

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 796 din 08 octombrie 2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. S.R.L.
din

Cu adresa nr.... înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr....., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice ...** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. ... S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.... și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-... emise de A.J.F.P. – Inspecție Fiscală.*

De asemenea, cu adresa nr.... înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr....., **Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Ploiești** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. ...S.R.L.** din Ploiești, județul Prahova, împotriva *Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr....emise de A.C.M. constituită la nivelul Regiunii Ploiești – Serviciul Evidență pe Plătitor.*

S.C. ...S.R.L. are domiciliul fiscal în, este înregistrată la O.R.C.a sub nr..... și deține codul unic de înregistrare nr.....cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

.... lei - impozit pe profit suplimentar;

... lei - accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar.

Contestațiile au fost depuse în termenul legal de 45 zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - **TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale**, respectiv:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr..... a fost comunicată în data de 11.04.2018, iar contestația a fost depusă în data de 22.05.2018 și înregistrată la A.J.F.P. sub nr.....;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr..... au fost comunicate în data de 04.05.2018, iar contestația a fost depusă în data de 22.05.2018 și înregistrată la A.C.M. constituită la nivelul Regiunii Ploiești sub nr.....

Potrivit pct. 9.5 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„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.”

Având în vedere că obligațiile fiscale principale înscrise în decizia de impunere sunt generatoare de accesorii în condițiile legii, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și în virtutea principiului general de drept „*accessorium sequitur principalem*”, se vor conexe dosarele contestațiilor formulate de S.C. ...S.R.L. din

Ploiești, județul Prahova, înregistrate la A.J.F.P. ... sub nr..... și la D.G.R.F.P.sub nr....., respectiv la A.C.M. consituită la nivelul Regiunii Ploiești sub nr..... și la D.G.R.F.P. ... sub nr....., cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea contestațiilor.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I.Susținerile societății din contestația înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr.. și la D.G.R.F.P. ... sub nr..... formulată împotriva Deciziei de impunere nr....., sunt următoarele:

“[...] CONTESTAȚIE

împotriva

- 1.Deciziei de impunere nr... emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ...-Activitatea de Inspecție Fiscală, în ceea ce privește suma de lei reprezentând impozit pe profit.
- 2.Raportul de inspecție fiscală nr....., în ceea ce privește suma de lei reprezentând impozit pe profit.

Creanțele fiscale suplimentare stabilite prin actul fiscal contestat privesc perioada 01.01.2011-30.09.2017, cu accesorii calculate până la data de 26.04.2018.

Prin prezenta Contestație vă rugăm să dispuneți anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală din data de 30.03.2018, comunicată la data de 11.04.2018 pentru suma totală de RON lei. [...]

I.Nelegalitatea și netemeinicia actelor administrative atacate

Prin prezenta înțelegem să contestăm aspectele referitoare la:

- 1) Suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a încadrării la cheltuieli nedeductibile a sumei de lei datorate către SRL în anul 2015 [...]

I.1 Decizia de impunere a fost emisă fără motivare în fapt și în drept, încălcându-se art.87 raportat la 43 din Codul de procedură fiscală [...]

Referitor la forma pe care trebuie să o îmbrace motivarea în fapt și în drept, practica instanțelor este în sensul că indicarea temeiurilor de drept pe care organul fiscal le-a avut în vedere, nu echivalează cu motivarea actelor administrative atacate, dacă între temeiurile de drept și împrejurările de fapt nu a fost stabilită o legătură. Simpla enumerare a unor texte de lege nu poate fi asimilată unei motivări[...] [...]

În lipsa motivării explicite a actului administrativ, posibilitatea atacării în justiție a actului respectiv este iluzorie, de vreme ce judecătorul nu poate specula asupra motivelor care au determinat autoritatea administrativă să ia o anumită măsură. [...]

Constatarea organelor de inspecție fiscală nu sunt conforme cu realitatea, pentru următoarele considerente:

-Valoarea totală a facturilor emise în cadrul contractului nr.... încheiat între subscrisa și ... a fost de ... euro

-În perioada octombrie 2014-mai 2015 SC ...SRL în calitate de subantreprenor a emis către SRL, în calitate de antreprenor, ultimele trei facturi aferente contractului nr.... încheiat între părți.

-În data de 16.12.2014 ...SRL a primit, prin reprezentant, de la ...SRL adresa prin care suntem înștiințați că la data de 16.12.2014 sunt înregistrate întârzieri în execuția lucrărilor/derularea contractului nr....., adresă prin care ni se solicita “remediarea situației”

-Ulterior, în data de 05.05.2015, ...SRL a transmis societății noastre o notificare prin care suntem încunoștințați de faptul că “în urma discuțiilor purtate cu beneficiarul s-a stabilit ca penalitățile datorate pentru întârzierea în execuția lucrărilor să fie calculate și reținute din ultima situație de plată întocmită[...] va aducem la cunoștință faptul că, pentru întârzierile pe care le înregistrați în execuția lucrărilor, va fi transmisă cota parte de penalități conform înțelegerii cu beneficiarul.”

-La data de ... SC ...SRL a emis către ...SRL ultima factură aferentă contractului, în valoare de ... Euro (... lei) urmând ca la finalizarea discuțiilor cu beneficiarul lucrărilor să se discute asupra penalităților cuvenite.

-S-a stabilit ca la data de 14.09.2015 sa aibă loc întâlnirea între părțile menționate anterior în vederea stabilirii cuantumului penalităților care urmează a fi suportate de SC ...SRL.

-În urma negocierii care a avut loc la sediul ...SRL a fost încheiat procesul verbal de negociere din data de 24.09.2015 prin care s-a stabilit cu titlu de penalități de întârziere în sarcina SC ...SRL suma ... euro pentru care antreprenorul ...SRL a emis nota de debit din data de 24.09.2015

-Suma a fost înregistrată în evidența societății noastre în contul contabil “Alte cheltuieli de exploatare” simbol cont analitic 6588.

Având în vedere acțiunile și documentele menționate anterior considerăm că în mod eronat organele de inspecție fiscală au încadrat în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal suma de ... lei pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .. lei.[...]

În doctrină și jurisprudență, se susține în mod constat că sancțiunea în cazul nemotivării corespunzătoare a actului administrativ fiscal este anularea acestuia, întrucât motivarea reprezintă o condiție de legalitate a actului administrativ.[...]

Susținem acordarea deductibilității cheltuielilor înregistrate de societatea noastră în sumă de lei, cu următoarele prevederi legale:

-Cap 4.6 Terți, pct 310 alin.(1), (4) și (5) din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile “în contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv livrările de mărfuri și produse [...] și alte operațiuni similare efectuate.Entitățile trebuie să evidențieze în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale. În conturile de furnizori și clienți se evidențiază distinct datoriile, respectiv creanțele din penalități

stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen și alte elemente de natură similară.”

