parte din aceste documente au fost obținute ulterior încheierii controlului fiscal de la partenerii contractuali ai societății, iar aceste documente au stat la baza formulării prezentei contestații.

a) În ceea ce privește impozitul pe profit

a.1 Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod nefondat și nelegal sume suplimentare de natură impozitului pe profit rezultate din înregistrarea în contabilitatea societății, în perioada 2012-2016, a unor facturi în suma totală de ... lei (baza de calcul) emise de SC DV SRL, PFA IC, SC PC SRL, SC GT SRL, I.I NL, SC EA SRL, SC BE SRL, SC SC SRL, SC MG SRL, SC DC SRL și SC QS SRL reprezentând prestări de servicii, pe motiv că nu se prezintă devize sau situații de lucrări și pentru care societatea nu justifică necesitatea efectuării lor.

Contrar celor reținute de organul fiscal, societatea consideră că pentru preșterile de servicii facturate de furnizorii menționați mai sus sunt îndeplinite toate condițiile de deductibilitate prevăzute de lege, respectiv:

- există facturi emise de acești furnizori cu respectarea prevederilor legale referitoare la întocmirea și elementele ce trebuie să le conțină factura;
- există contracte de prestări de servicii încheiate între petentă și societățile furnizoare nominalizate, în care sunt prevăzute obligațiile părților, termene de execuție, prețuri etc;

- exista devize de lucrari intocmite de prestatori, conforme cu prevederile Codului fiscal, continand denumirea lucrării executate, unitati de masura, pret, semnate de ambele parti contractante ;
- se prezinta caracterul impetuos necesar al acestor servicii, prin prisma mentinerii parametrilor functionali ai imobilului – hotel-, nefiind permisa degradarea/deteriorarea acestuia, fiind obligatorie efectuarea reparatiilor curente si efectuarea tuturor activitatilor pentru mentinerea hotelului in conditii optime de functionare si pentru pastrarea autorizatiilor si avizelor de specialitate;
- organul de inspectie fiscala nu a negat caracterul real al acestor servicii, in acord cu principiul proportionalitatii .

În probatiune se prezintă toate documentele de care se face vorbire, respectiv anexele nr. 4 - 6, nr. 8 - 11 si nr.13-16.

a.2 Petenta considera ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod nelegal sume suplimentare de natura impozitului pe profit rezultate din inregistrarea in contabilitatea societatii, in anii 2012 și 2016, a doua facturi proforme in suma totala de ... lei (baza de calcul) emise de SC LI SRL și SC PA SRL, intrucat pentru factura proformă ..23.07.2012 emisă de SC LI SRL există factura fiscală aferentă nr....31.07.2012, iar pentru factura proformă ...11.02.2016 emisă de SC PA SRL există factura fiscală aferentă nr. .../04.03.2016.

Astfel, petenta considera ca sunt indeplinite toate conditiile de deductibilitate a cheltuielilor prevazute de lege.

In probatiune se prezinta facturile mentionate (anexa nr. 7)

a.3 Petenta considera ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod nelegal sume suplimentare de natura impozitului pe profit rezultate din inregistrarea in contabilitatea societatii, in perioada 2013-2014, a unor facturi in suma totala de ... lei (baza de calcul) emise de SC FI SRL, contribuabil declarat inactiv incepand cu data de 20.12.2013.

Contrar celor retinute de organul fiscal, societatea considera ca pentru facturile emise de furnizorul SC FI SRL prin interpretarea jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, beneficiarul SC X SRL nu trebuie sa fie lipsit de dreptul de deducere al cheltuielilor cu bunuri achizitionate (lemn de foc) de la un contribuabil declarat inactiv, in conditiile in care cu acest contribuabil s-a colaborat in mod constant, SC X SRL fiind de buna credinta, a platit aceste bunuri si a inregistrat facturile in contabilitate, indeplinind toate conditiile de deductibilitate a cheltuielilor prevazute de lege. In probatiune se prezinta facturile mentionate (anexa nr. 12)

a.4 Petenta considera ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod nelegal sume suplimentare de natura impozitului pe profit rezultate din inregistrarea in contabilitatea societatii, in perioada 2015-2016, pe conturi de cheltuieli, a sumei de ... lei (baza de calcul) aferenta unor facturi

reprezentand achizitii de materiale de constructii (ciment, gresie, profile, plasa sudata, placi plafon, adezivi, tamplarie aluminiu, geamuri termopan), precum si a unor facturi de prestari servicii constructii, acestea fiind necesare efectuării unei investitii, organele de inspectie fiscala considerand ca societatea avea obligatia sa inregistreze intreaga suma in contul 231 "Investitii in curs" fara a influenta rezultatul exercitiului.

Contrar celor retinute de organul fiscal, societatea considera ca, achizițiile de materiale de construcții (ciment, gresie, profile, plasa sudata, placi plafon, adezivi, tamplarie aluminiu, geamuri termopan), precum si de prestari servicii constructii (facturi prezentate in anexa nr. 21) nu au avut ca scop imbunatatirea parametrilor tehnici ai imobilului, ci mentinerea in stare de functionare a imobilului la parametrii existenti si, drept urmare, cheltuielile in suma de ... lei au fost inregistrate corect in conturi de cheltuieli curente.

In probatiune se prezinta facturile mentionate (anexele nr. 19,20 si 21).

Avand in vedere motivele si documentele prezentate in sustinere, petenta solicita admiterea contestației si anularea deciziei de impunere pentru suma de ... lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar.

b) In ceea ce priveste TVA in sumă de ... lei

b.1 Societatea considera ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod nefondat si nelegal sume suplimentare de natura TVA in suma de ... lei aferenta unor operatiuni economice reprezentand achizitii de prestari de servicii de la SC DV SRL, SC PC SRL, SC GT SRL, SC EA SRL, SC BE SRL, SC SC SRL, SC MG SRL si SC DC SRL pentru care societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala situatii de lucrari, devize, si pentru care nu a putut justifica necesitatea achizitionarii acestora in scopul activitatii desfasurate.

Contrar celor retinute de organul fiscal, societatea considera ca pentru prestarile de servicii facturate de furnizorii mentionati mai sus sunt indeplinite toate conditiile de deductibilitate a TVA prevazute de lege, respectiv:

- exista facturi emise de acesti furnizori cu respectarea prevederilor legale referitoare la intocmirea si elementele ce trebuie sa le contina factura;
- exista contracte de prestari de servicii incheiate intre petentă și societatile furnizoare nominalizate, in care sunt prevazute obligatiile partilor, termene de executie, preturi etc;
- exista devize de lucrari intocmite de prestatori, conforme cu prevederile Codului fiscal, continand denumirea lucrării executate, unitati de masura, pret, semnate de ambele parti contractante ;
- se prezinta caracterul impetuos necesar al acestor servicii, prin prisma mentinerii parametrilor functionali ai imobilului – hotel-, nefiind permisa degradarea/deteriorarea acestuia, fiind obligatorie efectuarea reparatiilor curente si efectuarea tuturor activitatilor pentru mentinerea hotelului in

conditii optime de functionare si pentru pastrarea autorizatiilor si avizelor de specialitate;

- achizițiile de servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile, respectiv activități în domeniul turismului pentru care petenta este acreditată ;

- organul de inspecție fiscală nu a negat caracterul real al acestor servicii, în acord cu principiul proporționalității

Plecând de la constatările făcute la capitolul "impozit pe profit", organul fiscal face o similitudine eronată între condițiile de deductibilitate a cheltuielilor din punct de vedere al impozitului pe profit și condițiile deductibilității TVA, considerând în mod abuziv ca toate cheltuielile considerate nedeductibile fiscal, în vederea determinării impozitului pe profit, atrag după sine fie colectarea unei TVA fie anularea dreptului de deducere a acestuia.

În acest sens petenta invocă din jurisprudența europeană Hotărârea Curții Europene din data de 08.05.2008 în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 și Hotărârea Curții Europene din data de 21.10.2010 în cauza C-385/09.

b.2 Societatea consideră ca organele de inspecție fiscală au stabilit în mod nelegal sume suplimentare de natura TVA în suma de ... lei rezultate din înregistrarea în contabilitatea societății a unor facturi proforme emise de SC LI SRL și SC PA SRL

Contrar celor reținute de organul fiscal, societatea consideră ca pentru factura proforma ...23.07.2012 emisă de SC LI SRL există factura fiscală aferentă nr. ...31.07.2012, iar pentru factura proforma ...11.02.2016 există factura fiscală aferentă nr. .../04.03.2016 fiind îndeplinite toate condițiile de deductibilitate a TVA prevăzute de lege.

În argumentarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei din facturile emise de furnizorii enuMți, precum și în considerarea ca nelegală a stabilirii de TVA suplimentară în sumă de ... lei rezultată din înregistrarea în contabilitate a unor facturi proforme emise de furnizorii PA SRL și LI SRL, petenta invocă Decizia nr.814/24.11.2006 a Curții de Apel Brașov, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C - 463/14 Asparuhovo Lake Investment Company, în speță fiind vorba de o Hotărâre cu privire la: *"TVA - Noțiunea "prestare de servicii" – Contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță - Fapt generator al taxei - Necesitatea dovedirii prestării efective a serviciilor - Exigibilitatea taxei"*, precum și prevederile Codului fiscal referitoare la TVA și dreptul de deducere.

De asemenea, prin contestație petenta solicită anularea tuturor actelor subsecvente emise de către organul fiscal în baza Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție contestate.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-AR ...27.02.2018, organele de inspecție din cadrul AJFP Arad au stabilit în sarcina societății X SRL următoarele:

II.1 Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei

Perioada supusă controlului: 01.01.2012-31.12.2016

Pe parcursul anului 2012 societatea înregistrează în contabilitate facturi în suma totală de ... lei emise de SC DV SRL, PFA IC, SC PC SRL, SC GT SRL, II NL și SC EA SRL, reprezentând prestări de servicii pentru care nu se prezintă devize sau situații de lucrări și pentru care societatea nu justifică necesitatea efectuării lor.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală consideră ca suma de ... lei este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, în conformitate cu art.21 alin (4) lit.m) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Societatea își înregistrează pe cheltuială suma de ... lei din factura proformă nr....23.07.2012 emisă de SC LI SRL. Prin urmare, inspecția fiscală a stabilit ca cheltuială aferentă facturii proforme de mai sus este nedeductibilă fiscal, deoarece factura proforma nu este document justificativ, conform art.21 alin.4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Total **cheltuieli nedeductibile fiscal** stabilite de organele de inspecție fiscală pentru anul 2012 au fost în suma de ... lei.

Pe parcursul anului 2013 societatea înregistrează în contabilitate facturi în suma totală de ... lei emise de PFA IC, GT SRL și SC BE SRL, reprezentând prestări de servicii pentru care nu se prezintă devize sau situații de lucrări și pentru care societatea nu justifică necesitatea efectuării lor.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală consideră ca suma de 20.817 lei este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, în conformitate cu art.21 alin (4) lit.m) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Societatea își înregistrează pe cheltuială suma de ... reprezentând achiziție lemn de foc aferentă facturii nr. .../21.12.2013 emisă de SC FISRL (CUI ...), contribuabil declarat inactiv începând cu data de 20.12.2013. Astfel, având în vedere prevederile art. 11 alin. 1² din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei.

Total **cheltuieli nedeductibile fiscal** stabilite de organele de inspecție fiscală pentru anul 2013 au fost în suma de ... lei.

Pe parcursul anului 2014 societatea înregistrează în contabilitate facturi în suma totală de 50.050 lei emise de PFA IC, SC SC SRL și SC MG SRL reprezentând prestări de servicii pentru care nu se prezintă devize sau situații de lucrări și pentru care societatea nu justifică necesitatea efectuării lor.

Societatea își înregistrează pe cheltuiala suma de ... lei reprezentand achizitie lemn de foc aferenta a două facturi emise de SC FISRL (CUI 1...155), contribuabil declarat inactiv incepand cu data de 20.12.2013. Astfel, avand in vedere prevederile art. 11 alin. 1² din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspectie nu au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei.

Total **cheltuieli nedeductibile fiscal** stabilite de organele de inspectie fiscala pentru anul 2014 au fost in suma de suma de ... lei.

Pe parcursul anului 2015 societatea inregistreaza in contabilitate facturi in suma totala de ... lei emise de PFA IC si SC SCI SRL reprezentand prestari de servicii pentru care nu se prezinta devize sau situatii de lucrari si pentru care societatea nu justifică necesitatea efectuării lor. Prin urmare. organele de inspectie fiscala considera ca suma de ... lei este cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil, in conformitate cu art.21 alin (4) lit.m) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

În anul 2015 societatea repartizeaza din contul 471004 pe investitii in curs (cont 231) suma de ... lei și pe conturi de cheltuieli suma de ... lei, rămânând in soldul contului 471004 suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala considera ca societatea avea obligatia sa inregistreze intreaga suma de ... lei (...+...) in contul231 "Investiti in curs" fara a influenta rezultatul exercitiului.

Conform art. 107 alin.(2) din OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“Cheltuielile cu lucrările de reparații, altele decât cele menționate la alin. (1), efectuate potrivit condițiilor tehnice de exploatare a activelor respective, care au ca rezultat îmbunătățirea parametrilor tehnici sau sunt indispensabile, la intervale regulate, pentru a asigura continuarea exploatării activelor la parametrii normali se includ în valoarea activului respectiv. Cheltuielile cu reparațiile includ, de exemplu, sumele facturate de furnizori pentru lucrările efectuate sau valoarea manoperei și consumurilor de stocuri, amortizarea și alte cheltuieli atribuibile în cazul lucrărilor executate în regie proprie. Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere.”

De asemenea cf.art.108 (1) și (2), *“ Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.*

(2) Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.”

Prin urmare. suma de ... lei inregistrata in conturi de cheltuieli a fost considerata de organele de inspectie fiscala ca și cheltuială nedeductibilă .

Total **cheltuieli nedeductibile fiscal** stabilite de organele de inspectie fiscala pentru anul 2015 au fost in suma de suma suma de ... lei.

Pe parcursul anului 2016 societatea inregistreaza in contabilitate facturi in suma totala de ... lei emise de PFA IC, SC SCI SRL, SC DC SRL si SC ... SRL reprezentand prestari de servicii pentru care nu se prezinta devize sau situatii de lucrari si pentru care societatea nu justifică necesitatea efectuării lor.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a constituit (in anul 2013 și 2014) pe contul 471.004 "Cheltuieli inregistrate în avans cu terasa" suma de ... lei aferenta unor facturi reprezentand achizitii de materiale de construcții (ciment, gresie, profile, plasa sudata, placi plafon, adezivi, tamplarie aluminiu, geamuri termopan) precum si a unor facturi de prestari servicii constructii, acestea fiind necesare efectuării unor investitii.

În anul societatea repartizeaza din contul 471.004 pe investitii in curs (cont 231) suma de ... lei și pe conturi de cheltuieli suma de ... lei, rămânând in soldul contului 471004 suma de ... lei.

In anul 2016 societatea repartizeaza intreaga suma de ... lei din contul 471004 pe conturi de cheltuieli. Organele de inspectie fiscala considera ca societatea avea obligatia sa inregistreze suma de ... lei in contul 231 " Investitii in curs", fara a influenta rezultatul exercitiului, in conformitate cu OMFP 1802/29.12.2014 privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate.

Total impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie este in suma de ... lei formata din:

- suma de ... lei pentru anul 2012;
- suma de ... lei pentru anul 2013;
- suma de ... lei pentru anul 2014;
- suma de ... lei pentru anul 2015;
- suma de ... lei pentru anul 2016.

II.2 Cu privire la TVA

Perioada supusă verificării:11.06.2012-30.06.2017

In perioada 01.01.2012-30.06.2017, societatea a achizitionat bunuri si servicii destinate realizarii de operatiuni taxabile, de la furnizori interni, platitori si neplatitori de TVA, ceea ce ii da dreptul la deducerea TVA conform preved. art. 145. alin.(1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In una verificarilor efectuate s-a constatat ca societatea si-a exercitat drept de deducere pentru TVA in suma totala de ... lei aferenta unor operatiuni economice reprezentand achiziții de prestari de servicii de la SC DV SRL, PFA IC, SC PC SRL, SC GT SRL, I.I. NL, SC BE SRL, SC EA SRL, SC SC SRL, SC DC SRL, SC QS SRL și SC MG SRL , reprezentând prestări de servicii pentru care societatea nu a prezentat organelor de inspectie devize sau situatii de lucrari si pentru care societatea nu justifică

necesitatea achiziționării acestora în scopul activității desfășurate, societatea încalcând prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal , respectiv pct.46 (2) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal și art.155. alin.(5) din Legea 571/2003 cu completările și modificările ulterioare, respectiv prevederile art. 297 alin.(4) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal pentru perioada 01.01.2016-30.06.2017.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală consideră ca TVA în suma de ... lei nu are drept de deducere.

De asemenea, societatea și-a exercitat drept de deducere la o TVA în suma totală de ... lei aferentă unor facturi proforme, încalcând prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art. 155 din Codul fiscal.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

Societatea X SRL are sediul în municipiul ..., jud.Arad și sediul procedural ales la Cabinetul de avocatură "P" situat în ... jud.Timiș, înmatriculată la O.R.C a jud.Arad sub nr. ..., CUI ..., reprezentată legal în prezenta procedură de Cabinetul de avocatură "P", conform împuternicirilor avocațiale nr.10334/18.04.2018 și 10230/21.05.2018, existente în original la dosarul contestației.

III.1. Cu privire la impozitul pe profit contestat în sumă de ... lei

În fapt, organele de inspecție fiscală au consemnat în Raportul de inspecție fiscală, că în perioada 2012-2016 petenta a înregistrat în contabilitate o serie de achiziții de bunuri și servicii de la mai mulți furnizori, pentru care nu deține toate documentele și justificările prevăzute de legea fiscală pentru a fi considerate cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, a efectuat achiziții de bunuri și servicii de la furnizori inactivi și a înregistrat pe costuri cheltuieli efectuate cu anumite investiții executate la imobile din patrimoniul societății.Astfel:

a) achiziții de prestări servicii pentru care nu sunt prezentate devize, situații de lucrări etc. și pentru care nu s-a putut justifica necesitatea achiziționării acestora în scopul obținerii de venituri impozabile, în sumă totală de ... lei de la societățile DV SRL, PC SRL, GT SRL, EA SRL , BE SRL, SC SRL, DC SRL, ... SRL , MG SRL, precum și de la PFA IC și I.I. NM;

b) înregistrarea ca și cheltuială deductibilă a sumei de ... lei din facturi proforme emise de SC LI SRL și SC PA SRL ,cheltuiala aferentă facturii proforme nefiind deductibilă fiscal, deoarece factura proforma nu este document justificativ;

c) în perioada 2013-2014 se înregistrează pe cheltuieli deductibile suma totală de ... lei reprezentând facturi emise de societatea FI SRL , contribuabil declarat inactiv începând cu data de 20.12.2013;

d) în perioada 2015-2016 se înregistrează pe costuri suma de ... lei aferentă unor facturi reprezentând achiziții de materiale de construcții (ciment, gresie, profile, plasă sudată, plăci plafon, adezivi, tâmplărie aluminiu, geamuri termopan), precum și a unor facturi de prestări servicii construcții, acestea fiind necesare efectuării unor investiții. Organele de inspecție au considerat că aceste sume trebuiau înregistrate în contul 231 " Investitii in curs", fără a influența rezultatul exercițiului, în conformitate cu OMFP 1802/29.12.2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Prin contestație petenta susține că pentru toate lucrările care au fost înregistrate ca și cheltuieli deductibile deține contracte de prestări servicii , care conțin descrierea activităților îndeplinite de către prestatorul de servicii (servicii de amenajări interioare la hotel, lucrări de reparații la instalația termică și sanitară a hotelului, reparații balcoane și șarpante, lucrări de reparații curente: gletuit, zugrăvit, finisaj etc, întocmire plan de afaceri și studiu de fezabilitate pentru Structura de Cazare TuristicăLM ***), prețul pentru aceste servicii, devize de lucrări, toate întocmite cu respectarea Codului fiscal și a normelor de aplicare a Codului fiscal . În susținere se depun toate documentele despre care petenta face vorbire, respectiv contracte, devize de lucrări, facturi, situații de lucrări etc.

a) În ceea ce privește achiziții de prestări servicii efectuate în perioada 2012-2016 în sumă totală de ... lei, în drept sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) și (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 2012-2014, precum și cele ale art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, valabil pentru anul 2016:

" 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:

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.”

“ART. 19 - Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

ART. 25 - Cheltuieli

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

Atât din prevederile Codului fiscal valabil pentru perioada anterioară anului 2016, cât și din cele valabile pentru anul 2016, se desprinde faptul că sunt considerate cheltuieli deductibile acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, în conformitate cu obiectul de activitate autorizat, care sunt înregistrate în contabilitate conform reglementărilor contabile aplicabile și pentru care există documente justificative care să ateste realitatea operațiunilor desfășurate.

Deși la data emiterii Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere nr. F-AR ...27.02.2018, organele de inspecție fiscală au considerat că cheltuielile în sumă totală de ... lei, nu sunt justificate cu documente potrivit prevederilor din Codul fiscal și Normele de aplicare, mai sus citate, respectiv *“devize sau situații de lucrări și pentru care societatea nu justifică necesitatea efectuării lor”*, la momentul depunerii contestației și în susținerea argumentelor invocate, petenta anexează în probațiune:

- facturile emise de prestatorii de servicii;
- contracte de prestări servicii, care conțin descrierea activităților îndeplinite de prestatorul de servicii, prețul acestor prestații, perioada de execuție, modalitate de plată etc;
- devize de lucrări semnate de ambele părți contractante;
- argumentează necesitatea efectuării lucrărilor, prin prisma *“menținerii parametrilor funcționali”* ai imobilului, având în vedere că obiectul de activitate al petentei îl constituie codul CAEN 5510-Hoteluri și alte facilități de cazare similare, respectiv activitatea din domeniul hotelier prin Hotelul Parc amplasat în stațiunea Moneasa.

Potrivit prevederilor art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*

d) dovezile pe care se întemeiază,

coroborat cu pct. 3.4 din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“3.4. Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere;”

prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../02.05.2018, înaintat, ca parte integrantă a dosarului contestației, organului de soluționare competent și înregistrat la DGRFP Timișoara sub nr.../14.05.2018, organele de inspecție precizează:

“În urma analizării documentelor depuse de contestatară se constată: pentru facturile emise de societățile DV SRL, GT SRL, BE SRL și MG SRL, precum și de la I.I. NM în sumă de 104.879 lei, societatea a depus documente justificative suplimentare odată cu dosarul contestației, respectiv contracte de prestări servicii încheiate între societăți și devize de lucrări întocmite de prestator. Organele de inspecție consideră că pentru prestările de servicii facturate de furnizorii menționați mai sus sunt îndeplinite toate condițiile de deductibilitate prevăzute de lege și ca urmare suma de 104.879 lei reprezintă cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil”.

Ca urmare a analizării întregului ansamblu de susțineri, argumente și documente depuse de petentă odată cu contestația, organul de soluționare a solicitat organelor de inspecție fiscală care au întocmit actul administrativ fiscal atacat, prin adresa nr.../31.07.2018, completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației cu punctul de vedere exprimat asupra tranzacțiilor derulate de petentă cu societățile PC SRL, EA SRL și SC SRL, referitor la următoarele aspecte:

-dacă lipsa personalului angajat în cazul furnizorului SC PC SRL constituie singurul motiv de neacordare a dreptului de deducere pentru cheltuiala cu achiziția de servicii de la acest furnizor, precum și temeiul de drept pe baza căruia s-a fundamentat aceasta măsură;

-natura, scopul și destinația serviciului prestat de furnizorul SC EA SRL, raportat la documentele prezentate de petentă;

-în cazul furnizorului SC SC SRL, dacă neîndeplinirea unei condiții de formă, respectiv lipsa contractului, anulează dreptul de deducere a cheltuielii aferentă achiziției de prestări de servicii, celelalte condiții privind dreptul de deducere fiind îndeplinite, în constatările din Raportul de inspecție fiscală nefiind infirmate realitatea și necesitatea executării acestor lucrări;

- întrucât în cazul TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere pentru achizițiile efectuate de la furnizorii mai sus menționați, temeiurile de

drept invocate au un caracter general, să se precizeze în ce măsură aceste achiziții au fost sau nu necesare în scopul activității desfășurate.

Cu adresa nr.ARG-AIF .../ad/14.08.2018 , AJFP Arad-Inspekția Fiscală precizează următoarele:

“ În urma analizării documentelor depuse de contestatară, organele de inspekție fiscală constată că pentru facturile emise de SC PC SRL, SC EA SRL și SC SC SRL societatea a depus documente justificative suplimentare odata cu dosarul contestatiei, respectiv contracte de prestări de servicii și devize de lucrări întocmite de prestatori.

Organele de inspekție fiscală consideră că pentru prestările de servicii facturate de furnizorii mai sus menționați sunt îndeplinite toate condițiile de deductibilitate, cheltuiala fiind efectuată în scopul desfășurării activității economice și ca urmare suma de ... lei reprezintă cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.”