Cap 16 Funcțiunea conturilor din actul normativ menționat anterior se precizează că în debitul contului 658 “alte cheltuieli de exploatare” se înregistrează: [...] valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate sau plătite terților și bugetului (401,404);[...]

-prevederile art.21 alin.(19 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 23, lit.d) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aprobare a legii nr.571/2003 [...]

Întrucât așa cum dovedim, am îndeplinit toate exigențele impuse de lege, făcând în acest fel totodată și dovada bunei noastre credințe, apreciem că organele de inspecție fiscală în mod nelegal au considerat cheltuielile cu penalitățile datorate terților ca fiind nedeductibile fiscal.

[...] rezultă în mod clar faptul că, cheltuielile cu penalitățile datorate terților au fost corect încadrate la prevederile art.21 alin.1 din Codul fiscal coroborate cu prevederile pct. 23 lit. d) din HG nr.44/2004 și ca în mod eronat organele de inspecție fiscală le-au schimbat destinația, încadrând la prevederile art. 21 alin.(4) din același act normativ.

În consecință, vă solicităm să anulați baza suplimentară în valoare de ... lei, conform dispozițiilor legale în materie invocate.

2.Suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeclarate la data de 31.12.2015

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, la data de 31.12.2015 societatea înregistrează venituri totale în sumă de ... lei, cheltuieli totale în sumă de ... lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de ... lei, determinând profit impozabil în sumă de ... lei. Societatea a înregistrat în evidența contabilă, balanța de verificare și bilanț, cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de ... lei.[...]

Un aspect important este acela că înregistrarea impozitului pe profit în valoare de ... lei și declararea acestuia în formularul de bilanț cod 20 reprezintă o eroare materială a societății necorectată până la data inspecției fiscale.

Învedereăm faptul că eroarea materială provine din înregistrarea sumei de ... lei cu nota contabila 691 (cheltuieli cu impozitul pe profit) = 441 (impozit pe profit) fapt ce nu conduce la prejudicierea bugetului de stat, ci la diminuarea profitului net al societății implicit la diminuarea sumelor posibile a fi distribuite ca dividende către acționarii societății.[...]

Suma de ... lei considerată la inspecția fiscală cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit nu este detaliată, justificată ca și componentă, concluzia fiind ca, în baza unei erori materiale de înregistrare a societății, organele de control au ales varianta cea mai simplă și comodă de a stabili sume suplimentare fără a ține cont de prejudiciul adus societății.

Mai mult considerăm că organele de inspecție fiscală nu au explicat impozitul pe profit suplimentar în baza încadrării unei valori rezultată dintr-un simplu calcul matematic deoarece suma de lei nu are nici un fundament fiscal-contabil conform prevederilor legale respectiv nu este precizată în mod cert natura cheltuielilor nedeductibile.

Drept pentru care vă rugăm să anulați baza suplimentară în sumă de ... lei.

II.Decizia de impunere nu este fundamentată legal [...]

În concluzie, organul de inspecție fiscală nu analizează situația de fapt fiscală a organului de inspecție fiscală nu analizează situația de fapt fiscală a subscrisei ci se mulțumesc cu stabilirea unor sume suplimentare respectiv nedeclarate care au un puternic impact negativ asupra activității contribuabilului.

III.Referitor la dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile de nedeclarare stabilite conform Deciziei nr....afereente creanțelor stabilite suplimentar, precizăm următoarele:

[...] Așa cum am arătat, în speță nu numai că nu există culpa noastră în neplata impozitului pe profit suplimentar, dar nu există nici obligația de plată a acestor creanțe bugetare. În concluzie nu există obligații fiscale a cărei neexecutare să fie sancționată.

IV.Concluzii generale

1.Ca și cadru general, inspectorii fiscali au stabilit că societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile pe baza de înscrisuri fără să precizeze de ce nu este îndeplinită condiția de deductibilitate pentru documentele înregistrate în contabilitate.[...]

a)Regula deductibilității cheltuielilor la calculul impozitului pe profit

Această regulă este prevăzută la art. 21 alin.(19 din Codul fiscal [...]).[...]

Prin refuzul deductibilității cheltuielilor cu penalitățile imputate de terți se ajunge la o dublă impozitare a aceleiași materii impozabile: pe de o parte cu titlu de impozit pe profit iar pe de altă parte prin considerarea nedeductibilă a acestor cheltuieli.[...]

b)Dispozițiile art.21 alin.(4) lit. o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...]

[...] organul de inspecție fiscală invocă în susținerea nedeductibilității cheltuielilor cu achizițiile efectuate prevederile art.21 alin.(4) lit. o) Codul fiscal [...]

Menționăm că în perioada supusă inspecției fiscale societatea nu a înregistrat sume în contul “Pierderi din creanțe și debitori diverși” simbol cont 654. Conform funcțiunii contului prevăzută de OMFP 1802/2014 în debitul contului se înregistrează sumele trecute pe cheltuieli cu ocazia scoaterii din evidență a clienților incerti.[...].

În contestația înregistrată la A.C.M. constituită la nivelul Regiunii sub nr.... și la D.G.R.F.P. ... sub nr.... formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii

reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr.... și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr...., petenta a reluat argumentele din contestația înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr.... și la D.G.R.F.P. ... sub nr....

II. Din Decizia de impunere nr...., respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală nr...., rezultă următoarele:

"[...] IMPOZITUL PE PROFIT [...]"

Pe ani fiscali situația se prezintă astfel:

La 31.12.2011, societatea înregistrează venituri totale în suma de ... lei, cheltuieli totale în suma de ... lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de ... lei, determinând profit impozabil în suma de .. lei, după deducerea rezervei legale în suma de ... lei. Societatea a calculat, înregistrat și declarat impozit pe profit în suma de ... lei. Societatea a calculat, înregistrat și declarat impozit pe profit prin declarațiile 100 și 101, în suma totală de ... lei, după deducerea cheltuielilor cu sponsorizarea în suma de ... lei, din care suma de .. lei reprezintă credit fiscal extern.

La 31.12.2012, societatea înregistrează venituri totale în suma de ... lei, cheltuieli totale în suma de ... lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de ... lei, determinând profit impozabil în suma de ... lei. Societatea a calculat și declarat impozit pe profit prin declarațiile 100 și 101, în suma ... lei, după deducerea cheltuielilor cu sponsorizarea în suma de ... lei, fata de care nu s-au constatat diferențe.

La 31.12.2013, societatea înregistrează venituri totale în suma de ... lei, cheltuieli totale în suma de .. lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de ... lei, determinând profit impozabil în suma de ... lei după deducerea rezervei legale în suma de .. lei. Societatea a înregistrat în evidența contabilă, balanța de verificare și bilanț, cheltuieli cu impozitul pe profit în suma de .. lei. Societatea a declarat impozit pe profit prin declarațiile 100 și 101, în suma de ... lei, din care suma de ... lei reprezintă credit fiscal extern, respectiv impozit pe profit plătit în Bulgaria și Turcia. În urma verificărilor, conform prevederilor art. 17 și 19 din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal modificată și completată, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit aferent anului 2013 în suma de ... lei, cu ... lei mai mult fata de impozitul pe profit stabilit eronat de societate.

La 31.12.2014 societatea înregistrează venituri totale în suma de 24.401.419 lei, cheltuieli totale în suma de ... lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de ... lei, determinând profit impozabil în suma de lei. Societatea a înregistrat în evidența contabilă, balanța de verificare și bilanț, cheltuieli cu impozitul pe profit în suma de .. lei. Societatea a declarat impozit pe profit prin declarația 101, în suma de ... lei, total credit fiscal ... lei, din care suma de lei reprezintă impozit pe profit plătit în Bulgaria, iar suma de ... lei reprezintă impozit pe profit scutit aferent profitului reinvestit conform art. 19.2 din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal modificată și completată. În urma verificărilor, conform prevederilor art. 17 și 19 din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal modificată și completată, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit aferent anului 2014 în suma de ... lei, cu ... lei mai mult fata de impozitul pe profit stabilit eronat de societate.

La 31.12.2015 societatea înregistrează venituri totale în suma de ... lei, cheltuieli totale în suma de ... lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de ... lei, determinând profit impozabil în suma de ... lei. Societatea a înregistrat în evidența contabilă, balanța de verificare și bilanț, cheltuieli cu impozitul pe profit în suma de lei. Societatea a declarat impozit pe profit prin declarația 101, în suma de ... lei, după deducerea cheltuielilor cu sponsorizarea în suma de ... lei, total credit fiscal ... lei, din care suma de ... lei reprezintă impozit pe profit plătit în Bulgaria, iar suma de ... lei reprezintă impozit pe profit scutit aferent profitului reinvestit conform art. 19.2 din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal modificată și completată. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a întocmit eronat declarația 101 rezultând o diferență de impozit pe profit nedeclarată în suma de ... lei. Organele de inspecție fiscală au determinat pentru aceeași perioadă profit impozabil în suma de ... lei ce provine din tratarea cheltuielilor, în suma de ... lei, ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil conform prevederilor art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. o) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Suma de lei a fost înregistrată de societate în ct. „6588 Alte cheltuieli de exploatare” drept cheltuiala deductibilă la calculul profitului impozabil în baza Notei de debit transmisă de clientul ...SRL prin care acesta refuza să plătească suma de ... EUR din suma totală datorată de ... EUR. Menționăm că SC ...SRL a emis facturile de servicii executate în baza devizelor de cheltuieli înregistrate în evidența contabilă. Astfel, pentru anul 2015 organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de lei.

La 31.12.2016 societatea înregistrează venituri totale în suma de ... lei, cheltuieli totale în suma de ... lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de lei, determinând profit impozabil în suma de lei. Societatea a înregistrat în evidența contabilă, balanța de verificare și bilanț, cheltuieli cu impozitul pe profit în suma de lei. Societatea a declarat impozit pe profit prin declarația 101, în suma de ... lei ce reprezintă impozit pe profit scutit aferent profitului reinvestit conform art. 22 din Legea nr. 227/2015 privind codul fiscal modificată și completată. În urma verificărilor, conform prevederilor art. 17 și 19 din Legea nr. 227/2015 privind codul fiscal modificată și completată, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit aferent anului 2016 în suma de ... lei, cu lei mai mult fata de impozitul pe profit stabilit eronat de societate.

La 30.09.2017 societatea înregistrează venituri totale în suma de ... lei, cheltuieli totale în suma de ... lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de lei, determinând pierdere fiscală în suma de ... lei, fata de care nu s-au constatat diferențe. Societatea a virat impozit pe profit în suma de lei.

Pentru perioada 01.01.2011 – 30.09.2017, organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei.[...]"

***A.C.M. consitutită la nivelul Regiunii Ploiești – Serviciul Evidență pe Plătitori** a stabilit pentru **S.C. ...S.R.L. obligații fiscale accesorii** în sumă totală de ... lei, din care suma de ... lei a fost stabilită prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr.....** și suma de ... lei a fost stabilită prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.....**

III. Pe baza actelor și documentelor din Dosarele contestațiilor, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

***Raportul de inspecție fiscală nr.....** întocmit de organele fiscale aparținând A.J.F.P. ... – *Inspecție Fiscală* a avut ca obiectiv verificarea pentru perioada 01.01.2011-30.09.2017 a impozitului pe profit, pentru perioada 01.12.2011-31.10.2017 a taxei pe valoarea adăugată și pentru perioada 01.12.2011-31.10.2017 a contribuției angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, a contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator, a contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, a contribuției pentru asigurări de sănătate datorate de angajator, a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, a contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, a contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, a contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați și a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, datorate bugetului general consolidat al statului de către S.C. ...S.R.L..

S.C. ...S.R.L. are ca obiect principal de activitate "Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice" - cod CAEN 2511.

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de Inspecție Fiscală nr....., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr....., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... – I.F. au stabilit obligații fiscale principale suplimentare de plată **în sumă totală de lei**, reprezentând:

- *impozit pe profit suplimentar*..... lei;

- *taxă pe valoarea adăugată suplimentară* lei.

De asemenea, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Decizia de impunere nr....., A.C.M. consitutită la nivelul Regiunii- *Serviciul Evidență pe Plătitori* a stabilit pentru **S.C. ...S.R.L. obligații fiscale accesorii** **în sumă totală de lei**, din care **suma de lei a fost stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr.....** și **suma de lei a fost stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**

Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr..... și la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr..... societatea contestă parțial Decizia de impunere nr. pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei, iar prin adresa înregistrată la A.C.M. consitutită la nivelul Regiunii Ploiești sub nr..... și la D.G.R.F.P. ...sub nr.... societatea contestă Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr.... pentru suma de ... lei și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.... pentru suma de ... lei.

În ceea ce privește contestarea Raportului de inspecție fiscală nr....., facem precizarea că acesta reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr.....

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, raportul de inspecție fiscală nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește niciun raport

obligățional între **S.C. ...S.R.L.** și bugetul general consolidat al statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

Referitor la impozitul pe profit

În urma verificărilor efectuate pentru perioada 01 ianuarie 2011 – 30 septembrie 2017 privind **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de ... lei, din care se contestă impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Diferența de impozit pe profit suplimentară în sumă de ... lei, contestată și motivată, se compune din:

-... lei impozit pe profit aferent cheltuielilor în sumă de lei considerate de societate deductibile din perspectiva penalităților contractuale;

-... lei impozit pe profit aferent lunii decembrie 2015 nedeclarat de societate.

Se reține, din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..... că, pentru anul 2015 organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea a considerat drept penalități contractuale cheltuielile în sumă de ... lei în baza Notei de debit transmisă de ...S.R.L. prin care se refuza plata sumei de ... euro din totalul de euro datorat în baza facturilor emise.