În concluzie, organele de inspekție fiscală constată caracterul deductibil al cheltuielilor în sumă totală de ... lei efectuate de petentă cu achiziția unor lucrări și servicii și, pe cale de consecință, propun admiterea contestației pentru un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Referitor la achizițiile de lucrări și servicii în sumă totală de ... lei efectuate de petentă în perioada 2012-2016 de la furnizorii PFA IC și societățile DC SRL și ... SRL (... lei, ... lei și respectiv ...lei) , din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată:

- pentru furnizorul PFA IC petenta prezintă contractul nr. 21/10.05.2011, al cărui obiect îl constituie “Extindere instalație de încălzire” fără termen de execuție, valoarea contractului fiind de ... lei, cu obligația beneficiarului de a plăti prestatorului această sumă în termen de 30 de zile de la data emiterii facturii de către prestator, în condițiile în care facturile au fost emise pe perioada anilor 2012-2016, fiind în valoare de ... lei;

- pentru furnizorul DC SRL petenta prezintă contractul nr. ...11.09.2009, al cărui obiect îl constituie “amenajare cu pavaj PM”, valoarea estimativă a contractului fiind de ... lei, termen de execuție 30.09.2009, în condițiile în care prestatorul a emis o singură factură în data de 27.03.2016 în valoare de ... lei, reprezentând “CV conf.situație de lucrări nr....27.09.2016”.

Acest document intitulat “Situație de lucrări Pavaj PM” cuprinde ca și lucrări executate: strat fundație balast (manoperă), montaj pavaj (manoperă) și procurare pavaj, în sumă totală de ... lei.Situația de lucrări este semnată și ștampilată doar de prestator, respectiv DC SRL , nefăcându-se astfel dovada că beneficiarul, respectiv petenta, a recepționat această lucrare;

- pentru furnizorul QS SRL petenta prezintă factura nr....21.12.2016 în valoare de ... lei reprezentând “ renovare camere Hotel Parc”, precum și un deviz de lucrări cuprinzând operațiuni de montat gresie, faianță, baghete polistiren, gletuit pereți și lavabil, fără a face dovada existenței unui contract în formă scrisă încheiat între cele două părți și în care să fie prevăzute denumirea completă a prestărilor de servicii executate de

societatea QS SRL, termenul de execuție, prețul prestației, modalitatea de plată, obligațiile părților, modalitatea de recepție a lucrării etc.

În drept sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) și (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 2012-2014, precum și cele ale art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, valabil pentru anul 2016:

“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:

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.”

“ART. 19 - Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

ART. 25 - Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare...”

Față de temeiurile de drept mai sus citate, se reține că petenta nu a depus/a depus documente insuficiente pentru ca prestările de servicii facturate de furnizorii menționați mai sus să aibă caracter de cheltuială deductibilă, în condițiile prevăzute de lege, și ca urmare suma de ... lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Afirmațiile din contestație referitoare la faptul că toate lucrările au fost necesare pentru menținerea parametrilor tehnici ai imobilului astfel încât să poată fi utilizat pentru activitatea hotelieră, nu sunt relevante în

soluționarea cauzei, întrucât organele de inspecție nu au contestat realitatea sau necesitatea efectuării lucrărilor sau prestării serviciilor facturate de furnizorii mai sus menționați, ci au încadrat din punct de vedere fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate la categoria “nedeductibile” pentru neîndeplinirea condițiilor prevăzute de lege referitoare la existența documentelor justificative.

În condițiile în care, conform prevederilor art. 30 și art. 113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

“ART. 30

Competența materială și teritorială a organului fiscal central

(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluia organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului,

ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale” și văzând Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../02.05.2018, completat cu punctul de vedere nr. ARG-AIF .../ad/14.08.2018 , întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad referitor la exprimarea unei propuneri de soluționare a contestației, raportat la documentele depuse în susținere de petentă, pentru acest capăt de cerere în cauză urmează a se pronunța:

- o soluție de **admitere pentru suma de ... lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR ...27.02.2018, aferent unor cheltuieli în sumă de ... lei efectuate de petentă în perioada 2012-2016 cu achiziția de lucrări și servicii destinate desfășurării în bune condiții a activității, în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează: „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

- o soluție de **respingere ca neîntemeiată pentru suma ... lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR ...27.02.2018, aferent unor cheltuieli în sumă de ... lei efectuate de petentă în perioada 2012-2016 cu achiziția de lucrări și servicii, în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1. din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală unde se precizează:

„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;* “

b) În ceea ce privește suma de ... lei din factura proformă nr....23.07.2012 emisă de SC LI SRL

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta înregistrează ca și cheltuială deductibilă suma de ... lei din factura proformă nr....23.07.2012 emisă de SC LI SRL, cheltuiala aferentă facturii proforme nefiind deductibilă fiscal, deoarece factura proforma nu este document justificativ.

În dosarul contestației petenta depune, în susținere, un duplicat al facturii fiscale nr....31.07.2012 emisă de LI SRL, solicitând astfel admiterea, ca și deductibilă, a sumei de ... lei.

Potrivit prevederilor art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

*d) **dovezile pe care se întemeiază,**”*

coroborat cu pct. 3.4 din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“3.4. Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere;”

prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../02.05.2018, înaintat, ca parte integrantă a dosarului contestației, organului de soluționare competent și înregistrat la DGRFP Timișoara sub nr.../14.05.2018, cu privire la acest capăt de cerere, organele de inspecție precizează:

“ În urma analizării documentelor depuse de contestatară se constată că pentru factura proformă ...23.07.2012 emisă de SC LI SRL există factura fiscală aferentă nr....31.07.2012, fiind îndeplinite toate condițiile de deductibilitate a cheltuielilor prevăzute de lege și ca urmare suma de ... lei reprezintă cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil”.

Potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil perioadei 2012,

“ART. 21 Cheltuieli

4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Întrucât la data emiterii actelor administrativ fiscale contestate petenta nu prezentat organelor de inspecție fiscală factura emisă de SC LI SRL , în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibilă suma de ... lei înregistrată în contabilitate pe baza facturii proformă ...23.07.2012.

Ca urmare a faptului că petenta depune la dosarul contestației , în probațiune, documentul care conferă caracterul deductibil cheltuielii în sumă de ... lei, respectiv factura fiscală aferentă nr....31.07.2012 și în condițiile în care, conform prevederilor art. 30 și art. 113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

“ART. 30

Competența materială și teritorială a organului fiscal central

(1) *Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluia organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului,*

ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale” și văzând Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../02.05.2018 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad , pentru acest capăt de cerere în cauză urmează a se pronunța o soluție de **admitere pentru suma de ... lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR ...27.02.2018, aferent cheltuielii în sumă de ... lei înregistrată de petentă în contabilitate reprezentând factura emisă de SC LI SRL, în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează: „(1) *Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*”*

c) În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând facturi emise în perioada 2013-2014 de societatea FI SRL

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SRL a înregistrat în contabilitate, în perioada 2013-2014, 2 facturi în sumă totală de ... lei (baza de calcul) emise de societatea FI SRL, contribuabil declarat inactiv începând cu data de 20.12.2013, considerând nedeductibile aceste cheltuieli , în conformitate cu art. 11 alin. 1² din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație petenta susține că “a dovedit realitatea fenomenului (aspect necontestat de către organul fiscal) precum și necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru încălzirea hotelului (încălzirea hotelului este pe lemne și nu electrică sau pe gaz)...coroborat cu faptul că organul de inspecție fiscală nu a negat caracterul real al acestor servicii, în acord cu principiul proporționalității..., reprezintă elemente suficiente care să conducă la concluzia că factura nr. .../21.12.2013, precum și f....07.03.2014 și f..../10.04.2014 reprezintă o cheltuială deductibilă pentru societate”.

În drept, sunt incidente prevederile art. 11 alin.(1²) și art. 21 alin.(4) lit.r) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil perioadei 2013-2014:

“ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.

ART. 21 Cheltuieli

4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Deși prin contestație petenta afirmă că aprovizionarea cu lemne a fost imperios necesară pentru încălzirea hotelului, organele de inspecție recunoscând caracterul real al acestor achiziții, precizăm faptul că organele de inspecție nu au contestat realitatea sau necesitatea efectuării achiziției de lemne de foc de la furnizorul FI SRL, ci au încadrat din punct de vedere fiscal cheltuiala efectuată de petentă la categoria “nedeductibile” pentru neîndeplinirea condițiilor prevăzute de lege referitoare la achiziționarea de bunuri de la contribuabili declarați inactivi.

În urma consultării bazei de date publice a ANAF secțiunea Registrul contribuabililor inactivi sau reactivați, se constată că societatea FI SRL a fost declarat contribuabil inactiv din data de 20.12.2013, conform Deciziei nr....11.11.2013 emisă de AJFP Sibiu.

Potrivit prevederilor art.78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

„ Art. 78¹ Registrul contribuabililor inactivi/reactivați

(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală...”