De asemenea, urmare verificării efectuate, organele de control au consemnat că pentru anul 2015 societatea a calculat și înregistrat în evidența contabilă un impozit pe profit în sumă totală de ... lei și a declarat un impozit pe profit în sumă de ... lei, cu ... lei mai puțin față de impozitul datorat conform evidenței contabile.

***Prin contestație societatea susține următoarele:**

- Decizia de impunere este nelegală întrucât a fost emisă fără indicarea motivelor de fapt și a temeiurilor de drept, fiind încălcate prevederile art.87 și art.43 din Codul de procedură fiscală.

-În mod eronat organele de control au considerat nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei întrucât aceasta reprezintă penalități contractuale, care din punct de vedere fiscal sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

- În timpul controlului s-a făcut dovada îndeplinirii exigențelor impuse de lege cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu penalitățile datorate terților.

-Înregistrarea impozitului pe profit și declararea acestuia în formularul de bilanț reprezintă o eroare materială necorectată până la data inspecției fiscale.

-Suma de ... lei considerată nedeductibilă nu a fost detaliată ca și componentă de organele de control.

***Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, rezultă următoarele :**

A) Aspecte de procedură

În fapt, societatea susține că *Decizia de impunere nr....* este lovită de nulitate pe motiv că temeiurile de drept sunt pur formale, fiind necesară explicitarea conținutului normelor juridice, interpretarea acestora și aplicarea la situația de fapt.

În drept, la art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt precizate elementele actului administrativ fiscal:

„art. 46 - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

În ceea ce privește decizia de impunere, art.95 și art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„art. 95 - Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.

(2) Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impozitare potrivit art. 99.

(4) Declarația de impunere întocmită potrivit art.102 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

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

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.[...]

art. 97 - Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art.46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.[...]

Față de prevederile legale antecitate, în speța în cauză reiese că *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....a* fost emisă în baza dispozițiilor art.95 și art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite și taxe datorate bugetului general consolidat, baza de impunere, cuantumul acestora, precum și elementele prevăzute la art.46 din același act normativ.

Totodată, se reține că, la baza *Deciziei de impunere nr....a stat Raportul de inspecție fiscală nr.* în care au fost detaliate din punct de vedere factual și legal obligațiile stabilite suplimentar, așa cum dispune art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„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 factual și legal și consecințele lor fiscale.[...]

În ceea ce privește nulitatea actelor administrative fiscale, legiuitorul a precizat în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută, ele fiind enumerate la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

”art.49 - (1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Din prevederile antecitate rezultă că, elementele precizate la art.46 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice „vom folosi noțiunea de nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna

nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, antecitat. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Astfel, pentru a fi lovit de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art.175 alin.(1) din Codul de procedură civilă, coroborat cu art.3 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal **"este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia"**.

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, Decizia de impunere nr....., contestată, emise în baza RIF nr....., conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea lor, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.49 din Codul de procedură fiscală, citat anterior.

Mai mult, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

În conformitate cu normele legale mai sus citate, organele de inspecție fiscală au depus toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății și în acest scop și-a exercitat rolul activ, fiind îndreptățiți să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege.

Totodată, obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care au fost relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de aceasta interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

În speța analizată, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. în care au fost menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate succint și prin decizia de impunere contestată.

Rezultă că, pretenția contestatarii ca decizia de impunere să fie considerată nulă pe motiv că organele de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au procedat la explicitarea conținutului normelor juridice și la interpretarea lor în raport de situația analizată, pe lângă faptul că excede cadrului legal aplicabil, organele de inspecție fiscale nefiind ținute să facă din actele administrative emise în aplicarea legii fiscale veritabile studii/articole științifice în materia dreptului fiscal, nici nu are o justificare reală, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au menționat în raportul de inspecție fiscală raționamentul pentru care au stabilit diferențele de obligații fiscale pe perioada supusă inspecției fiscale. Faptul că societatea este nemulțumită de concluziile organelor de inspecție fiscală, pe care le apreciază lapidare nu înseamnă că decizia atacată este nemotivată întrucât obligația motivării nu presupune existența unor răspunsuri detaliate și ample, fiind suficientă motivația esențială avută în vedere.

În acest context, citarea unor texte de lege și a jurisprudenței interne în materie urmată de invocarea vătămării intereselor legitime nu echivalează cu demonstrarea existenței vătămării

reclamate, societatea cunoscând pe deplin poziția organelor de inspecție fiscală, așa cum reiese din motivarea contestației ce face obiectul prezentei decizii.

Având în vedere cele prezentate se rețin ca neîntemeiate susținerile societății cu privire la nulitatea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală, ca urmare a nerespectării de către acestea a dispozițiilor privind motivarea în fapt și în drept a actelor administrativ fiscale.

În concluzie, întrucât nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatei de natură procedurală, se va proceda la analiza pe fond a contestației privind Decizia de impunere nr.....

B) Aspecte de fond

1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei

În fapt, conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr....., în anul 2015 S.C. ...S.R.L. a înregistrat în contul 658.8 "*Alte cheltuieli de exploatare*" suma de lei, pe care a considerat-o deductibilă la calculul profitului impozabil în baza Notei de debit transmisă de ...S.R.L. prin care se refuza plata sumei de ... euro din totalul de ... euro datorat în baza facturilor emise.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție au constatat următoarele:

S.C. ...S.R.L. a încheiat cu S.C. ...S.R.L. un contract de subantrepriză cu o valoare totală de euro.

În baza acestui contract, societatea verificată a emis către S.C. ...S.R.L. facturi de prestări servicii conform devizelor de cheltuieli, facturi care au fost înregistrate în evidența contabilă.

Potrivit corespondenței purtate prin e-mail, ...S.R.L. a transmis către S.C. ...S.R.L. soldul facturilor neplătite, precum și faptul că suma de ... euro nu mai putea fi achitată.

Ulterior, ...S.R.L. a emis către S.C. ...S.R.L. Nota de debit nr....., în baza căreia societatea verificată a considerat drept penalități contractuale suma de euro (... lei) refuzată la plată, sumă evidențiată ca o cheltuială deductibilă.

În vederea clarificării situației fiscale a cheltuielilor înregistrate în anul 2015, organele de inspecție fiscală au solicitat S.C. ...S.R.L. prezentarea de documente care să justifice că suma de ... lei reprezintă penalități contractuale.

În timpul controlului societatea a prezentat contractul încheiat cu S.C. ...S.R.L. și corespondența purtată pe e-mail cu ...S.R.L., documente care însă nu stabileau perceperea de penalități și modul de calcul al acestora în cazul nerespectării termenelor contractuale.