Așadar, potrivit prevederilor legale anterior citate, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Legiuitorul, prin procedura fiscală, a statuat fără dubiu, că persoanelor juridice care sunt declarate inactive le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1²) din Codul fiscal, rezumate în cele prezentate la aliniatul de mai sus.

Mai mult, în Codul fiscal la art.21, se precizează care sunt consecințele fiscale din punct de vedere al impozitului pe profit, în situația în care au loc tranzacții cu contribuabili inactivi, în sensul că nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv.

Pe cale de consecință, pentru acest capăt de cerere se va pronunța o soluție de **respingere ca neîntemeiată pentru suma ... lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR ...27.02.2018, aferent unor cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei reprezentând achiziții efectuate de petentă în perioada 2013-2014 de la furnizori declarați contribuabili inactivi, în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1. din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală unde se precizează:

„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”.

d) În ceea ce privește suma de ... lei înregistrată în perioada 2015-2016 reprezentând achiziții de materiale de construcții (ciment, gresie, profile, plasă sudată, plăci plafon, adezivi, tâmplărie aluminiu, geamuri termopan), precum și prestări servicii construcții

În fapt, în perioada 2015-2016 petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de ... lei reprezentând achiziții de materiale de construcții (ciment, gresie, profile, plasă sudată, plăci plafon, adezivi, tâmplărie aluminiu, geamuri termopan), precum și prestări servicii construcții, destinate efectuării unor investiții.

Organele de inspecție fiscală au considerat că aceste sume trebuiau înregistrate în contul 231 " Investitii in curs", fără a influența rezultatul exercițiului, în conformitate cu OMFP 1802/29.12.2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, determinând astfel un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei prin calificarea ca și nedeductibile a acestor cheltuieli.

Prin contestație petenta susține că pentru toate lucrările care au fost înregistrate ca și cheltuieli deductibile deține contracte de prestări servicii , care conțin descrierea activităților îndeplinite de către prestatorul de servicii (servicii de amenajări interioare la hotel, lucrări de reparații la instalația termică și sanitară a hotelului, reparații balcoane și șarpante, lucrări de reparații curente: gletuit, zugrăvit, finisaj etc, întocmire plan de afaceri și studiu de fezabilitate pentru Structura de Cazare TuristicăLM ***), prețul pentru aceste servicii, devize de lucrări, toate întocmite cu respectarea Codului fiscal și a normelor de aplicare a Codului fiscal .

De asemenea petenta susține că aceste cheltuieli au fost făcute pentru a menține parametrii funcționali ai imobilului, caz în care sunt cheltuieli deductibile și nu pentru a îmbunătăți parametrii tehnici ai imobilului, caz în care se recuperează prin intermediul amortizării.

În susținere se depun toate documentele despre care petenta face vorbire, respectiv contracte, devize de lucrări, facturi, situații de lucrări etc.

Din analiza actelor existente la dosarul contestației se desprind următoarele:

- societatea X SRL a înregistrat în contabilitate, în anul 2013 și 2014, pe contul 471.004 "Cheltuieli înregistrate în avans cu terasa" suma de ... lei aferentă unor facturi reprezentând achiziții de materiale de construcții (ciment, gresie, profile, plasă sudată, plăci plafon, adezivi, tâmplărie aluminiu, geamuri termopan), precum și a unor facturi de prestări servicii construcții, acestea fiind necesare efectuării unei investiții;

- în anul 2015, petenta repartizează din contul 471.004"Cheltuieli înregistrate în avans cu terasa", pe contul 231 "Investiții în curs" suma de ... lei și pe conturi de cheltuieli suma de ... lei, rămânând în soldul contului 471.004 , suma de ... lei;

- în anul 2016 petenta repartizează întreaga sumă de ... lei rămasă la 31.12.2015 în soldul contului 471.004"Cheltuieli înregistrate în avans cu terasa" pe conturi de cheltuieli.

În drept, sunt incidente prevederile OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care prevede:

"2.5.2. Corectarea erorilor contabile

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(2) În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare.

.....
195. - Contabilitatea immobilizărilor în curs se ține distinct pentru immobilizările corporale, altele decât investițiile imobiliare, și investițiile imobiliare.
.....

Cheltuieli ulterioare

227. - (1) Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o immobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea immobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente

acestor cheltuieli (de exemplu, influența asupra duratei de viață rămase a imobilizărilor), potrivit criteriilor generale de recunoaștere.

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

231. - (1) Imobilizările în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

(2) Imobilizările în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.”

Așadar, potrivit legislației contabile mai sus citate, în condițiile în care suma de ... lei înregistrată pe costuri în anul 2015 și suma de ... lei înregistrată pe costuri în anul 2016, ar reprezenta cheltuieli cu reparațiile curente efectuate la imobilul PM, deși achizițiile de materiale de construcții și lucrările executate au fost înregistrate în contabilitate la nivelul anilor 2013 și 2014, se constată că în mod eronat petenta a influențat cheltuielile anilor 2015 și 2016, considerând chiar prin contestație că “ *societatea a procedat corect la înregistrarea diferenței de suma de ... lei în conturi de cheltuieli curente, însă în mod eronat trecerea pe cheltuieli s-a făcut în anul 2015 și 2016, în loc să fie făcută în anii 2013 și 2014 atunci când aceste cheltuieli au fost efectuate de societate pentru reparații curente la imobil*”.

În contabilitate lucrările efectuate asupra unui imobil se evidențiază diferit, în funcție de scopul și rezultatul efectuării lucrării:

- dacă lucrările sunt de reparații curente , care au ca scop menținerea imobilului la aceiași parametri tehnici și funcționali, sumele se înregistrează în contabilitate pe cheltuielă, deci afectează direct profitul perioadei la care se înregistrează;
- dacă lucrările de reparații și modernizare sunt realizate în vederea îmbunătățirii parametrilor clădirii în vederea obținerii de beneficii economice viitoare, atunci sumele facturate se evidențiază pe conturi de imobilizări, deci afectează profitul perioadei curente și perioadelor următoare, în funcție de durata de viață utilă a imobilizării (prin intermediul amortizării).

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

Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrare a acestora.

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

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

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

Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații.

Se reține astfel că, **în categoria reparațiilor se încadrează lucrările de zugrăveli, tencuieli, precum și orice altă lucrare în care au fost înlocuite materiale, piese (ex.: geamuri cu tâmplărie de lemn, uși de lemn etc.) existente cu altele noi.**

Dacă s-a adăugat ceva care nu a existat înainte (ex.: hidroizolația plafonului, tâmplărie termopan, instalație de încălzire nouă, o altă compartimentare a încăperilor etc) acestea reprezintă lucrări de modernizare.

Prin contestație petenta susține că “diferența de sumă înregistrată în mod eronat de contabilitatea societății în contul 471 "cheltuieli înregistrate în avans" în sumă de ... lei reprezintă cheltuieli cu reparații curente (anuale) de tipul:

- lucrări de reparații curente: la instalația termică și sanitară a hotelului;
- lucrări de reparații curente: la balcoane și șarpante
- lucrări de reparații curente: pentru refacere zugrăveală în camere și/sau băi, gletuit, zugrăvit, finisaj;
- lucrări de reparații curente: pentru înlocuire pavaj borduri,
- lucrări de reparații curente: la acoperiș și la jgeaburi
- lucrări de reparații curente: pentru înlocuire bucăți de gresie, faianță deteriorate;
- lucrări de reparații curente: pentru schimbat mocheta, schimbare glafuri
- lucrări de reparații curente: pentru refacere pereți despărțitori de gips carton etc.”

Din analiza documentelor prezentate în susținere se reține că pe facturile emise de furnizorii de bunuri și servicii considerate de petentă ca reprezentând cheltuieli deductibile cu reparațiile curente, sunt înscrise la explicații: “prestări servicii instalație încălzire Hotel Parc” (furnizor PFA IC), “lucrări de instalare coș de evacuare exhaustare spațiu comercial” (furnizor societatea VP SRL), “executat instalație sanitară terasă” (PFA Cosma Ioan), “C/v execuție și montaj tâmplărie PVC alb cu geam termopan”(furnizor societatea M SRL), “montarea acoperișului pe balcoane et.IV” (furnizor P.F PV) etc., fără a se preciza în vreun document de susținere(contract, deviz de lucrări, factură) că lucrările realizate au drept scop înlocuirea unor piese existente și improprii funcționării în condiții optime a întregului ansamblu imobiliar.

Încadrarea, de către petentă, a acestor lucrări, în categoria “lucrărilor de reparații curente” este subiectivă și nu are corespondent în documentele prezentate. Cu titlu de exemplu:

- execuția și montarea tâmplăriei de PVC alb cu geam termopan realizată de societatea M SRL nu poate fi considerată o reparație curentă, întrucât nu se face dovada că această tâmplărie înlocuiește tot o tâmplărie de PVC

care s-a deteriorat, iar pe factură nu este înscrisă denumirea lucrării, respectiv “înlocuire tâmplărie PVC”;

- montarea acoperișului pe balcoane la et.IV realizată de P.F.PV de asemenea nu reprezintă o reparație curentă, întrucât nu se face dovada că anterior acestei lucrări a existat un acoperiș pe balcoanele de la et.IV și că acesta a necesitat înlocuirea.

Pe cale de consecință, în lipsa unor delimitări clare a costurilor cu bunurile și serviciile achiziționate de petentă în scopul realizării unor lucrări de menținere și îmbunătățire a parametrilor funcționali ai imobilului, organul de soluționare a contestației constată că, din punct de vedere contabil, în mod eronat petenta a influențat cheltuielile perioadei 2015-2016 cu elemente aferente unor perioade anterioare, având obligația să înregistreze suma de ... lei în contul 231 "Investiții în curs", fără a influența rezultatul exercițiului, în conformitate cu OMFP 1802/29.12.2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Consecința fiscală se regăsește în prevederile art.24 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.28 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

“Art. 24 Amortizarea fiscală

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

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

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea;

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

Prin urmare, suma de ... lei înregistrată în conturi de cheltuieli în anul 2015 și suma de ... lei înregistrată în conturi de cheltuieli în anul 2016, reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal , pentru care în mod legal organele de inspecție au determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei și pentru care se va pronunța o soluție de **respingere ca neîntemeiată** ,în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1. din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală unde se precizează:

„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”.

III.2. Cu privire la TVA contestată în sumă de ... lei

În fapt, organele de inspecție fiscală au consemnat în Raportul de inspecție fiscală, că în perioada 2012-2016 petenta a înregistrat în contabilitate și a dedus TVA în mod eronat în cuantum de ... lei, după cum urmează:

- suma de ... lei aferentă unor achiziții de bunuri și servicii de la mai mulți furnizori, pentru care nu deține toate documentele și justificările prevăzute de legea fiscală pentru a fi considerate că sunt destinate utilizării în folosul de operațiuni taxabile, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal;

- suma de ... lei aferentă unei facturi proforme, contrar prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Codul fiscal;

- suma de ... lei aferentă calculului greșit de prorata la nivelul anului 2013.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei pentru prestări de servicii balneare oferite de petentă fără îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal referitoare la justificarea scutirii de TVA cu bilete de trimitere emise de medic.

Din **TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei** prin Decizia de impunere nr. F-AR ...27.02.2018, **petenta contestă și motivează prin contestație suma de ... lei**, reprezentând ... lei aferentă unor achiziții de bunuri și servicii de la mai mulți furnizori, pentru care organele de inspecție au considerat că nu deține toate documentele și justificările prevăzute de legea fiscală pentru a fi considerate că sunt destinate utilizării în folosul de operațiuni taxabile și suma de ... lei aferentă unei facturi proforme.

Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA dedusă aferentă unor achiziții de bunuri și servicii efectuate în perioada 201-2016 de la societățile DV SRL, PC SRL, GT SRL, EA SRL , BE SRL, SC SRL, DC SRL, ... SRL , MG SRL, precum și de la PFA IC și I.I. NM , **în drept** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și ale art.155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie

prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

Art. 155 Facturarea

(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

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

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#) ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 125¹](#) alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea «autofactură»;

l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;

m) în cazul în care clientul este persoană obligată la plata TVA, mențiunea «taxare inversă»;

n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea «regimul marjei - agenții de turism»;

o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile «regimul marjei - bunuri second-hand», «regimul marjei - opere de artă» sau «regimul marjei - obiecte de colecție și antichități», după caz;

p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea «TVA la încasare»;

r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune.”

Deși la data emiterii Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere nr. F-AR ...27.02.2018 , organele de inspecție fiscală au considerat că pentru TVA dedusă în sumă de ... lei petenta nu deține toate documentele și justificările prevăzute de legea fiscală pentru a fi considerate că sunt destinate utilizării în folosul de operațiuni taxabile , la momentul depunerii contestației și în susținerea argumentelor invocate, petenta anexează în probațiune:

- facturile emise de prestatorii de servicii;
- contracte de prestări servicii, care conțin descrierea activităților îndeplinite de prestatorul de servicii, prețul acestor prestații, perioada de execuție, modalitate de plată etc;
- devize de lucrări semnate de ambele părți contractante;
- argumentează necesitatea efectuării lucrărilor , prin prisma “menținerii parametrilor funcționali” ai imobilului, având în vedere că obiectul de activitate al petentei îl constituie codul CAEN 5510-Hoteluri și alte facilități de cazare similare, respectiv activitatea din domeniul hotelier prin Hotelul Parc amplasat în stațiunea Moneasa;
- se invocă jurisprudența CJUE referitoare la dreptul de deducere a TVA.

Potrivit prevederilor art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) **dovezile pe care se întemeiază,**”*

coroborat cu pct. 3.4 din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“3.4. Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului

și documentele în susținere;

prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../02.05.2018, înaintat, ca parte integrantă a dosarului contestației, organului de soluționare competent și înregistrat la DGRFP Timișoara sub nr.../14.05.2018, organele de inspecție precizează:

“ În urma analizării documentelor depuse de contestatară se constată: pentru facturile emise de societățile DV SRL, GT SRL, BE SRL și MG SRL, având o TVA suplimentară de ... lei, societatea a depus documente justificative suplimentare odată cu dosarul contestației, respectiv facturi emise de furnizori cu respectarea prevederilor legale, contracte de prestări servicii încheiate între societăți și devize de lucrări întocmite de prestator. Organele de inspecție consideră că pentru prestările de servicii facturate de furnizorii menționați mai sus sunt îndeplinite toate condițiile de deductibilitate prevăzute de lege și ca urmare suma de ... lei reprezintă TVA deductibilă.”

Ca urmare a analizării întregului ansamblu de susțineri, argumente și documente depuse de petentă odată cu contestația și având în vedere jurisprudența europeană referitoare la TVA, organul de soluționare a solicitat organelor de inspecție fiscală care au întocmit actul administrativ fiscal atacat, prin adresa nr.../31.07.2018, completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației cu punctul de vedere exprimat asupra tranzacțiilor derulate de petentă cu societățile PC SRL, EA SRL și SC SRL, întrucât în cazul TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere pentru achizițiile efectuate de la furnizorii mai sus menționați, temeiurile de drept invocate au un caracter general, urmând a se preciza în ce măsură aceste achiziții au fost sau nu necesare în scopul activității desfășurate.

Cu adresa nr.ARG-AIF .../ad/14.08.2018 , AJFP Arad-Inspecția Fiscală precizează următoarele:

“ În urma analizării documentelor depuse de contestatară, organele de inspecție fiscală constată că pentru facturile emise de SC PC SRL, SC EA SRL și SC SC SRL societatea a depus documente justificative suplimentare odata cu dosarul contestației, respectiv contracte de prestări de servicii și devize de lucrări întocmite de prestatori.

Organele de inspecție fiscală consideră că pentru prestările de servicii facturate de furnizorii mai sus menționați sunt îndeplinite toate condițiile de deductibilitate a TVA, achizițiile de servicii fiind destinate realizării de operațiuni taxabile și ca urmare suma de ... lei reprezintă TVA deductibilă.”

În concluzie, organele de inspecție fiscală acordă dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei aferentă achiziției unor lucrări și servicii și, pe cale de consecință, propun admiterea contestației pentru TVA în sumă de ... lei.

Referitor la TVA dedusă în sumă de ... lei aferentă unei achiziții de prestări servicii efectuată de petentă în anul 2016 de la societatea DC SRL , din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată că

petenta prezintă contractul nr. ...11.09.2009, al cărui obiect îl constituie "amenajare cu pavaj PM", valoarea estimativă a contractului fiind de ... lei, termen de execuție 30.09.2009, în condițiile în care prestatorul a emis o singură factură în data de 27.03.2016 în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, reprezentând "CV conf.situație de lucrări nr....27.09.2016".

Acest document intitulat "Situație de lucrări Pavaj PM" cuprinde ca și lucrări executate: strat fundație balast (manoperă), montaj pavaj (manoperă) și procurare pavaj, în sumă totală de ... lei. Situația de lucrări este semnată și ștampilată doar de prestator, respectiv DC SRL, nefăcându-se astfel dovada că beneficiarul, respectiv petenta, a recepționat această lucrare, astfel neputând fi justificat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei ca fiind destinate utilizării în folosul de operațiuni taxabile.