Întrucât societatea nu a prezentat documente prin care să justifice că suma de lei reprezintă cheltuieli deductibile, la control organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu această sumă stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei, în conformitate art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„art. 19 – Reguli generale

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

art. 21 - Cheltuieli

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

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, veniturile și cheltuielile luate în calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare:

„art.6 - (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

Conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează în baza documentelor justificative. Așadar, cheltuielile înregistrate fără documente justificative care să facă dovada operațiunii, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, se reține că înregistrarea în contabilitate a documentelor justificative întocmite ca urmare a efectuării unei operațiuni economico financiare conform reglementărilor contabile este o operațiune distinctă de cea a calculului impozitului pe profit în temeiul Codului fiscal, iar potrivit Codului de procedură fiscală organele de inspecție fiscală au ca principală atribuție stabilirea corectă a bazei impozabile și calcularea obligațiilor fiscale datorate.

Menționăm că, la anularea deductibilității cheltuielilor în sumă de ... lei organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 alin.(1), art.7 alin.(3) și art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„art. 6 – Exercițarea dreptului de apreciere

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

art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal[...]

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.[...]

art. 72 - Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

Analizând documentele existente la dosarul contestației, se reține că, în anul 2015 S.C. ...S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă ca deductibile cheltuieli în sumă de ... lei, considerate drept penalități contractuale în baza Notei de debit emisă de ...S.R.L., cheltuieli despre care organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor în sumă de lei, la control societatea a prezentat Nota de debit nr.... emisă de S.C. ...S.R.L., corespondența purtată prin e-mail cu S.C. ...S.R.L., Contractul încheiat între S.C. ...S.R.L. și S.C. ...S.R.L., din analiza cărora organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu stipulează perceperea de penalități și modalitatea de calcul în cazul nerespectării termenelor contractuale. Mai mult, din cele menționate în Nota de debit și corespondența purtată pe email între cele două societăți, organele de inspecție au constatat că ...S.R.L. nu mai putea plăti către S.C. ...S.R.L. suma de euro din totalul sumei de euro datorate în baza facturilor emise conform contractului.

În faza de soluționare a contestației societatea a depus următoarele documente: Nota de debit nr.... emisă de S.C. ...S.R.L., Adresa din ... transmisă de S.C. ...S.R.L. privind întârzierea în executare a lucrărilor, Notificarea din data de 05.05.2015 emisă de S.C. ...S.R.L., Invitația la reconciliere transmisă în data de 23.07.2015, Referatul de reconciliere încheiat în data de 24.09.2015, fără însă a mai anexa Contractul încheiat cu S.C. ...S.R.L. și corespondența purtată prin e-mail între S.C. ...S.R.L. și S.C. ...S.R.L. arătate organelor de inspecție în timpul controlului.

Referitor la Nota de debit nr.... emisă de S.C. ...S.R.L. către S.C. ...S.R.L., prezentată în limba italiană, neînsoțită de traducere în limba română certificată de traducători autorizați de Ministerul Justiției așa cum prevede art8 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din analiza acestora nu reiese că suma de euro reprezintă penalități contractuale și nu are atașat un contract economic încheiat între părți care să stabilească perceperea de penalități în cazul întârzierilor în executarea lucrărilor, precum și modalitatea de calcul a acestora. Mai mult, Nota de debit are înscrisă explicația „addebito a seguito dell' accettazione della proposta transattiva del ..., dove si e convenuta che a fronte del credito vandato dalla VS societa SC ... SRL pari ad Euro, la Ns societa dovra corrispondere l'importo a saldo e stralcio di Euro ..., a storno parziale di VS ft emesse.”, care face referire la “stornarea parțială a facturilor emise de SC ...SRL” în baza unei “propuneri tranzacțională din” ce nu a fost anexată la contestație, și nicidecum de penalități calculate pentru nerespectarea termenelor de execuție a lucrărilor.

În ceea ce privește celelalte documente depuse, menționăm că, nici acestea nu au înscris un articol al unui contract economic încheiat între părți care să prevadă stabilirea de penalități în cazul nerespectării termenelor contractuale și modalitatea în care aceste penalități se calculează.

Deși prin contestația formulată societatea susține că suma de lei reprezintă penalități contractuale care din punct de vedere fiscal sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, așa cum prevede art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct.23 lit.d) din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, nu a atașat documentele impuse de lege.

Conform pct.23 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal:

„23.În sensul art.21 alin.(1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:[...]

d)dobânzile, penalitățile și daunele-interese, stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente sunt cheltuieli deductibile pe măsura înregistrării lor:[...]”

Față de aceste prevederi legale, reținem că, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și penalitățile stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente, fiind cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil pe măsura înregistrării lor. Așadar, legiuitorul a stabilit ca deductibile din punct de vedere fiscal numai penalitățile stabilite prin contracte economice încheiate între părți.

Însă, nici în timpul controlului și nici în faza administrativă de atac societatea nu a prezentat un contract încheiat între părți care să stipuleze expres perceperea de penalități în cazul nerespectării termenelor de execuție a lucrărilor, care anume sunt termenele de predare, precum și modul de calcul al acestor penalități.

De altfel, prin referatul cu propuneri de soluționare se precizează:” Organele de inspecție fiscala au solicitat si alte documente justificative cu privire la modul de imputare si calcul al acestor penalitati: respectiv factura de penalitati primita de ...de la beneficiarul lucrarii, contractul de prestari servicii incheiat intre SC ...si, contractul incheiat intre ...si beneficiar.

Societatea a pus la dispozitia organelor de inspecție contractul incheiat cu ...in care nu se stipuleaza obligativitatea platii penalitatilor sau modul de calcul al acestora in cazul nerespectarii termenelor contractuale. Societatea nu a anexat la dosarul contestației contractul încheiat cu ...sau contractul încheiat de acesta cu beneficiarul final.”

Mai mult, din verificarea bazei de date ANAF organele de control au constatat că SC ...SRL a declarat prin declarația cod 390 drept achiziție intracomunitară suma de lei

înregistrată în baza Nota de debit, însă S.C. ...nu a declarat ca și livrare intracomunitară această sumă.

În concluzie, organele de control au constatat că suma de ... lei este un refuz parțial la plată al sumelor deja facturate către S.C. ..., care a fost contabilizat de S.C. ...S.R.L. drept cheltuielă deductibilă din perspectiva penalităților contractuale.

Prin urmare, **încercarea petentei de a induce ideea că suma de ... lei reprezintă penalități contractuale** care sunt deductibile la calculul profitului impozabil, nu poate fi reținută, întrucât societatea nu deține un contract care să stabilească penalități și modul de calcul al acestora în cazul nerespectării termenelor contractuale.

În contextul celor învederate, a actelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se constată că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, contestate, *întrucât nu a fost prezentat în justificare un contract în baza căruia să se perceapă penalități pentru nerespectarea termenelor de execuție a lucrărilor.*

Față de cele prezentate se reține că la stabilirea ca nedeductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de ... lei, au fost avute în vedere toate aspectele relevante pentru stabilirea situației de fapt fiscală, iar documentația prezentată de contestatară nu este de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală așa cum s-a prezentat mai sus, organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: „art.118 - (5) *Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.*”.

Întrucât, contestatară nu a prezentat argumente clare însoțite de documente justificative care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, rezultă că aceasta reprezintă o nesocotire de către contestatară a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Mai mult, potrivit art. 73 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 73 – Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”,

sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

De altfel, societatea comercială contestatară nu prezintă documente în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Conform dispozițiilor art.269 alin.(1) lit.c),d) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: “(1) *Contestatia se formulează în scris și va cuprinde :[...] c) motivele de fapt și de drept; d) dovezile pe care se întemeiază [...]*”, în contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să se depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele și probele deținute, pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În acest sens, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„Art.249 - Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art.250 - Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală, în stabilirea stării de fapt fiscale, în cauza în speță au analizat toate informațiile și documentele (evidența financiar-contabilă, documentele puse la dispoziție de contestatară, solicitarea de informații prin note explicative) necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilei și a motivat decizia de impunere contestată pe baza probelor prezentate de societatea comercială contestatară în raport de prevederile legale referitoare la deductibilitatea cheltuielilor, aplicabile în perioada verificată.

Susținerea contestatarei, potrivit căreia cheltuielile în sumă de lei reprezintă penalitățile contractuale, nu poate fi reținută, fiind o simplă afirmație pro-cauza, atâta vreme cât nu a prezentat un contract economic din care să reiasă perceperea de penalități în cazul nerespectării termenelor contractuale, precum și modul de calcul al acestor penalități, fapt pentru care organele de inspecție, în mod corect și legal, au stabilit că suma de ... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației nu poate stabili – în baza documentelor existente la dosarul cauzei – dacă suma de ... lei înregistrată în contul de cheltuieli reprezintă într-adevăr penalități contractuale, nefiind depus în acest sens un contract semnat între părți prin care să se stabilească penalități, așa cum prevede expres legea.

Se rețin ca întemeiate cele constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, având în vedere și prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„art. 11 – (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Potrivit acestor dispoziții legale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. Legiuitorul nu limitează în niciun fel reîncadrarea care poate fi făcută de către autoritățile fiscale, nici asupra părților care participă la tranzacție (de exemplu dacă părțile sunt persoane fizice sau juridice, române sau străine, afiliate sau nu) și nici asupra metodei sau formei prin care se face această reîncadrare, autoritatea fiscală fiind liberă să utilizeze orice metodă de reîncadrare, singura condiție fiind aceea de a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele prezentate de societatea comercială contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

2)Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei

În fapt, conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr....., S.C. ...S.R.L. a înregistrat în balanța de verificare întocmită pentru luna decembrie 2015 și în evidența contabilă aferentă anului 2015, cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de ... lei, însă prin declarația privind impozitul pe profit – cod 101 depusă pentru anul 2015 a declarat un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Astfel, la control s-a stabilit o diferență de impozit pe profit nedeclarată aferentă anului 2015 în sumă de ... lei.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„art. 19 – Reguli generale

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil se are în vedere diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Potrivit dispozițiilor art.34 și art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 34 - Declaraarea și plata impozitului pe profit

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

art. 35 - Depunerea declarației de impozit pe profit

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

iar conform prevederilor art.82 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“art. 82 - Forma și conținutul declarației fiscale [...]

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.[...]

În ceea ce privește corectarea declarațiilor fiscale art.84 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„art. 84 - Corectarea declarațiilor fiscale

(1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative.[...]

(4) Declarațiile fiscale nu pot fi depuse și nu pot fi corectate după anularea rezervei verificării ulterioare, cu excepția situațiilor în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impunere și/sau a impozitului aferent.[...]

(6) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.”

Începând cu 01.01.2016 aceste dispoziții se regăsesc într-o formă similară în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“art. 41 - Declaraarea și plata impozitului pe profit

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

art. 42 - Depunerea declarației de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la [art. 41](#) alin. (5) lit. a) și b), alin. (16) și (17), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.[...],

și în Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

“art. 102 - Forma și conținutul declarației fiscale[...]

(3) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia.[...]

art. 105 - Corectarea declarației fiscale

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

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

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

(8) *În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul depune sau corectează declarația de impunere aferentă perioadelor și creanțelor fiscale ce fac obiectul inspecției fiscale, aceasta nu va fi luată în considerare de organul fiscal.”*

Potrivit dispozițiilor antecitate, contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, având obligația de a înscrisi corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

De asemenea, în ceea ce privește corectarea declarațiilor, se prevede că, acestea pot fi corectate prin depunerea unei declarații rectificative în perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale, până la data începerii unei inspecții fiscale, sub rezerva unei verificări ulterioare de către organul fiscal.

Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei, rezultă că S.C. ...S.R.L. a declarat organului fiscal teritorial un impozit pe profit aferent anului 2015 mai mic cu suma de ... lei decât suma datorată și înregistrată în evidența contabilă.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, organele de control au constatat că la data de 31.12.2015 societatea înregistra venituri totale în sumă de ... lei, cheltuieli totale în sumă de ... lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de ... lei, determinând un profit impozabil în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de control au constatat că, în evidența contabilă și bilanțul contabil aferent anului 2015, dar și în balanța de verificare aferentă lunii decembrie 2015, societatea a înregistrat cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de ... lei, însă prin declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2015 cod 101 a declarat un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea a întocmit eronat declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2015 cod 101, rezultând o diferență de impozit pe profit nedeclarată în sumă de ... lei (... lei impozit pe profit înregistrat – ... lei impozit pe profit declarat) față de evidența contabilă.

Susținerea din contestație precum că *“[...] înregistrarea impozitului pe profit în valoare de ... lei și declararea acestuia în formularul de bilanț cod 20 reprezintă o eroare materială a societății necorectată până la data inspecției fiscale.”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, din actele existente la dosarul cauzei reiese că, societatea a înregistrat în anul 2015 un impozit pe profit în sumă de ... lei, astfel că avea obligația completării declarației privind impozitul pe profit aferent anului 2015 în conformitate cu situația sa fiscală, ci nu să modifice evidența contabilă conform datelor din declarația fiscală așa cum pretinde contestatara.

De altfel, așa cum rezultă din prevederile legale susmenționate, în cazul constatării unor erori materiale societatea avea posibilitatea să modifice declarația privind impozitul pe profit până la începerea unei inspecții fiscale, drept de care nu a uzat.

De asemenea, în Referatul cu propuneri de soluționare întocmit în cauză, organele de inspecție fiscală precizează și faptul că: *„[...] In declaratia 101 pentru anul 2015 suma totala a cheltuielilor este ... lei, cu ... lei mai mult decat suma din balanta de verificare si bilant, iar profitul contabil este in suma de ... lei, mai mic cu ... lei decat profitul contabilizat in balanta si in scris in bilant in suma de ... lei. In balanta intocmita la 31.12.2016 si bilantul aferent anului 2016 in contul 117 Rezultatul reportat, este preluat soldul creditor al contului 121 inregistrat la 31.12.2015, respectiv profitul contabil in suma de ... lei. Organele de inspecție fiscală au solicitat societății registrul de evidența fiscală dar societatea nu a prezentat modul de calcul al impozitului pe profit pentru perioada verificată. [...]”*

Mai mult decât atât, organele de control au constatat că în perioada verificată, respectiv 01.01.2011-30.09.2017, sumele declarate prin declarațiile de impozit pe profit cod 101 depuse de societate la organul fiscal teritorial nu corespund cu sumele înregistrate în evidența contabilă, fiind stabilite în cadrul inspecției diferențe de impozit pe profit nedeclarate.

În legătură cu susținerea petentei precum că *“[...] organele de inspecție fiscală nu au explicat impozitul pe profit suplimentar în baza încadrării unei valori rezultată dintr-un simplu calcul matematic deoarece suma de ... lei nu are nici un fundament fiscal-contabil conform prevederilor legale respectiv nu este precizată în mod cert natura cheltuielilor nedeductibile.”*, reținem că prin Referatul cu propuneri de soluționare întocmit în cauză, organele de inspecție fiscală consemnează expres că: *“[...] au solicitat societății*

registrul de evidenta fiscala dar societatea nu a prezentat modul de calcul al impozitului pe profit pentru perioada verificata. Din lamuririle date de dna ... ce conduce evidenta contabila in baza contractului de prestari servicii incheiat cu societatea, cheltuielile nedeductibile stabilite de inspectia fiscala la 31.12.2015, in suma de ... lei sunt constituite din: ... lei impozit pe profit, ... lei despagubiri, amenzi si penalitati, ... lei cheltuieli cu deplasari, detasari inregistrate in ct. 625.[...].

Se reține că, pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de ... lei, **societatea comercială contestatară nu prezintă dovezi relevante în sprijinul susținerilor sale**, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală care, pentru constatările făcute în cadrul verificărilor efectuate la S.C. ...S.R.L. din ..., au avut în vedere și prevederile art.6, art.72 și art.113 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

„Art.6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

art. 72 - Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare [...]

art. 113 - Obiectul inspecției fiscale

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

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

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului:[...]

Astfel, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de ... lei datorată de societate pentru anul 2015.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele prezentate de societatea comercială contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

3)Referitor la accesoriile în sumă totală de .. lei, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr.... (... lei) și prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.... (.. lei), organul de soluționare a contestației constată următoarele:

În fapt, A.C.M. constituită la nivelul Regiunii ... – Serviciul Evidență pe Plătitori a calculat pentru **S.C. ...S.R.L.** din ...dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....** și penalități de nedeclarare în sumă totală de ... lei prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr....**

Conform Anexei la **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....**, dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei au fost stabilite, astfel:

-... lei reprezintă accesorii (... lei dobânzi + ... lei penalități de întârziere) aferente impozitului pe profit individualizat prin Decizia de impunere nr.... întocmită de A.J.F.P.... – Inspecție Fiscală, neachitat. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.07.2012 - 26.04.2018;

-... lei reprezintă accesorii (... lei dobânzi + ... lei penalități de întârziere) aferente taxei pe valoarea adăugată individualizată prin Decizia de impunere nr.... întocmită de A.J.F.P. – Inspecție Fiscală, neachitată. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.07.2012 - 26.04.2018;

-... lei reprezintă dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii individualizat prin Declarația nr..... – cod 112, declarat și neachitat la termenul legal. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.04.2018 – 26.04.2018;

-... lei reprezintă dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați individualizată prin Declarația nr.... – cod 112, declarat și neachitat la termenul legal. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.04.2018 – 26.04.2018;

-... lei reprezintă dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați individualizată prin Declarația nr.... – cod 112, declarată și neachitat la termenul legal. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.04.2018 – 26.04.2018;

-... lei reprezintă dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă individualizată prin Declarația nr..... – cod 112, declarată și neachitată la termenul legal. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.04.2018 – 26.04.2018;

-... lei reprezintă dobânzi și penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate individualizate prin Declarația nr..... – cod 100, declarată și neachitată la termenul legal. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.04.2018 – 26.04.2018;

Conform Anexei la *Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr....*, penalitățile de nedeclarare în sumă de ... lei sunt aferente impozitului pe profit individualizat prin Decizia de impunere nr..... întocmită de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, după data de 01.01.2016, nedeclarat. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.04.2016 – 26.04.2018.

Dobânzile și penalitățile de întârziere au fost calculate pentru obligațiile suplimentare de plată stabilite la control prin Decizia de impunere nr. ... și pentru obligațiile de plată declarate de societate prin Declarația nr..... – cod 112 și Declarația nr..... – cod 100, neachitate la termenul de scadență, fiind aferente perioadei 25.07.2012 -26.04.2018.

Penalitățile de nedeclarare au fost calculate pentru obligațiile suplimentare de plată stabilite la control prin Decizia de impunere nr., nedeclarate, fiind aferente perioadei 25.04.2016 – 26.04.2018.

Prin referatul cu propuneri de soluționare organul fiscal menționează că, “[...] pentru suma de ... lei au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în cuantum de lei [...]. Pentru suma de lei nu au fost calculate penalități de nedeclarare.[...]”

a) Referitor la accesoriile în sumă de ... lei stabilite prin *Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr.....*, aferente impozitului pe profit contestat în sumă de ... lei individualizat prin *Decizia de impunere nr....emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... - I.F.*, precizăm următoarele:

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... au verificat **S.C. ...S.R.L.** pentru perioada 01.01.2011-30.09.2017 privind impozitul pe profit, pentru perioada 01.12.2011-31.10.2017 privind taxa pe valoarea adăugată și pentru perioada 01.12.2011-31.10.2017 privind contribuției angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, privind contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator, privind contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, privind contribuției pentru asigurări de sănătate datorate de angajator, privind contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, privind contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, privind contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, privind contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, privind contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați și privind impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, încheind Raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.....

Din analiza Anexei la *Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr.....* reiese că, dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei au fost calculate ca urmare a neachitării în termen a debitelor reprezentând impozit pe profit și TVA stabilite prin Decizia de impunere nr., iar dobânzile și penalitățile de

întârziere în sumă de ... lei au fost calculate ca urmare a neachitării în termen a obligațiilor fiscale declarate prin declarațiile cod 100 și cod 112 din data de 11.04.2018.

Din analiza *Anexei la Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.....* reiese că, penalitățile de nedeclarare în sumă de ... lei au fost calculate pentru obligații fiscale nedeclarate sau declarate eronat de societate care au fost stabilite de organele de control prin *Decizia de impunere nr.*.

Astfel, trebuie reținut că, prin *Decizia de impunere nr. ...* organele de inspecție fiscală au stabilit la control în sarcina contestatarului obligații fiscale suplimentare în sumă de ... lei, din care suma de ... lei reprezintă impozit pe profit suplimentar și suma de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată suplimentară.

Pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei stabilit prin Decizia de impunere nr..... societate a formulat contestația înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr..... și la D.G.R.F.P. ... sub nr....., iar prin prezenta decizie de soluționare, Serviciul de Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. ... **respinge ca neîntemeiată contestația** formulată pentru acest impozit pe profit contestat în sumă de ... lei.

În data de 26.04.2018 A.C.M. constituită la nivelul Regiunii Ploiești a emis pentru **S.C. ...S.R.L.**, *Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzierii nr...* prin care au stabilit accesorii în sumă de ... lei datorate pentru neplata la termen a obligațiilor stabilite suplimentar de plată la control.

De asemenea, în data de 26.04.2018 A.C.M. constituită la nivelul Regiunii ... a emis pentru **S.C. ...S.R.L.**, *Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr...* prin care au stabilit penalități de nedeclarare în sumă de ... lei datorate pentru nedeclararea/declararea eronată a obligațiilor fiscale.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare nr..... transmis de organele fiscale din cadrul A.C.M. constituită la nivelul Regiunii se menționează: "[...] pentru suma de ... lei au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în cuantum de ... lei, [...]. Pentru suma ... lei nu au fost calculate penalități de nedeclarare.[...]"

În concluzie, pentru impozitul pe profit contestat în sumă de ... lei au fost stabilite dobânzi și penalități de întârziere în sumă de ... lei, nefiind calculate penalități de nedeclarare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.173, art.174 și art.176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

"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.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, 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.[...]"

Având în vedere dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că, un contribuabil datorează accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere în situația în care nu achită în termenul legal obligațiile datorate bugetului general consolidat reprezentând impozite, taxe și contribuții.

Dobânzile și penalitățile de întârziere datorate pentru neplata la scadență a obligațiilor fiscale se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Având în vedere faptul că Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P.s-a pronunțat printr-o decizie motivată în cauza privind impozitul pe profit contestat în sumă de ... lei stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr....., cu soluția de respingere ca neîntemeiată legal a contestației, rezultă că și accesoriile aferente acestui impozit calculate ulterior de organele fiscale teritoriale (A.C.M. constituită la nivelul Regiunii) prin Decizia de calcul

accesorii nr..... în sumă de ... lei, reprezintă obligație fiscală legal datorată de S.C. ...S.R.L. pentru neachitarea impozitului pe profit contestat, conform prevederilor legale, mai sus citate.

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, cota aplicată și/sau perioada pentru care au fost calculate accesoriile, în baza principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se va proceda la **respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru accesoriile de plată în sumă de ... lei, aferente impozitului pe profit contestat în sumă de ... lei stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr.....

b)Referitor la accesoriile în sumă de lei (... lei stabilite prin *Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr.... și ... lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr...*), aferente obligațiilor fiscale de plată declarate de societate și neachitate la termenul legal, precum și obligațiilor fiscale stabilite la control și necontestate, menționăm următoarele:

În fapt, S.C. ...S.R.L. a formulat contestație împotriva *Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr.....* prin care au fost stabilite dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe veniturile din salarii (...lei), impozitului pe profit (... lei), vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate (... lei), taxei pe valoarea adăugată (.... lei), contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați (...lei), contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați (...lei) și contribuției asiguratorii pentru muncă (.... lei), însă pentru accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe veniturile din salarii (... lei), impozitului pe profit (... lei), vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate (....lei), taxei pe valoarea adăugată (... lei), contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați (...lei), contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați ... lei) și contribuției asiguratorii pentru muncă (... lei) nu a prezentat motive de fapt și de drept.

De asemenea, societatea a formulat contestație și împotriva *Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr....* prin care au fost stabilite penalități de nedeclarare în sumă totală de lei, însă nu a prezentat motive de fapt și de drept, aceste penalități fiind aferente impozitului pe profit necontestat, stabilit după data de 01.01.2016.

În drept, în conformitate cu prevederile art.269 alin.(1) și art.280 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ art. 269 - Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;[...]”

art. 280 - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) *Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

De asemenea, pct.2.5 și pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015, precizează:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

11.1 Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; [...].”

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate, se reține că, prin contestație societatea are obligația să menționeze atât motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Din conținutul contestației reiese că societatea petentă, deși contestă în totalitate obligațiile fiscale accesorii în sumă de lei stabilite în sarcina sa prin *Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr....* și obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei stabilite în sarcina sa prin *Decizia referitoare la obligațiile*

fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr...., pentru accesoriile în sumă de ... (... lei dobânzi și penalități de întârziere aferente obligațiilor fiscale stabilite la control prin Decizia de impunere nr. ...+ lei dobânzi și penalități de întârziere aferente obligațiilor fiscale declarate de societate și neachitate în termenul legal + ... lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit necontestat, stabilit după data de 01.01.2016) nu aduce argumente și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele fiscale.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art.249-Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art.250 -Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art.73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Sarcina probei nu implica un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de art.269 alin.(1) lit.c) și lit. d) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care **se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma de ... lei** din care, suma de ... lei reprezintă dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii (...lei), impozitului pe profit (... lei), vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate (...lei), taxei pe valoarea adăugată (... lei), contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați (... lei), contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați (...lei), contribuției asiguratorii pentru muncă (... lei) și suma de ... lei reprezintă penalități de nedeclarare.

Referitor la solicitarea S.C. ...S.R.L. de susținere orală a contestației formulată împotriva Decizie de impunere nr. ... si a Deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii nr...., în conformitate cu prevederile art. 276 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aceasta a avut loc la data de 20.07.2018 ora 10.30 la sediul organului de soluționare a contestației, susținerile fiind consemnate în minuta încheiată cu această ocazie și anexată dosarului cauzei.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **S.C. ...S.R.L.** din Ploiești, județul Prahova, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ...emisă de A.J.F.P. – Activitatea de Inspecție Fiscală*, precum și împotriva *Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.....* emise de A.C.M. constituită la nivelul Regiunii – Serviciul Evidență pe

Plătitor, în conformitate cu prevederile art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma contestată de lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit suplimentar;
- ... lei - accesorii aferente impozitului pe profit contestat;

2. Respingerea ca nemotivată a contestației pentru suma contestată de ... lei din care, suma de ... lei reprezintă dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii (...lei), impozitului pe profit (... lei), vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate (... lei), taxei pe valoarea adăugată (... lei), contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați (... lei), contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați (... lei), contribuției asiguratorii pentru muncă (... lei) și suma de ... lei reprezintă penalități de nedeclarare.

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

....