În temeiul prevederilor legale anterior citate ale art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, se reține că petenta nu a depus/a depus documente insuficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei aferentă facturii emise de societatea DC SRL.

În condițiile în care, conform prevederilor art. 30 și art. 113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

"ART. 30

Competența materială și teritorială a organului fiscal central

(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluiași organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului,

ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale" și văzând Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../02.05.2018, completat cu punctul de vedere nr. ARG-AIF .../ad/14.08.2018, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad referitor la exprimarea unei propuneri de soluționare a contestației, raportat la documentele depuse în susținere de petentă, pentru acest capăt de cerere în cauză urmează a se pronunța:

- o soluție de **admitere pentru suma de ... lei** reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere prin Decizia de impunere nr. F-AR ...27.02.2018, în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează: „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

- o soluție de **respingere ca neîntemeiată pentru suma ... lei** reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere prin

Decizia de impunere nr. F-AR ...27.02.2018, în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1. din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală unde se precizează:

„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;* “

Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA dedusă din facturi proforme emise de SC LI SRL și SC PA SRL

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat petenta deduce TVA în sumă de ... lei din facturile proforme nr....23.07.2012 emisă de SC LI SRL și nr....11.02.2016 emisă de SC PA SRL, deoarece factura proforma nu reprezintă un document pe baza căruia să poată fi dedusă TVA.

În dosarul contestației petenta depune, în susținere, un duplicat al facturii fiscale nr....31.07.2012 emisă de LI SRL și un duplicat al facturii fiscale nr..../04.03.2016 emisă de SC PA SRL, justificând astfel dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei.

Potrivit prevederilor art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 269 *Forma și conținutul contestației*

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

a) *datele de identificare a contestatorului;*

b) *obiectul contestației;*

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) **dovezile pe care se întemeiază;**”

coroborat cu pct. 3.4 din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“3.4. **Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde** *precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere;*”

prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../02.05.2018, înaintat, ca parte integrantă a dosarului contestației, organului de soluționare competent și înregistrat la DGRFP Timișoara sub nr..../14.05.2018, cu privire la acest capăt de cerere, organele de inspecție precizează:

“Cu privire la sumele suplimentare de natura TVA în sumă de ... lei rezultate din înregistrarea în contabilitatea societății a unor facturi proforme

emise de SC LI SRL și SC PA SRL, prganele de inspecție fiscală, în urma analizării documentelor depuse de contestatară constată că pentru factura proformă ...23.07.2012 emisă de SC LI SRL există factura fiscală aferentă nr....31.07.2012, iar pentru factura proformă ...11.02.106 există factura fiscală aferentă nr.../04.03.2016, fiind îndeplinite toate condițiile de deductibilitate a TVA .”

În condițiile în care, conform prevederilor art. 30 și art. 113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

“ART. 30

Competența materială și teritorială a organului fiscal central

(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluia organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului,

ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale” și văzând Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../02.05.2018 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad , pentru acest capăt de cerere în cauză urmează a se pronunța o soluție de **admitere pentru suma de ... lei** reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere prin Decizia de impunere nr. F-AR ...27.02.2018, în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează: „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

Având în vedere considerentele prezentate, în ceea ce privește contestația formulată de societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ...27.02.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice privind suma de ... lei reprezentând :

- impozit pe profit : ... lei
- TVA : ... lei,

în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează: „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, aceasta va fi :

- admisă, pentru suma de ... lei, reprezentând:
 - impozit pe profit: ... lei
 - TVA : ... lei
- respinsă, pentru suma de ... lei, reprezentând:
 - impozit pe profit: ... lei

- TVA : ... lei

B. Referitor la contestarea de către petentă a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....05.04.2018 pentru suma de ... lei, precum și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr..../05.04.2018 pentru suma de ... lei, ambele decizii făcând obiectul dosarului fiscal nr....

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....05.04.2018, A.J.F.P Arad a calculat suma totală de ... lei reprezentând:

- **acesorii în sumă de ... lei** aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-AR ...27.02.2018;

- **acesorii în sumă de ... lei** aferente TVA în sumă totală de ... lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-AR ...27.02.2018;

- **acesorii în sumă de ... lei** pentru achitarea cu întârziere a impozitului pe venitul microîntreprinderilor;

- **acesorii în sumă de ... lei** pentru achitarea cu întârziere a impozitului pe venituri din dividende.

De asemenea, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr..../05.04.2018, A.J.F.P Arad a calculat suma totală de ... lei reprezentând:

- **penalități de nedeclarare în sumă de ... lei** aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei stabilit suplimentar pentru anul 2016 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-AR ...27.02.2018;

- **penalități de nedeclarare în sumă de ... lei** aferente TVA în sumă de ... lei stabilită suplimentar pentru anul 2016 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-AR ...27.02.2018 .

Prin contestație petenta solicită exonerarea totală de la plata sumei de ... lei reprezentând accesorii calculate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....05.04.2018, precum și de la plata sumei de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare calculate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr..../05.04.2018, „ca urmare a constatării nelegalității actelor administrativ fiscale contestate deja în prealabil prin intermediul primei contestații deja depuse și ca urmare a anulării Deciziei de impunere privind obligațiile principale de plata

nr. F-AR ...27.02.2018 și a anulării Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR ...27.02.2018”.

De asemenea, petenta solicită ca, în cazul în care va începe executarea silită privind încasarea acestei sume sau în cazul plății acestei sume din proprie inițiativă, să i se restituie integral sumele virate în baza Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală, precum și în baza deciziilor de impunere privind accesoriile.

Ca și motive de fapt și de drept, petenta reia *in integrum* argumentația de la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-AR ...27.02.2018 și prezentată anterior la punctul **A.**

1. În ceea ce privește Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....05.04.2018 , în drept, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1) și (2) și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

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.

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.

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.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, pentru neachitarea la termenul de scadenta de către debitor a obligațiilor de plata, se datorează după acest termen dobânzi si penalități de întârziere calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Se reține că pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad, au efectuat o inspecție fiscală la Societatea X SRL, determinând suplimentar suma de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, fiind emisă în acest sens Decizia de impunere nr. F-AR ...27.02.2018.

La această Decizie de impunere a fost anexată “Situția privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite

suplimentar de inspecția fiscală”, în care au fost înscrise termenele de scadență pentru obligațiile fiscale principale, respectiv impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, determinate suplimentar pentru perioada supusă controlului.

Prin art.3 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.771/2015 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente utilizate în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, se aprobă modelul și conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice", prevăzut în anexa nr. 4 la Ordin, formular care la pct.6 prevede:

“ 6. Dispoziții finale

La prezenta decizie se anexează o situație privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care sunt stabilite, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art.154 și 155 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, componenta debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal... sau alte legi care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate. „

Astfel, sancțiunea constând în aplicarea de dobânzi de întârziere și penalități de întârziere vizează și diferențe de obligații de plată stabilite în sarcina contribuabililor de către organele de inspecție fiscală.

Având în vedere că de la 01.01.2016, conform art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, competența inspecției fiscale a fost limitată doar la stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, pentru perioada verificată de inspecția fiscală, respectiv 01.01.2012-31.12.2016, accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale suplimentare stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR ...27.02.2018 de către inspecția fiscală, au fost determinate de AJFP Arad, conform deciziei contestate.

Prin Anexa la Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....05.04.2018, A.J.F.P Arad a calculat suma totală de ... lei reprezentând:

- **acesorii în sumă de ... lei** aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-AR ...27.02.2018;

- **acesorii în sumă de ... lei** aferente TVA în sumă totală de ... lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-AR ...27.02.2018;

- **acesorii în sumă de .. lei** pentru achitarea cu întârziere a impozitului pe venitul microîntreprinderilor;

- **acesorii în sumă de ... lei** pentru achitarea cu întârziere a impozitului pe venituri din dividende, aferent fiecărui termen scadent pe fiecare obligație fiscală principală determinată suplimentar.

Împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ...27.02.2018 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ...27.02.2018 petenta a depus contestație înregistrată la A.J.F.P Arad sub nr. ARG-REG .../19.04.2018 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../14.05.2018, contestând parțial decizia de impunere menționată, pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Contestația a fost soluționată prin prezenta Decizie de soluționare , soluția pronunțată fiind de :

- admitere, pentru suma de ... lei, reprezentând:
 - impozit pe profit: ... lei
 - TVA : ... lei
- respingere, pentru suma de ... lei, reprezentând:
 - impozit pe profit: ... lei
 - TVA : ... lei

Întrucât prin Anexa la Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. nr....05.04.2018, organele fiscale din cadrul AJFP Arad au calculat dobânzi și penalități aferente debitelor de natura impozitului pe profit și TVA stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR ...27.02.2018, pe fiecare perioada și la fiecare termen de scadență aferent,

având în vedere că petenta contestă parțial debitele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR ...27.02.2018,

și în considerarea faptului că în soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ...27.02.2018 s-au pronunțat două soluții, una de admitere și una de respingere, conform legii, respectiv:

- admitere, pentru suma de ... lei, reprezentând:
 - impozit pe profit: ... lei
 - TVA : ... lei
- respingere, pentru suma de ... lei, reprezentând:
 - impozit pe profit: ... lei
 - TVA : ... lei

organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra cuantumului accesoriiilor datorate de petentă aferente debitelor pentru care s-a pronunțat o soluție de respingere, precum și asupra cuantumului accesoriiilor aferente debitelor pentru care s-a pronunțat o soluție de admitere.

În plus, referitor la eventuale plăți efectuate din cuantumul stabilit în sarcina sa în urma inspecției fiscale, petenta susține prin contestație că a procedat la plata obligațiilor principale comunicate prin Decizia de impunere nr.F-AR ...27.02.2018, „ în termenul legal, astfel cum este menționat în cuprinsul deciziei de impunere”, fără însă a menționa sumele

achitate, ce reprezintă acestea, numărul ordinelor de plată și data efectuării plăților. Facem precizarea că prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr....05.04.2018, dobânzile și penalitățile aferente sumelor suplimentare reprezentând impozit pe profit și TVA stabilite prin Decizia de impunere nr.F-AR ...27.02.2018 au fost calculate până la data de 31.03.2018.

Pe cale de consecință, în temeiul preved.art. 279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală “ (3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat...”, în cauză se va pronunța o soluție de desființare a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....05.04.2018 **pentru suma de ... lei**, urmând ca organul fiscal emitent, respectiv AJFP Arad, să procedeze la emiterea unei noi decizii referitoare la obligațiile fiscale accesorii datorate de societatea X SRL aferente debitelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr.F-AR ...27.02.2018 și rămase ca datorate prin soluționarea contestației formulate împotriva acestei decizii, ținând cont de considerentele prezentei decizii de soluționare.

În ceea ce privește **suma de 13 lei** reprezentând **accesorii** pentru achitarea cu întârziere a impozitului pe venitul microîntreprinderilor și a impozitului pe venituri din dividende, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1) și (2) și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

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.

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.

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.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Prin contestație petenta nu aduce niciun argument în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor, astfel că în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„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;”,

pentru acest capăt de cerere contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

2. În ceea ce privește Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.../05.04.2018, în drept sunt incidente prevederile art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 181 Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedecarate 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 nedecarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

(10) Procedura de aplicare a prezentului articol se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”,

coroborate cu cele ale OANAF nr.3.834 / 2015 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare:

“

**ANEXĂ
PROCEDURĂ**

privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare

CAP. I

Procedura privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare

1. În situația în care contribuabilul/plătitorul nu a declarat sau a declarat incorect obligațiile fiscale principale, acestea se stabilesc de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

2.Pentru obligațiile fiscale principale prevăzute la pct. 1, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare, fără a se

mai calcula pentru acestea penalități de întârziere. Stabilirea penalității de nedeclarare, potrivit prezentei proceduri, nu înlătură obligația de plată a dobânzilor prevăzute de lege.

3. Penalitatea de nedeclarare se stabilește de către organul fiscal central competent în administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare organ fiscal competent, și se comunică prin decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, conform modelului prevăzut în anexa nr. 1.”

Așadar, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare stabilită de către organul fiscal competent și se comunică prin decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare.

În speță, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr..../05.04.2018, A.J.F.P Arad a calculat suma totală de ... lei reprezentând:

- **penalități de nedeclarare în sumă de ... lei** aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei stabilit suplimentar la nivelul anului 2016 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-AR ...27.02.2018;

- **penalități de nedeclarare în sumă de ... lei** aferente TVA în sumă de ... lei stabilită suplimentar la nivelul anului 2016 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F- AR ...27.02.2018.

Prin contestație petenta susține că, întrucât a contestat decizia de impunere privind obligațiile de plată principale și prin această contestație a solicitat anularea tuturor actelor subsecvente emise de organul fiscal și care decurg din decizia de impunere privind obligațiile principale, înțelege să formuleze contestație și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr..../05.04.2018.

Ca și motive de fapt și de drept, petenta reia *in integrum* argumentația de la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-AR ...27.02.2018 și prezentată anterior la punctul **A.**

Așa după cum am precizat în cele anterior expuse, societatea X SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-AR ...27.02.2018 pentru suma de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit : ... lei
- TVA : ... lei

Contestația a fost soluționată prin prezenta Decizie de soluționare, fiind pronunțate două soluții, una de admitere și una de respingere, conform legii, respectiv:

- admitere, pentru suma de ... lei, reprezentând:
 - impozit pe profit: ... lei
 - TVA : ... lei
- respingere, pentru suma de ... lei, reprezentând:
 - impozit pe profit: ... lei
 - TVA : ... lei

În această situație organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra debitelor de natura impozitului pe profit și TVA rămase ca datorate în urma soluționării contestației, pentru care se datorează penalități de nedeclarare, și nici asupra cuantumului acestor penalități, calculul de accesorii de natura dobânzilor, penalităților de întârziere, precum și a penalităților de nedeclarare fiind exclusiv atributul organului fiscal teritorial de administrare.

Pe cale de consecință, în temeiul preved. art. 279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală “ (3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat...”, în cauză se va pronunța o soluție de desființare a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr..../05.04.2018, privind suma totală de ... lei, urmând ca organul fiscal emitent, respectiv AJFP Arad, să procedeze la emiterea unei noi decizii referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare datorate de societatea X SRL aferente debitelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr.F-AR ...27.02.2018 și rămase ca datorate prin soluționarea contestației formulate împotriva acestei decizii, ținând cont de considerentele prezentei decizii de soluționare.

În speță sunt incidente și prevederile art.50 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. Astfel:

“ ART. 50 Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal

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

Referitor la solicitarea petentei potrivit căreia în cazul în care va începe executarea silită privind încasarea acestei sume sau în cazul plății acestei sume din proprie inițiativă, să i se restituie integral sumele virate în baza Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală, precum și în baza deciziilor de impunere privind accesoriile, precizăm că atribuțiile și competența organelor de soluționare a contestațiilor sunt strict cele prevăzute de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

“ ART. 272 - Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;
b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

Astfel că soluționarea solicitării petentei referitoare la o eventuală restituire de sume achitate cu titlu de impozite și taxe stabilite suplimentar ca urmare a inspecției fiscale, revine organului fiscal competent în administrarea creanțelor fiscale ale petentei, respectiv A.J.F.P Arad, potrivit dispozițiilor legale prevăzute la cap.II “Stingerea creanțelor fiscale prin plată, compensare și restituire” și cap.VIII “ Stingerea creanțelor fiscale prin executare silită” din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele arătate, în temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E:

1. Admiterea, **pentru suma de ... lei**, a contestației formulată de societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ...27.02.2018

privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, reprezentând:

- impozit pe profit: ... lei
- TVA : ... lei

cu consecința anulării Deciziei de impunere contestate pentru această sumă.

2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ...27.02.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, **pentru suma de ... lei** reprezentând:

- impozit pe profit: ... lei
- TVA : ... lei

3. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de societatea X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....05.04.2018 **pentru suma de ... lei** reprezentând accesorii aferente achitării cu întârziere a impozitului pe venitul microîntreprinderilor și a impozitului pe venituri din dividende.

4. Desființarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....05.04.2018 **pentru suma de ... lei**, urmând ca organul fiscal emitent, respectiv AJFP Arad, să procedeze la emiterea unei noi decizii referitoare la obligațiile fiscale accesorii datorate de societatea X SRL, ținând cont strict de considerentele prezentei decizii de soluționare.

5. Desființarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.../05.04.2018, privind **suma totală de ... lei**, urmând ca organul fiscal emitent, respectiv AJFP Arad, să procedeze la emiterea unei noi decizii referitoare la obligațiile fiscale accesorii datorate de societatea X SRL, ținând cont strict de considerentele prezentei decizii de soluționare.

Prezenta decizie se comunică la:

- Cabinetul de avocatură "P" situat în ... jud.Timiș,
- DGRFP Timisoara - A.J.F.P Arad– Inspectie Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Timiș sau Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL