



MINISTERUL FINANTELOR
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice xx
Serviciul Soluționare Contestații



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Ploiești

Str. Aurel Vlaicu, nr.22,xx
Tel: 0244/407710,
Fax: 0244/593906

DECIZIA nr. xx din xx
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. xx S.R.L
din orașul xx, județul xx

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul **Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice xx** a fost sesizat de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF xx, prin adresa nr.xx înregistrată la D.G.R.F.P. xx sub nr.xx și de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx și respectiv de către contribuabil, prin adresele nr.xx și respectiv nr.xx, înregistrate la D.G.R.F.P.xx sub sub nr.xx și respectiv sub nr.xx, în legătură cu **dosarul contestațiilor formulate de SC xx SRL** din orașul xx, jud.xx, împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.xx și respectiv a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx de către A.J.F.P. xx și comunicate în data de xx respectiv în data de xx.

Cu adresa de înaintare nr.xx, în baza *art.4, alin.(2) din O.P.A.N.A.F. nr.3740/2015, privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare*, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF xx, delegă competența de soluționare a contestației **SC xx SRL** din orașul xx, jud.xx, pentru contestația formulată împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.xx, către organele specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice xx.

Urmare a adresei nr.xx, de comunicare a delegării de competență și de solicitare a precizării sumelor contestate aferente Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.xx, **SC xx SRL** din orașul xx, jud.xx, precizează prin adresa nr.xx înregistrată la DGRFP xx sub nr.xx :"[...] Chiar și în situația în care veți considera neindestulatoare explicațiile formulate în prezenta adresa, vă rugăm să aveți în vedere faptul că, în conformitate cu dispozițiile art.269 alin.3 – teza finală din Legea nr.207/2015 (text citat de dumneavoastră în adresa pe care ne-ați trimis-o) se menționează în mod expres că, în ipoteza în care contestatorul nu ar comunica cuantumul sumei contestate, "se considera contestat întregul act administrativ fiscal atacat"[...]".

Totodată se reține că urmare adresei nr.xx, Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx – Inspectie Fiscală, comunică contribuabilului - în data de xx - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx, împotriva careia societatea comercială **xx SRL formulează contestația nr.xx înregistrată la DGRFP xx sub nr.xx, societatea precizând deasemenea și în acest caz :"[...] Chiar și în situația în care veți considera neindestulatoare explicațiile formulate în prezenta adresa, vă rugăm să aveți în vedere faptul că, în conformitate cu dispozițiile art.269 alin.3 – teza finală din Legea nr.207/2015 (text citat de dumneavoastră în**

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

adresa pe care ne-ati trimis-o) se mentioneaza în mod expres ca, în ipoteza în care contestatorul nu ar comunica cuantumul sumei contestate **"se consideră contestat întregul act administrativ fiscal atacat"**. Prin urmare, dacă considerați ca nu ar fi suficient de exact pentru dumneavoastră suma contestată și ce reprezintă aceste sume, **vă rugăm sa considerați atacat întreg actul administrativ atacat (Decizia de impunere nr.xx)** pe care din cauza disfuncționalităților sistemului informatic ne-ati comunicat-o după 6 luni de la data emiterii ei.[...]"

În condițiile în care petenta a formulat contestație atât împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.xx cât și împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx emise de către A.J.F.P.xx în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx, se au în vedere prevederile punctului 9.5 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stabilesc: „În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”, și astfel se vor conecta contestațiile formulate de SC xx SRL din orașul xx, jud.xx înregistrate la D.G.R.F.P. xx sub nr.xx respectiv sub nr.xx, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea contestațiilor.

Organul de soluționare a contestației, constatând îndeplinirea prevederilor art.270, alin.(1) și prevederilor art.272 din TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii, coroborate cu prevederile art.4, alin.(2) din O.P.A.N.A.F. nr.3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare și cu prevederile punctului 9.5 din Ordinul O.P.A.N.A.F. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală - în ceea ce privește contestația nr.xx înregistrată la AJFP xx sub nr.xx și la DGRFP xx sub nr.xx și contestația nr.xx înregistrată la DGRFP xx sub nr.xx, procedează în continuare la analiza contestațiilor conexe.

Societatea Comercială xx SRL are domiciliul fiscal în orașul xx, str.xx, nr.xx, xx, biroul xx, jud.xx, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului xx sub numărul xx și are codul de identificare fiscală xx.

Obiectul contestațiilor îl constituie actele administrative fiscale atacate în integralitatea lor, după cum s-a reținut mai sus, astfel: suma de xx lei, reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală - respectiv diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate - prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.xx și suma de xx lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. Susținerile contestatarei sunt următoarele - citat din contestația nr.xx înregistrată la AJFP xx sub nr.xx și la DGRFP xx sub nr.xx, urmare a delegării de competență a DGSC xx prin adresa xx :

„[...] CONTESTAȚIE

împotriva DECIZIEI PRIVIND MODIFICAREA BAZEI DE IMPOZITARE NR. xx (anexată) privind diferența stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în cursul inspecției fiscale desfășurată pentru perioada xx la

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

S.C. "xx" S.R.L. [...]

Conform art.269 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură Fiscală precizăm că **OBIECTUL PREZENTEI CONTESTAȚII îl constituie, stabilirea unei diferențe suplimentare a bazei de impunere de xxx lei (xx lei + xx lei, conform sintezei constatărilor R1F).**

Stabilirea unei baze de impozitare suplimentară generează un **impozit suplimentar în suma valoare de xx lei**, așa cum menționează organul fiscal la capitolul VII – Sinteza constatarilor fiscale al Raportului de Inspectie Fiscala.[...]

MOTIVELE CONTESTAȚIEI

ÎN FAPT, în perioada xx la sediul nostru s-a desfășurat o inspecție fiscală, fiind verificat modul în care subscria S.C. "xx" S.R.L. a condus și organizat evidențele contabile și a întocmit situațiile financiare aferente pentru anii anteriori controlului.

Perioada verificată pentru care organul fiscal a considerat că se impune modificarea bazei de impunere a fost xx, acest lucru fiind consemnat în mod expres în capitolul VII - Sinteza constatărilor fiscale al Raportului de Inspecție Fiscală (fila 22 a RIF anexat).

Nu înțelegem să contestăm în tot actul administrativ fiscal menționat, ci numai în ceea ce privește următoarele sume :

I. Înregistrările contabile la care s-a făcut referire în RIF la paginile x și x NU influențează exercițiul financiar anual cu sumele reținute în decizia contestată, astfel încât concluziile formulate în RIF sunt incorecte cu privire la aceste înregistrări :

1. La pagina x din RIF, organul fiscal face următoarele precizări: "Analizând veniturile și cheltuielile realizate de contribuabil conform balanței de verificare la data de xx, s-a constatat că cuantumul cheltuielilor cu mărfurile - ct 607 este mai mare decât cel al veniturilor din vanzarca mărfurilor - ct 707, rezultând astfel ca S.C. "xx" S.R.L. a vândut mărfurile respective sub prețul de achiziție sau de producție (de cost)."

"Rezulta astfel o diferență nefavorabilă (pierdere) în suma de xx lei."

Această concluzie a organului fiscal este incorectă.

Considerăm ca organele de control s-au limitat strict la verificarea conturilor 607 cheltuieli privind mărfurile și 707 venituri din vanzarea mărfurilor.

Realitatea este ca în luna xx facturile de livrare produse agricole au fost înregistrate în contul 7017 - venituri din vanzarea produselor agricole în suma de **xx lei**, iar descărcarea de gestiune a stocurilor a fost înregistrată în contul 607 cheltuieli privind mărfurile .

Rezulta ca au fost înregistrate cheltuielile în contul 607 - cheltuieli privind mărfurile, iar veniturile corespunzătoare în contul 7017 - venituri din vanzarea produselor agricole și astfel diferența nefavorabilă (pierdere) este în suma de xx lei.

2. La pagina xx din RIF, organul fiscal face și următoarele precizări:

"Analizând veniturile și cheltuielile realizate de contribuabil conform balanței de verificare la data de xx, s-a constatat că cuantumul cheltuielilor cu mărfurile -vct 607 este mai mare decât cel al veniturilor din vanzarea mărfurilor -vct 707, rezultând astfel ca SC xx SRL a vândut mărfurile respective sub prețul de achiziție sau de producție (de cost)."

"Rezulta astfel o diferență nefavorabilă (pierdere) în suma de xx lei."

Nici această concluzie nu este una corectă și ea nu are la bază situația reală a contabilității societății noastre.

Probabil că dacă controlul fiscal nu s-ar fi desfășurat în perioada stării de urgență (lunile xx) aspectele ar fi fost lămurite mult mai bine în urma discuțiilor directe cu inspectorii fiscali, față de varianta în care doar ne-au fost solicitate documente, fără a ne fi solicitate și explicații pe aspectele în discuție.

Referitor la aceste precizări, considerăm ca organele de control s-au limitat strict la verificarea conturilor 607- cheltuieli privind mărfurile și 707 - venituri din vanzarea mărfurilor. Realitatea este ca în luna xx, descărcarea de gestiune, din vanzarea producției agricole, a contului 347 - produse agricole, în suma de xx lei a fost efectuată prin contul 607 cheltuieli privind mărfurile corect fiind prin cont 711 - variația stocurilor.

În luna noiembrie 2016, descărcarea de gestiune a contului 347 - produse agricole, din vanzarea producției agricole, în suma de xxx lei, a fost efectuată prin contul 607 cheltuieli privind mărfurile corect fiind prin cont 711 - variația stocurilor.

Având în vedere aceste aspecte considerăm ca nu este influențat rezultatul exercițiului financiar cu aceste sume, dar se reduce diferența dintre conturile 607 cheltuieli privind mărfurile și 707 venituri din vanzarea produselor agricole cu suma de xx.

În luna xx s-a achiziționat graud de la xSRL cu factura nr.xx în valoare de xx lei, înregistrat în contabilitate în cont 37115 - marfuri. Acest graud a fost transformat în graud de samantă și astfel au fost efectuate următoarele înregistrări contabile 607=371 și 3025=758.

Menționăm ca în cont 607- cheltuieli privind mărfurile se regăsește suma de xx lei iar în cont 758 - alte venituri din exploatare suma dexeii.

Rezulta astfel o diferență nefavorabilă (pierdere) în suma de xx lei.

În susținerea celor de mai sus, societatea noastră poate oricând pune la dispoziția organelor de control documente care să ateste realitatea operațiunilor respective.

II. Cu privire la veniturile din dobânzi calculate în RIF, arătăm că aceste sume le contestăm în totalitate,

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

deoarece ele influențează în mod esențial baza de impozitare stabilită, fără ca modul de determinare a lor să fie unul corect.

Organele de inspecție fiscală, pornesc de la o interpretare eronată a unui act normativ - Legea nr.72/2013.

Sușținerile din RIF ale organelor de inspecție fiscală sunt în sensul că „cuantumul dobânzilor penalizatoare stabilite în contractele cu terții, respectiv 0,01%/zi de întârziere, este sub nivelul dobânzilor legale penalizatoare, aceasta prevedere fiind considerată de legiuitor ca fiind o clauză abuzivă așa cum este prevăzută de art.14, lit.a) din Legea 72/2013 unde se stipulează ca a) exclud posibilitatea aplicării de dobânzi contractuale sau stabilesc dobânzi penalizatoare inferioare dobânzii legale penalizatoare”.

Astfel, ignorând sensul juridic în care acest act normativ își găsește aplicabilitatea între comercianți, formulează concluzii în RIF prin care sunt ignorate în mod abuziv clauzele legal negociate și consemnate în contractele valid încheiate de subscrisa cu toți partenerii noștri de afaceri, în baza art.1169 - 1170 C.civ. și art.1270 C.civ.

În contractele noastre comerciale au fost negociate și consemnate penalități de întârziere de 0,01%, acestea fiind cuantumul în care partenerii noștri de afaceri au acceptat să se oblige în cazul în care vor întârzia plata produselor achiziționate.

Cuquantumul acestor penalități este chiar cel pe care chiar și Statul Român îl percepe celor care își achită cu întârziere obligațiile către stat, respectiv de 0,01%.

Atașăm extras de pe site-ul ANAF de unde rezultă procentul de penalități.

Acest cuantum este legal și nu poate fi cenzurat de organul fiscal, iar temeiurile juridice invocate în RIF ca motiv al calculării unor venituri suplimentare din dobânzi sunt de fapt niște interpretări greșite ale actului normativ invocat.

Clauzele contractuale prin care s-au stabilit aceste penalități de întârziere sunt legale și nu sunt niște clauze abuzive așa cum se afirmă în mod incorect.

De altfel, faptul că o clauză contractuală este sau nu abuzivă, nu stabilește organul fiscal, ci instanța de judecată, eventual în urma unei solicitări a ANAF.

Chiar și faptul că s-au luat în calcul doar contractele care aveau o valoare mai mare de xx lei, este o dovadă a modului arbitrar și nelegal în care s-au determinat aceste venituri din dobânzi. Să înțelegem că pentru contractele cu valori mai mici penalitățile de întârziere (tot de 0,01%) sunt în cuantum legal, iar în contractele cu valori mari, această clauză devine instantaneu una abuzivă.

Am prezentat aceste considerații tocmai pentru a prezenta absurdul interpretării și aplicării incorecte a unor acte normative în RIF.

În sprijinul susținerilor noastre, va supunem atenției și prevederile art.4 din Legea nr.72/2013 „dacă părțile nu au stabilit nivelul dobânzii pentru plata cu întârziere, se va aplica dobânda legală penalizatoare, calculată potrivit art.3 din Ordonanța Guvernului nr.13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, aprobată prin Legea nr.43/2012. Rata de referință a dobânzii legale în vigoare în prima zi calendaristică a semestrului se aplică pe întregul semestru.”

Având în vedere considerentele expuse anterior și textul de lege invocat, considerăm că în mod greșit organul fiscal a trecut peste clauzele contractuale legal negociate și inserate în contract de părțile acestuia (în baza art.1169-1170 C.civ. și art.1270 C.civ) și a stabilit și calculat în RIF dobânzi legale penalizatoare calculate conform O.G. nr.13/2011.

Prin urmare, în mod greșit organul fiscal a reținut că și-ar găsi aplicare dispozițiile din Legea nr.72/2013, deoarece dispoziția expresă a articolului 4 citat mai sus, prevede faptul că dobânda legală penalizatoare (calculată potrivit art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011) se va aplica DOAR DACĂ părțile nu ar fi stabilit-o deja în contractul semnat.

Noi nu ne aflăm în această ipoteză, ceea ce înseamnă că modul în care organul fiscal a interpretat legislația în materia dobânzilor penalizatoare este unul eronat și nelegal.

Pentru toate aceste considerente, va rugăm să admitemi prezenta contestație în sensul solicitat și să anulați în acest sens actul administrativ contestat.[...]

PROBE: în vederea soluționării corecte a prezentei contestații înțelegem să vă punem la dispoziție înscrisurile la care am făcut referire mai sus, precum și orice alte înscrisuri pe care le deținem și pe care le veți considera utile soluționării contestației noastre.

ANEXĂM în xerocopie următoarele înscrisuri:

- Decizia de impunere nr. xx.
- Raportul de inspecție fiscală sub nr.xx;
- Dovada comunicării la data de xx a deciziei contestate și a RIF ;
- Dovada de reprezentant legal al societății a semnatarului contestației xx;
- ANEXA x a contestației - Notă de calcul cu privire la modul de determinare și cuantumul sumelor contestate în baza argumentelor juridice și financiar-contabile menționate anterior;
- Doctrină juridică și practică judiciară [...]

- citat din completarea transmisă cu adresa nr.xx, înregistrată la DGRFP xx sub nr.xx privind obiectul contestației formulate inițial împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.xx:

"[...] Subscrisa S.C.'xx" S.R.L., cu sediul în orașul xx, xx, jud.xx, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului xx sub nr.xx, CUI RO xx, cont xx deschis la xx., reprezentată legal prin administrator xx, **răspunzând solicitării dumneavoastră din adresa menționată,** va comunicam ca în contestația formulată nr.xx am arătat care sunt sumele contestate și am argumentat punctual motivele de nelegalitate, iar în anexa nr.1 atașată contestației am prezentat un mod de calcul al acestor sume.

Reiterăm faptul că, în contestație făceam referire la DECIZIA PRIVIND MODIFICAREA BAZEI DE IMPOZITARE NR.xx si RIF xx si solicitam astfel ca următoarele cheltuieli să fie considerate cheltuieli deductibile conform motivelor prezentate:

- suma de xx lei - justificata la pct.x pag.x din contestație;
- suma de xx lei - justificata la pct.x pag.x din contestație.

Cu privire la veniturile din dobânzi calculate in RIF in suma de xx lei, le contestam in totalitate.

Având in vedere aceste considerente si nota de calcul din anexa xcontestam atat baza de impozitare stabilita suplimentar pentru suma de xx lei cat și impozitul suplimentar stabilit in suma de xx lei.

Baza impozabila stabilita suplimentar in valoare de xx lei cuprinde o diminuare a pierderii fiscale aferenta anului xx in suma de xx lei, conform sintezei din RIF pag.xx, iar la pag.xx se menționează o diminuare a pierderii cu suma de xx lei pentru anul xx, astfel consideram nejustificata baza de impozitare stabilita suplimentar pentru suma de xx lei cat si pentru sumele mai sus invocate.

Chiar și în situația în care veți considera neîndestulătoare explicațiile formulate în prezenta adresă, vă rugăm să aveți în vedere faptul că, în conformitate cu dispozițiile art.269 alin.3 - teza finală din Legea nr.207/2015 (text citat de dumneavoastră în adresa pe care ne-ați trimis-o) se menționează în mod expres că, în ipoteza în care contestatorul nu ar comunica cuantumul sumei contestate "se consideră contestat întregul act administrativ atacat".

În final, vă rugăm respectuos, să vă aplecați cu atenție și cu bună credință asupra argumentelor invocate de subscrisa în contestația formulată și să ne soluționați contestația în mod legal și cu probitate profesională."

- citat din contestația nr.xx înregistrată la DGRFP xx sub nr.xx formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx, comunicata contribuabilului în xx :

"[...] Subscrisa S.C."xx" S.R.L., cu sediul în orașul xx, xx jud.xx, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului xx sub nr.xx, CUI RO xx, cont xx deschis la xx., reprezentată legal prin administrator xx, răspunzând solicitărilor dumneavoastră din adresele menționate, va comunicam că în contestația formulată nr.xx (înregistrată la DGRFP xx sub nr.xx) nu aveam cum să facem referire la o decizie de impunere care nu ne fusese comunicată.

Decizia de Impunere nr. xx ne-a fost comunicată prin poștă recomandat cu confirmare de primire la data de

Din acest motiv în contestația noastră din xx am făcut referire la doar la RIF și la decizia de modificare a bazei impozabile, acestea fiind singurele acte ce ne fuseseră comunicate la acel moment.

Reiterăm faptul că, în contestație făceam referire la DECIZIA PRIVIND MODIFICAREA BAZEI DE IMPOZITARE NR.xx si RIF xx si solicitam astfel ca următoarele cheltuieli să fie considerate cheltuieli deductibile conform motivelor prezentate:

- suma de xx lei - justificata la pct.x pag.x din contestație;
- suma de xx lei - justificata la pct.x pag.x din contestație.

Cu privire la veniturile din dobânzi calculate in RIF in suma de xx lei, le contestam in totalitate.

Având in vedere aceste considerente si nota de calcul din anexa 1 contestam atat baza de impozitare stabilita suplimentar pentru suma de xx lei, cat și impozitul suplimentar stabilit in suma de xx lei.

Baza impozabila stabilita suplimentar in valoare de xx lei cuprinde o diminuare a pierderii fiscale aferenta anului xx in suma de xx lei, conform sintezei din RIF pag.xx, iar la pag.xx se menționează o diminuare a pierderii cu suma de xx lei pentru anul xx, astfel consideram nejustificata baza de impozitare stabilita suplimentar pentru suma de xx lei cat si pentru sumele mai sus invocate.

ÎN CONCLUZIE, vă rugăm să luați act de faptul că înțelegem să contestăm impozitul stabilit suplimentar în suma de xx lei (parte din suma totală de xx lei), menționată în decizia de impunere Decizia de Impunere nr. xx - (decizie ce ne-a fost comunicată prin poștă recomandat cu confirmare de primire la data de xx.

Susținem de asemenea și toate argumentele invocate în contestația inițială și în anexa ei, în care am făcut referire la baza de impozitare stabilită suplimentar în mod nelegal și care a generat impozitul suplimentar de xx lei - contestat.

Chiar și în situația în care veți considera neîndestulătoare explicațiile formulate în prezenta adresă, vă rugăm să aveți în vedere faptul că, în conformitate cu dispozițiile art.269 alin.3 - teza finală din Legea nr.207/2015 (text citat de dumneavoastră în adresa pe care ne-ați trimis-o) se menționează în mod expres că, în ipoteza în care contestatorul nu ar comunica cuantumul sumei contestate "se consideră

contestat întregul act administrativ atacat”.

Prin urmare, dacă considerați că nu ar fi suficient de exact pentru dumneavoastră suma contestată și ce reprezintă aceste sume, vă rugăm să considerați atacat întreg actul administrativ atacat (Decizia de Impunere nr. xx) pe care din cauza disfuncționalităților sistemului informatic ne-ați comunicat-o după xx luni de la data emiterii ei.

În final, vă rugăm respectuos, să vă aplecați cu atenție și cu bună credință asupra argumentelor invocate de subscrisa în contestația formulată și să ne soluționați contestația în mod legal și cu probitate profesională.”

II. Din Decizia de impunere nr.xx și Decizia privind modificarea bazei de impunere nr.xx, respectiv din anexa la acestea – Raportul de inspecție fiscală nr. xx, rezultă următoarele :

Inspecția fiscală, finalizată la data de xx a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului de către **SC xx SRL**, reprezentate și de impozitul pe profit *afere*nt perioadei xx.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.xx xxxx, prin care a fost stabilită o obligație fiscală suplimentară de impozit pe profit în sumă totală de **xx lei** precum și a Deciziei privind modificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale nr.xx prin care a fost *stabilită suplimentar baza impozabilă* - respectiv diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate cu suma de **xx lei** .

În acest **Raport, la Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citată):

„[...] In ceea ce privește cheltuielile anului xx

- In cursul anului xx, asa cum rezulta si din R1F nr xx pagina xx) SC xx SRL a efectuat cheltuieli avand ca documente justificative facturi de achiziții de servicii si reparații utilaje si cheltuieli regie, fara a avea la baza situatii de lucrări sau de vite si fara a deține utilaje in proprietate sau închiriate la data respectiva, achiziții de flori si arbuști ornamentală, respectiv produse lactate si băuturi alcoolice[...]

Cheltuielile efectuate de societate sunt in suma de 1xx lei si nu au fost luate in calcul ca cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului/pierderii impozabile pentru anul fiscal xx fiind încălcate astfel prevederile art.21, alin.1), respectiv art.21, alin.4), lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, precum si pct.48 din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

- În luna xx, conform constatărilor făcute in RIF nr xx ia punctul nr x, pag x(anexa nr xx) SC xx SRL a înregistrat pe cheltuieli cu combustibilul - cont 6022 suma de xxlei (echivalentul a xx litri de motorina).Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a justificat conform centralizatorului consumurilor de motorina pentru luna xx doar suma de xx lei (xx litri motorina), pentru diferența in suma de xx lei (xx litri) societatea nu poate justifica consumul carburantului pentru necesitățile firmei, cheltuielile nefiind realizate in scopul realizării de venituri impozabile.

Au fost astfel încălcate prevederile art.21, alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, suma de xx lei reprezentând astfel o cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale aferente anului xx;

- analizand veniturile si cheltuielile realizate de contribuabil conform balanței de verificare ia data de xx), s-a constatat ca cuantumul cheltuielilor cu mărfurile - ct 607 este mai mare decât cel al veniturilor din vanzarea marfurilor - ct 707, rezultând astfel ca SC xx SRL a vândut mărfurile respective sub prețul de achiziție sau de producție (de cost).

Conform balanței de verificare incheiata la data de xx se înregistrează următoarele rulaje in conturile de venituri/cheltuieli amintite mai sus;

- rulaj cont 607 "Cheltuieli cu mărfurile vândute xxlei ;

- rulaj cont 707 "Venituri din vanzarea mărfurilor" - xxei.

Rezulta astfel o diferența nefavorabila (pierdere) in suma de xx lei.

Analizand valorile conturilor care reflecta mișcarea mărfurilor, reiese ca agentul economic a vândut marfa sub prețul de achiziție, incalcand prevederile art.17 din OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor si serviciilor de piața, republicata, care precizează ca "este interzis oricărui comerciant sa ofere sau sa vanda produse in pierdere, cu exceptia situațiilor prevăzute la art.16 lit.a)-c), e)-i). Prin vanzare in pierdere, in sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vanzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit in reglementările legale in vigoare". La art.16 din OG 99/2000 privind comercializarea produselor si serviciilor de piața sunt prevăzute situațiile in care se pot efectua vanzari cu pret redus, care sunt supuse unor reeuli de fixare si publicitate a preturilor conform art.33 din OG 99/2000.

Având in vedere cele mai sus prezentate, agentul economic nu a prezentat documente care sa ateste ca vanzarea cu pret redus s-a efectuat cu respectarea regulilor de fixare si publicitate a preturilor stabilite prin art. 33

din OG nr. 99/2000. Prin urmare nerespectarea art.33 determina imposibilitatea incadrării vanzării realizate la categoria unor vanzări cu pret redus.

Mai mult, potrivit art.19, alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare "profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora".

Din analiza prevederilor Legii concurenței nr.21/1996 republicată, rezulta că prețul produselor, tarifelor, serviciilor și lucrărilor se determină în mod liber prin concurență, pe baza cererii și ofertei, având la bază o politică ce trebuie să răspundă obiectivelor strategice ale societăților. Astfel, în fixarea prețului de vânzare se pornește de la costul de producție sau de achiziție, la care se adaugă o marjă destinată să acopere cheltuielile generale de administrație, cele de distribuție și să asigure o anumită profitabilitate și acoperire a eventualelor riscuri intervenite în procesul tranzacțional. Astfel, pentru ca o cheltuială să fie considerată deductibilă din punct de vedere al impozitului pe profit, aceasta trebuie regăsită în prețul produselor comercializate și recuperată prin venituri. De asemenea, prețul de vânzare trebuie să acopere cel puțin costul de achiziție al mărfurilor, dat fiind faptul că, prin definiție, scopul înființării unei societăți comerciale este obținerea de profit din activitatea de exploatare. [...]

În ceea ce privește veniturile anului xx.

- în lunile xx, conform constatărilor făcute în RIF nr xx, la punctul nr x pag.xx), SC xx SRL a emis un număr de xx avize de însoțire a mărfii către SC xx, avize care ulterior emiterii au fost anulate nejustificat. [...]

Avizele de mai sus au ca beneficiar SC xx, poarta stampila cu însemnul "LIVRAT" și toate au semnătură de primire la beneficiar.

Menționăm faptul că produsele înscrise în avizele de însoțire a mărfii de mai sus au fost livrate efectiv către beneficiar, tranzacțiile respective fiind aferente unor contracte de arenda încheiate între cele două societăți comerciale. La momentul efectuării inspecției fiscale menționate mai sus contribuabilul a justificat anularea avizelor de însoțire a mărfii prin faptul că contractele de arenda respective au fost transferate în luna xx de la SC xx SRL către SC xx SRL.

Această motivație nu este însușită de organele de inspecție fiscală, întrucât **tranzacțiile respective au fost efectuate în lunile xx, mutarea contractelor de arenda facându-se abia în luna xx.**

În consecința SC xx SRL trebuia să emită facturi fiscale de livrare pentru aceste tranzacții, organele de inspecție fiscală mărind veniturile realizate de contribuabil în anul xx cu suma de xx lei (contravaloarea celor xx avize de expediție emise).

Au fost încălcate prevederile art.19, alin.1) și art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare analizei asupra evoluției încasărilor creanțelor aferente facturilor emise către diverși clienți, s-a constatat că agentul economic înregistrează solduri restante în cantități semnificative. În vederea vânzării de mărfuri și prestărilor de servicii, S.C. xx S.R.L. are încheiate contracte cu beneficiarii respectivi. Astfel, în cuprinsul contractelor, sunt prevăzute termene de plată de xx zile a contravalorii livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii. De asemenea, contractele prevăd că în cazul neefectuării plății în termenul prevăzut, acestea vor genera penalități în cuantum de 0.01%/zi întârziere.

În conformitate cu prevederile Legii nr.72/28.03.2013 privind măsurile pentru combaterea întârzierii în executarea obligațiilor de plată a unor sume de bani rezultând din contracte încheiate între profesioniști și între aceștia și autorități contractante, contribuabilul avea obligația de a calcula și a percepe debitorilor dobânzi legale penalizatoare pentru neplata în termenul prevăzut a facturilor emise aferente mărfurilor livrate și/sau serviciilor prestate.

Cuantumul dobânzilor penalizatoare stabilite în contractele cu terți, respectiv 0.01%/zi întârziere, este sub nivelul dobânzilor legale penalizatoare, aceasta prevedere fiind considerată de legiuitor ca fiind o clauză abuzivă așa cum este prevăzut de art.14. lit.a) din Legea 72/2013 unde se stipulează că "a) exclud posibilitatea aplicării de dobânzi penalizatoare sau stabilesc dobânzi penalizatoare inferioare dobânzii legale penalizatoare".

Astfel, organele de inspecție fiscală apreciază că imperativa obligația de a percepe dobânzi penalizatoare, fapt care reiese din art.3, alin.(1) din Legea nr.72/2013 unde se prevede că: "Determinarea dobânzii - 1) În raporturile dintre profesioniști, creanța constând în prețul bunurilor livrate sau tariful serviciilor prestate produce dobânzi penalizatoare...".

Având în vedere că procentul de dobândă penalizatoare stabilit prin contractele cu beneficiarii este inferior nivelului de dobândă legală penalizatoare stabilit conform prevederilor O.G. 13/24.08.2011 privind dobândă legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar - fiscale în domeniul bancar, organele de inspecție fiscală, în analiza efectuată, consideră că pentru determinarea dobânzii legale penalizatoare care trebuia percepută se impune aplicarea prevederilor art.3, alin.(2) din O.G. 13/2011 unde este prevăzut faptul că "Rata dobânzii legale penalizatoare se stabilește la nivelul ratei dobânzii de referință plus 4 puncte procentuale". În timpul prezentei inspecții fiscale organele de inspecție au recalculat dobândă legală penalizatoare având în vedere prevederile mai sus menționate și rata dobânzii de referință publicată de Banca Națională a României (anexa 2).

În conformitate cu prevederile OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate - Secțiunea 4.6 - Terți, la pct.310 alin.(4) se prevede că "În baza contabilității de angajamente, entitățile trebuie să evidențieze în

contabilitate toate veniturile si cheltuielile, respectiv creanțele si datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale”.

Având in vedere toate aceste aspecte sesizate, organele de inspecție au procedat la identificarea creanțelor neincasate, a contractelor aferente acestora si calculul de dobânzi penalizatoare cu care se majoreaza baza de impozitare pentru calculul impozitului pe profit sau diminuare a pierderii fiscale întrucât in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu aplicabilitate pana la 31.12.2015 si art.19. alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal cu aplicabilitate de la data de 01.01.2016 regula generala de calcul a impozitului pe profit este ca "rezultatul fiscal se calculeaza ca diferența între veniturile si cheltuielile înregistrate conform reglementarilor contabile aplicabile...”

Pentru a determina veniturile reprezentând dobânzi penalizatoare, organele de inspecție fiscala au supus analizei balanțele privind clienții la datele de xxsi avand in vedere numărul mare de clienți existenți in sold s-a hotarat supunerii calculării de dobânzi penalizatoare pentru aceia care au prezentat solduri mai mari de xx xxlei) la sfârșitul anului supus verificării. Pentru fiecare dintre acești clienti s-a solicitat fisa clientului pentru întreaga perioada supusa verificării.

In anexa xs-a întocmit centralizatorul privind dobânzile penalizatoare datorate de fiecare tert analizat si pentru fiecare an. In anexele privind dobânzile cu care s-a majorat baza de impozitare pentru fiecare client s-a procedat a urmatoarea modalitate de calcul:

- in coloana nr.x s-a înscris soldul neachitat la sfârșitul fiecărei luni rezultat din fisa clientului respectiv;
- in coloana nr.x s-a înscris numărul de zile reprezentând scadenta facturilor - datorita volumului foarte ihare de documente s-a stabilit ca numărul de zile sa fie determinat plecând de la ultima zi a lunii de referința;
- in coloana nr.x este înscrisa cota de dobanda legala penalizatoare stabilita conform art.3, alin.(2) din O.G. 13/2011;
- in coloanele xx sunt inscrite datele de la care începe si pana la care se termina intervalul de calcul al dobânzilor penalizatoare si numărul de zile pentru care se calculeaza acestea;
- în coloana xsunt calculate dobandzile penaliztoare care ar fi trebuit percepute de la debitori pentru plata cu intarziere a obligatiilor datorate din contractele comerciale.

Asa cum s-a menționat, SC xx SRL nu a calculat si nu a înregistrat in evidenta contabila venituri din dobânzi pentru clienții neîncasati in anul xx, venituri in suma de xx, calculate conform anexa nr 2 .

Au fost incalcate prevederile art.19, alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completări! ulterioare, art.3, alin.(1), lit.a) din Legea 72/2013 si pct.310, alin.(4) din OMFP 1802/2014.

Avandu-se în vedere toate aspectele menționate mai sus referitoare la cheltuielile si veniturile realizate de contribuabilul verificat in anul fiscal xx, organele de inspecție fiscala au diminuat pierderea raportata de contribuabil prin declarația cod 101 depusa de catre acesta cu suma de xx), ramanand de recuperat din profitul anilor următori suma de xx lei.[...]

În ceea ce privește cheltuielile anului xx.

- in luna xx SC xx SRL a înregistrat cheltuieli cu reparații auto in suma de xx lei aferente facturii fiscale nr.xx emisa de SC xx(acest aspect rezulta si din constatatarile făcute in RIF nr xx). Menționam faptul ca re parația respectiva se refera la un autoturism x, autoturism care nu aparține societății verificate si care nu este utilizat pentru realizarea de venituri impozabile. Respectivele cheltuieli nu au fost luate in calcul de contribuabil ca si cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului xx. Au fost incalcate prevederile art.19, alin.1) si art.25, alin.1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare;

- in cursul anului x conform documentelor prevăzute in anexa nr.x, agentul economic nu a limitat la 50% nivelul cheltuielilor deductibile aferente închirierii si reparației autoturismelor utilizate in cadrul societatii, rezultând astfel suma de xx lei - cheltuiala nedeductibila fiscal aferenta acestor închirieri si reparații. Au fost astfel incalcate prevederile art.25, alin.3), lit.1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare;

Deasemenea, contribuabilul înregistrează in cursul lunii fxx cu notele contabile nr.xx, xx (anexa nr.6) o diminuare a pierderii contabile înregistrate in cursul anului xx cu suma de xx lei, aferenta cheltuielilor efectuate conform facturilor de aprovizionare de la SC xx SRL. Deasemenea, menționam ca agentul economic nu a depus si declarație rectificativa cod 101 pentru anul xx in care sa se evidentieze reducerea pierderii fiscale realizata în acest an fiscal, incalcan astfel prevederile art.105 alin.3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala cu modificările si completările ulterioare, respectiv prevederile OPANAF 3200/2018 privind aprobarea modelului declarației rectificative cod 101.

- analizand veniturile si cheltuielile realizate de contribuabil conform balanței de verificare la data de xx), s-a constatat ca cuantumul cheltuielilor cu marfurile - ct 607 este mai mare decât cel al veniturilor clin vanzarea mărfuri lor - ct 707 rezultând astfel ca SC xx SRL a vândut mărfurile respective sub prețul de achiziție sau de producție (de cost).

Conform balanței de verificare încheiata la data de xx) se înregistrează următoarele rulaje in conturile de venituri/cheltuieli amintite mai sus:

- rulaj cont 607 "Cheltuieli cu mărfurile vândute" - xx lei;

- rulaj cont 707 "Venituri din vanzarea mărfurilor" - xx lei.

Rezulta astfel o diferența nefavorabila (pierdere) in suma de xx lei.

Analizand valorile conturilor care reflecta mișcarea mărfurilor, reiese ca agentul economic a vândut marfa sub prețul de achiziție, incalcand prevederile art.17 din OG 99/2000 privind comercializarea produselor si serviciilor de piața, republicata, care precizează ca "este interzis oricărui comerciant sa ofere sau sa vanda produse in pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art.16 lit.a)-c). e)-i)... Prin vânzare in pierdere, in sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vanzare la un pret egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit in reglementările legale in vigoare". La art.16 din OG 99/2000 privind comercializarea produselor si serviciilor de plata sunt prevăzute situațiile in care se pot efectua vanzari cu pret redus, care sunt supuse unor reguli de fixare si publicitate a preturilor conform art.33 din OG 99/2000.

Având in vedere cele mai sus prezentate, agentul economic nu a prezentat documente care sa ateste ca vanzarea cu pret redus s-a efectuat cu respectarea regulilor de fixare si publicitate a preturilor stabilite prin art.33 din OG nr.99/2000. Prin urmare nerespectarea art.33 determina imposibilitatea incadrării vanzării realizate la categoria unor vanzari cu pret redus.

Mai mult, potrivit art.19, alin.1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare "profitul impozabil se calculeaza ca diferența între veniturile si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora".

Din analiza prevederilor Legii concurenței nr.21/1996, republicata, rezulta ca prețul produselor, tarifulor, serviciilor si lucrărilor se determina in mod liber prin concurența, pe baza cererii si ofertei, avand la baza o politica ce trebuie sa răspundă obiectivelor strategice ale societăților. Astfel, in fixarea prețului de vanzare se pornește de la costul de producție sau de achiziție, la care se adauga o marja destinata sa acopere cheltuielile generale de administrație, cele de distribuție si sa asigure o anumita profitabilitate si acoperire a eventualelor riscuri intervenite in procesul tranzacțional. Astfel, pentru ca o cheltuiala sa fie considerate deductibile din punct de vedere al impozitului pe profit, aceasta trebuie regăsită in prețul produselor comercializate si recuperata prin venituri. De asemenea, prețul de vanzare trebuie sa acopere cel puțin costul de achiziție al mărfurilor, dat fiind faptul ca. prin definiție, scopul înființării unei societati comerciale este obținerea de profit din activitatea de exploatare. [...]

In ceea ce privește veniturile anului xx.

Din verificarea efectuata s-a constatat ca SC xx SRL nu a calculat si nu a înregistrat in evidenta contabila venituri din dobânzi pentru clienții neancasati in anul x, venituri in suma de xx lei. calculate conform anexa nr 2.

Au fost incalcate prevederile art.19, alin.1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.3, alin.(1), lit.a) din Legea nr.72/2013 si pct.310, alin.(4) din OMFP 1802/2014.

Avandu-se in vedere toate aspectele menționate mai sus referitoare la cheltuielile si veniturile realizate de contribuabilul verificat in anul fiscal x, organele de inspectie fiscala au majorat profitul impozabil raportat de contribuabil prin declarația cod 101 depusa de către agentul economic cu suma de xxx).[...]

Cu ocazia inspectiei fiscale a fost mărit profitul impozabil cu venituri calculate de organele de inspectie fiscala/venituri reprezentând dobânzi pentru clienții neancasati, venituri aferente avizelor de însoțire emise pentru care nu au fost emise facturi fiscale) si alte cheltuieli nedeductibile fiscal (cheltuieli cu mărfurile, cheltuieli cu reparația utilajelor si autoturismelor, cheltuieli cu combustibilul, nelimitarea la 50 % a cheltuielilor cu închirierea si reparatia autoturismelor), rezultând pentru anul fiscal xx impozit pe profit suplimentar de plata. [...]

In ceea ce privește cheltuielile anului xx

- in cursul anului xx conform documentelor prevăzute in anexa nr.9, agentul economic nu a limitat la 50% nivelul cheltuielilor deductibile aferente închirierii si reparației autoturismelor utilizate in cadrul societății, rezultând astfel suma de xxlei - cheltuiala nedeductibila fiscal aferenta acestor închirieri si reparații. Au fost astfel incalcate prevederile art.25, alin.3), lit.l) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare;

- de asemenea, contribuabilul înregistrează in cursul lunii fxx cu notele contabile nr.xxsi xx o diminuare a pierderii contabile înregistrate in cursul anului xxx cu suma dexx lei, aferenta cheltuielilor efectuate conform facturilor de aprovizionare de la SC lxxSRL. Deasemenea menționam ca agentul economic nu a depus si declarație rectificativa cod 101 pentru anul xx in care sa se evidentieze reducerea pierderii fiscale realizata in acesta» fiscal, incalcand astfel prevederile art.105 alin.3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala cu modificările si completările ulterioare, respectiv prevederile CPANAF 3200/2018 privind aprobarea modelului declarației rectificative cod 101.

In ceea ce privește veniturile aferente anului xx

Asa cum este menționat la punctul xx din prezentul capitol, veniturile aferente anului xx an fost majorate cu suma de xx lei (calculate conform anexa x) reprezentând venituri din dobânzi penalizatoare aplicabile neincasării in termenele legale a creanțelor izvorâte din contractele comerciale. [...]

Rezulta astfel o diminuare a pierderii fiscale declarata de contribuabil pentru anul xxcu suma de xx). [...]

Din verificarea efectuata s-a constatat ca sumele înscrise in declarația cod 101 aferenta anului xx nu corespund cu cele din balanța de verificare si bilanțul contabil anual încheiate la data de xxin sensul ca total cheltuieli si total venituri din declarația 101 diferea de total cheltuieli si total venituri raportate prin bilanțul contabil anual.

In ceea ce privește cheltuielile anuluixx

- in cursul anului xx conform documentelor prevăzute in anexa nr.x agentul economic nu a limitat la 50% nivelul cheltuielilor deductibile aferente închirierii si reparației autoturismelor utilizate in cadrul societății, rezultând astfel suma de xx lei - cheltuiala nedeductibila fiscal aferenta acestor închirieri si reparații. Au fost astfel incalcate prevederile art.25, alin.3), lit.1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

- de asemenea, contribuabilul înregistrează in cursul lunii xx cu notele contabile nr.xx si xxo diminuare a pierderii contabile înregistrate in cursul anului xxcu suma de xx lei (anexa nr.x aferenta cheltuielilor efectuate conform facturilor de aprovizionare de la SCxxRL. Deasemenea, menționam ca agentul economic nu a depus si declarație rectificativa cod 101 pentru anul xxn care sa se evidentieze reducerea pierderii fiscale realizata in acest an fiscal, incalcanad astfel prevederile art.105 alin.3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala cu modificările si completările ulterioare, respectiv prevederile OPANAF nr.3200/2018 privind aprobarea modelului declarației privind impozitul pe profit cod 101;

- in conformitate cu prevederile OPANAF 3200/2018 privind aprobarea modelului declarației privind impozitul pe profit cod 101 in declarația privind impozitul pe profit aferenta anului xx, contribuabilul avea obligația înscrierii la rândul 39 "Pierdere fiscala de recuperat din anii precedenți" suma reprezentând pierdere fiscala rezultata din anul xx, respectiv suma de xx lei. In urma recalculării pierderii fiscale de către organele de inspecție fiscala pentru anul xx, s-a stabilit ca pierderea fiscala ramasa de recuperat in anii următori este de xx lei, pierdere pe care contribuabilul nu mai are drept de recuperare întrucât nu a fost preluata cea stabilita de către acesta prin declarataia cod 101 privind impozitul pe profit.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.31, alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, si pct.33, alin.(1), lit.a) si b) din HG nr.1/2016 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a prevederilor Legii 227/2015 privind Codul Fiscal, prin nepreluarea pierderii fiscale in declarația anuala de impozit pe profit aferenta anului xx, contribuabilul nu mai are dreptul de recuperare a pierderii înregistrate în exercițiile financiare viitoare.

In anul xx, contribuabilul a înregistrat venituri totale conform bilanțului contabil întocmit conform reglementarilor legale, in cuantum de xx lei, venituri înscrise in formularul xx al situațiilor financiare anuale, rândul xoloana xi cheltuieli totale înscrise in același formularxx, rândul xcoloanax in cuantum de x lei, respectiv pierdere in cuantum de x lei. In declarația cod 101 privind Impozitul pe profit datorat aferenta anului x contribuabilul a declarat venituri totale in cuantum de x si cheltuieli totale in cuantum dex, respectiv pierdere in cuantum de x lei. Rezulta astfel o diferența de venituri de x lei nedeclarata in declarația cod 101 si o diferența de xxx lei reprezentând cheltuieli nedeclarate in declarația 101. Diferentele au intervenit ulterior depunerii inițiale a declarației cod101 privind impozitul pe profit, contribuabilul nedepunand o alta declarație rectificativa. In concluzie, pierderea anului x ar fi trebuit sa se majoreze cu suma de x lei, dar nefiind declarata prin declarația cod 101, contribuabilul nu are dreptul de recuperare a acesteia, fiind incalcate prevederile art.31, alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, si pct.33, alin.(1), lit.a) si b) din HG 1/2016 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a prevederilor Legii 227/2015 privind Codul Fiscal.

In ceea ce privește veniturile aferente anului xx

Asa cum este menționat la punctul x din prezentul capitol, veniturile aferente anului xx au fost majorate cu suma de xx reprezentând venituri din dobânzi penalizatoare aplicabile neincasarii in termenele legale a creanțelor izvorâte din contractele comerciale.

Au fost incalcate prevederile art.19, alin.1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, art.3, alin.(1), lit.a) din Legea 72/2013 si pct.310, alin.(4) din OMFP 1802/2014.

Rezulta astfel o diminuare a pierderii fiscale declarata de contribuabil pentru anul xxcu suma de xx).

Sinteza constatărilor fiscale referitoare la impozitul pe profit pentru perioada verificata:

- Diminuare pierdere fiscala declarata de contribuabil: xx lei, din care:

- xx lei - aferenta anului x;

- xx lei - aferenta anului x;

- xxlei - aferenta anului x

- Impozit pe profit stabilit suplimentar xx lei-aferent anului x. [...]

Cu ocazia inspecției fiscale a fost mărit profitul impozabil cu venituri calculate de organele de inspecție fiscala (venituri reprezentând dobânzi pentru clienții neancasati, venituri aferente avizelor de însoțire emise pentru care nu au fost emise facturi fiscale) si alte cheltuieli nedeductibile fiscal (cheltuieli cu mărfurile, cheltuieli cu reparația utilajelor si autoturismelor, cheltuieli cu combustibilul, neiimitarea la 50 % a cheltuielilor cu închirierea si reparatia autoturismelor), rezultând pentru anul fiscal x impozit pe profit suplimentar de plata. [...]"

III. Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, 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:

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

În Raportul de inspecție fiscală din xx, încheiat de organele de control ale Inspecției Fiscale – AJFP xx, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului de către **SC xx SRL** din orașul xx, județul xx.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este “xx” cod CAEN x.

Urmare constatărilor consemnate în RIF nr.xx, a fost emisă Decizia de impunere nr.xx prin care organele de inspecție fiscală din cadrul AJ.F.P. xx **au stabilit obligații fiscale principale suplimentare** în sumă totală de **xx lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, dar și Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.xx prin a fost determinată **baza impozabilă stabilită suplimentar - respectiv diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate** cu suma de **xx lei**.

Din verificarea efectuată a rezultat ca pentru perioada xx agentul economic a fost înregistrat ca plătitor de impozit pe venit microintreprinderi, îndeplinind condițiile pentru plata acestui tip de impozit.

Organele de inspecție fiscală au consemnat ca, în cursul anului xx societatea comercială **xx SRL** a depășit plafonul prevăzut la art.112¹, alin.1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de xx, înregistrându-se ca plătitor de impozit pe profit conform prevederilor art. 112 6 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

În Raportul de inspecție fiscală nr.xx, întocmit urmare a inspecției fiscale desfășurate, au fost detaliate constatările organelor de control care au dus la stabilirea unui rezultat fiscal modificat cu veniturile suplimentare calculate de organele de inspecție fiscală - venituri reprezentând dobânzi pentru clienții neanșasați, venituri aferente avizelor de însoțire emise pentru care nu au fost emise facturi fiscale – precum și cu determinarea unor cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal - cheltuieli cu mărfurile, cheltuieli cu reparația utilajelor și autoturismelor, cheltuieli cu combustibilul, cheltuieli cu închirierea și reparația autoturismelor -nelimitate la 50% - diminuându-se astfel pierderea fiscală declarată de contribuabil cu suma totală **xx lei** prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.xx și stabilindu-se și un impozit pe profit suplimentar în suma de **xx lei** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx (aferent unei baze impozabile stabilite suplimentar în suma de lei).

Prin contestația formulată, S.C. xx S.R.L. din xx, județul xx, contestă inițial Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.xx menționând :” Conform art.269 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură Fiscală precizăm că **OBIECTUL PREZENTEI CONTESTAȚII îl constituie, stabilirea unei diferențe suplimentare a bazei de impunere de xxx lei (xx lei + lei, conform sintezei constatărilor R1F).**

Stabilirea unei baze de impozitare suplimentară generează un impozit suplimentar în suma valoare de xx lei, așa cum menționează organul fiscal la capitolul VII – Sinteza constatarilor fiscale al Raportului de Inspecție Fiscală.”

Prin adresa nr.xx înregistrată la DGRFP xx sub nr.xx, societatea petenta încearcă o clarificare a sumelor contestate pentru ca în final să precizeze în acest sens, în mod expres :”[...] **Reiterăm faptul că, în contestație făceam referire la DECIZIA PRIVIND MODIFICAREA BAZEI DE IMPOZITARE NR.xx și RIF xx** [...] Chiar și în situația în care veți considera neindestulătoare explicațiile formulate în prezenta adresă, vă rugăm să aveți în vedere faptul că, în conformitate cu dispozițiile art.269 alin.3 – teza finală din Legea nr.207/2015 (text citat de dumneavoastră în adresa pe care ne-ați trimis-o) se menționează în mod expres ca, în ipoteza în care contestatorul nu ar comunica cuantumul sumei contestate, ”se considera contestat întregul act administrativ fiscal atacat”[...]”.

Totodată se reține că, urmare adresei nr.xx, Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx – Inspecție Fiscală, comunică contribuabilului - în data de xx - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul

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

inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx emisă tot în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx, împotriva căreia societatea comercială xx SRL formulează contestația nr.xx, înregistrată la DGRFP xx sub nr.xx, în acest caz societatea petenta precizând : ”[...] **Decizia de Impunere nr. xx ne-a fost comunicată prin poștă recomandată cu confirmare de primire la data de xx.**

Din acest motiv în contestația noastră din xx am făcut referire la doar la RIF și la decizia de modificare a bazei impozabile, acestea fiind singurele acte ce ne fuseseră comunicate la acel moment.[...]” și făcând totodată aceeași încercare de clarificare sumele contestate astfel: ”[...] Reiterăm faptul că, în contestație făceam referire la DECIZIA PRIVIND MODIFICAREA BAZEI DE IMPOZITARE NR.xx și RIF xx și solicitam astfel ca următoarele cheltuieli să fie considerate cheltuieli deductibile conform motivelor prezentate:

- suma de xx lei - justificata la pct.x pag.x din contestație;

- suma de xx lei - justificata la pct.x pag.x din contestație.

Cu privire la veniturile din dobânzi calculate în RIF în suma de xx lei, le contestăm în totalitate.

Având în vedere aceste considerente și nota de calcul din anexa x contestăm atât baza de impozitare stabilită suplimentar pentru suma de xx lei, cât și impozitul suplimentar stabilit în suma de xx lei.

Baza impozabilă stabilită suplimentar în valoare de xx lei cuprinde o diminuare a pierderii fiscale aferenta anului xx în suma de xx lei, conform sintezei din RIF pag.xx, iar la pag.x se menționează o diminuare a pierderii cu suma de xx lei pentru anul xx astfel considerăm nejustificată baza de impozitare stabilită suplimentar pentru suma de xx lei și pentru sumele mai sus invocate.

ÎN CONCLUZIE, vă rugăm să luați act de faptul că înțelegem să contestăm impozitul stabilit suplimentar în suma de xx lei (parte din suma totală de xx lei), menționată în decizia de impunere Decizia de Impunere nr. xx. - (decizie ce ne-a fost comunicată prin poștă recomandată cu confirmare de primire la data de xx).

Susținem de asemenea și toate argumentele invocate în contestația inițială și în anexa ei, în care am făcut referire la baza de impozitare stabilită suplimentar în mod nelegal și care a generat impozitul suplimentar de xx lei – contestat.[...]”

Trebuie reținut deasemenea că, și în acesta contestație ca de altfel și în completarea contestației inițiale, **societatea înțelege să precizeze în final contestarea actului administrativ fiscal atacat în integralitatea sa**, chiar dacă în cuprinsul contestației se face referire doar la o parte din sumele cuprinse în acesta - astfel : ”[...] Chiar și în situația în care veți considera neindestulătoare explicațiile formulate în prezenta adresă, vă rugăm să aveți în vedere faptul că, în conformitate cu dispozițiile art.269, alin.3 – teza finală din Legea nr.207/2015 (text citat de dumneavoastră în adresa pe care ne-ați trimis-o) se menționează în mod expres ca, în ipoteza în care contestatorul nu ar comunica cuantumul sumei contestate ”**se consideră contestat întregul act administrativ fiscal atacat**”. Prin urmare, dacă considerați ca nu ar fi suficient de exact pentru dumneavoastră suma contestată și ce reprezintă aceste sume, **vă rugăm să considerați atacat întregul act administrativ atacat (Decizia de impunere nr.xx)** pe care din cauza disfuncționalităților sistemului informatic ne-ați comunicat-o după x luni de la data emiterii ei.[...] ”

În concluzie, având în vedere considerentele prezentate în contestațiile formulate, **S.C. xx S.R.L.** din xx, județul xx, solicita admiterea acestora și anularea actelor administrative fiscale atacate.

Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată și stabilește următoarele:

Inspecția fiscală desfășurată la **S.C. xx SRL** a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului: aferente perioadei xx pentru impozitul pe profit și perioadei xx pentru impozitul pe veniturile microintreprinderilor.

În fapt, urmăre constatările inspecției fiscale ce au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.xx, a fost emisă atât Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.xx prin care a fost determinată **baza impozabilă stabilită suplimentar - respectiv diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate** cu suma de **xx lei**, cât și Decizia de impunere nr.xx prin care organele de inspecție fiscală din cadrul AJ.F.P. xx **au stabilit obligații fiscale principale suplimentare** în sumă totală de **xx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar** (aferent unei baze impozabile stabilite suplimentar în suma de lei) - acte administrative fiscale contestate în integralitatea lor, astfel după cum precizează societatea petentă atât în completarea la contestația inițială nr.xx, înregistrată la DGRFP xx sub nr.xx, cât și prin

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

contestatia formulată ulterior, nr.xx, înregistrată la DGRFP xx sub nr.xx, **astfel** : "[...] Chiar și în situația în care veți considera neindestulatoare explicațiile formulate în prezenta adresă, vă rugăm să aveți în vedere faptul că, în conformitate cu dispozițiile art.269, alin.3 – teza finală din Legea nr.207/2015 (text citat de dumneavoastră în adresa pe care ne-ați trimis-o) se menționează în mod expres că, în ipoteza în care contestatorul nu ar comunica cuantumul sumei contestate, **"se considera contestat întregul act administrativ fiscal atacat"**[...]"

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art.276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.[...] coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul nr. 3741/2015, potrivit cărora :

„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 [...]"

Prin urmare, ținând cont de prevederile legale în vigoare, **chiar dacă în soluționarea cauzei se reține că SC xx SRL contestă actele administrativ fiscale în integralitatea lor - așa cum este menționat mai sus – trebuie reținut de asemenea și faptul că petenta, în argumentarea contestației formulate face trimitere doar la o parte a sumelor identificate ca baze stabilite suplimentar, după cum de altfel ea însăși precizează: "[...] **solicităm astfel ca următoarele cheltuieli să fie considerate cheltuieli deductibile conform motivelor prezentate:****

- **suma de xx lei - justificată la pct.x pag.x din contestație;**
- **suma de xx lei - justificată la pct.x pag.x din contestație.**

Cu privire la veniturile din dobânzi calculate în RIF în suma de xx lei, le contestăm în totalitate.[...]" - acestea din urmă fiind motivate la Pct.II, pag.x, din contestație – astfel că, față de situația dată, analiza contestației efectuată în limitele sesizării, în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, se va face în corespondență directă cu motivele prezentate, organul de soluționare competent neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actele administrativ fiscale respective.

➤ **În ceea ce privește sumele contestate motivat la pag.x din contestația formulată, respectiv suma de xx lei și suma de xx lei (xx – organele de inspecție fiscală determină că acestea reprezintă cheltuieli nedeductibile rezultate ca urmare a vânzării efectuate sub pret, în timp ce societatea petenta susține că: "1. Înregistrările contabile la care s-a făcut referire în RIF la paginile xx NU influențează exercițiul financiar anual cu sumele reținute în decizia contestată, astfel încât concluziile formulate în RIF sunt incorecte cu privire la aceste înregistrări [...]"**

Analizând documentele existente în dosarul cauzei în corespondență cu susținerile părților rezultă că, în Raportul de inspecție fiscală nr.xx, urmare a verificărilor efectuate, a analizei valorilor conturilor care reflectă mișcarea mărfurilor, **organele de inspecție fiscală au concluzionat că SC xx SRL a vândut marfa sub pretul de achiziție**, încălcând prevederile art.17 din OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, republicată, care precizează că "[...] este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art.16 lit.a)-c), e)-i) [...]" Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un pret egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare[...]"

Conform celor precizate, organele de inspecție fiscală, în vederea determinării stării de fapt fiscale la data inspecției, au avut în vedere că societatea **nu a prezentat documente care să ateste că vânzarea cu pret redus s-a efectuat cu respectarea regulilor de fixare și publicitate a preturilor** stabilite prin art.33 din O.G. nr.99/2000, prin nerespectarea

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

prevederilor legale aflându-se în imposibilitatea încadrării vânzării realizate la categoria unor vânzări cu pret redus.

Mai mult, organele de inspectie fiscala consemnează că în fixarea pretului de vanzare se porneste de la costul de productie sau de achizitie, la care se adauga o marja destinata sa acopere cheltuielile generale de administratie, cele de distributie si sa asigure o anumita profitabilitate si acoperire a eventualelor riscuri intervenite in procesul tranzactional iar potrivit Codului Fiscal "profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora" - astfel că, pentru ca o cheltuială să fie considerată deductibilă din punct de vedere al impozitului pe profit, aceasta trebuie regasită în pretul produselor comercializate si recuperată prin venituri.

De asemenea, pretul de vanzare trebuie să acopere cel puțin costul de achizitie al marfurilor, dat fiind faptul că, prin definitie, scopul înființării unei societăți comerciale este obtinerea de profit din activitatea de exploatare.

Avand in vedere aspectele detaliate mai sus, se retine că, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.11 alin.(1) din același act normativ, cu prevederile art.17 si art.33 din OG nr 99/2000, precum si cu pct.75 si pct.95 din OMFP nr.1802/2014, organele de inspectie fiscala determină ca nedeductibilă fiscal diferența de cheltuială rezultată din vânzările efectuate sub pret de către societatea verificată.

În argumentarea contestării acestor constatări proprii ale organelor de control, SC xx SRL din orașul xx, județul xx, în contestatia formulată, **afirmă că doar a înregistrat greșit descărcarea stocurilor de produse agricole și aceasta ar fi cauza reală a existenței sumelor suplimentare - analizate ca fiind cheltuielile nedeductibile - în rulajul contului 607 "Cheltuieli cu marfa"** : "[...] Realitatea este ca in luna xx facturile de livrare produse agricole au fost înregistrate in contul 7017 - venituri din vanzarea produselor agricole in suma de xxlei, iar descărcarea de gestiune a stocurilor a fost inregistrata in contul 607 cheltuieli privind mărfurile [...]

Realitatea este ca in luna xx, descărcarea de gestiune, din vanzarea producției agricole, a contului 347 - produse agricole, in suma de xxlei a fost efectuata prin contul 607 cheltuieli privind mărfurile corect fiind prin cont 711 - variația stocurilor.

In luna xx, descărcarea de gestiune a contului 347 - produse agricole, din vanzarea producției agricole, in suma dext lei, a fost efectuata prin contul 607 cheltuieli privind mărfurile corect fiind prin cont 711 - variația stocurilor.[...]

In luna xx s-a achiziționat grau de la x SRL cu factura nr.xx in valoare de xx lei, înregistrat in contabilitate in cont 37115 - marfuri. Acest grau a fost transformat in grau de samanta si astfel au fost efectuate următoarele inregistrari contabile 607=371 si 3025=758.[...]"

În solutionarea acestui aspect ridicat în contestatia formulată de către SC xx SRL, se retine expres că, desi societatea petentă afirmă: "[...] În susținerea celor de mai sus, societatea noastră poate oricând pune la dispoziția organelor de control documente care să ateste realitatea operațiunilor respective.[...]", iar pe parcursul desfășurării procedurii de solutionare administrativă a cauzei au fost depuse completări si chiar si o a doua contestatie având aproximativ același obiect si aceeasi motivare – motiv pentru care s-a realizat si conexarea cauzelor - **societatea comercială contestatară nu prezintă dovezi relevante (documente justificative, acte contabile, ș.a.) în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspectie fiscala.**

Astfel, în corespondență cu cele argumentate de către societatea contestatoare, se rețin și precizările organelor de inspectie fiscala din cuprinsul referatului întocmit în sustinerea cauzei, astfel : "[...] Prin aceste inregistrari, contribuabilul a incalcat prevederile Reglementarilor contabile cu privire la inregistrarea in conturile contabile.

In punctul de vedere exprimat la data finalizării inspecției fiscale, **referitor la acest aspect, contribuabilul nu a venit cu nici o lamurire suplimentară și nu s-a exprimat cu privire la eventuale obiecțiuni.[...]**”

Mai mult, însăși petenta confirmă nedepunerea în susținerea cauzei a documentelor la care face referire în cuprinsul contestației inițiale, prin **enumerarea expresă a probelor depuse în dosarul cauzei, astfel** : ’ [...] PROBE: în vederea soluționării corecte a prezentei contestații înțelegem să vă punem la dispoziție înscrisurile la care am făcut referire mai sus, precum și orice alte înscrisuri pe care le deținem și pe care le veți considera utile soluționării contestației noastre.

ANEXĂ în xerocopie următoarele înscrisuri:

- Decizia de impunere nr.xx.
- Raportul de inspecție fiscală sub nr. xx
- Dovada comunicării la data de xx a deciziei contestate și a RIF ;
- Dovada de reprezentant legal al societății a semnatarului contestației xx;
- ANEXA1 a contestației-Notă de calcul cu privire la modul de determinare și quantumul sumelor contestate în baza argumentelor juridice și financiar-contabile menționate anterior;
- Doctrină juridică și practică judiciară [...]

Față de constatările organelor de inspecție fiscală care au efectuat verificarea și de cele reținute mai sus, rezultă că **societatea nu a putut furniza documentele doveditoare în susținerea afirmațiilor făcute**, ceea ce - alături de celelalte constatări făcute în timpul controlului - a îndreptățit concluzia că, în fapt, nu au fost prezentate suficiente dovezi în susținerea deductibilității acestor cheltuieli.

În această situație, concluzia echipei de inspecție fiscală, bazată pe constatări și analize proprii și consemnată în RIF nr.xx, este că **SC xx SRL** nu a putut prezenta pentru operațiunile economice în cauză, documentele justificative sau acte contabile relevante și suficiente - acestea având drept scop tocmai înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico- financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Dealtfel, se reține că nici în procedura contestației administrative nu au fost depuse astfel de documente în susținerea cauzei – fiind enumerate expres toate anexele acesteia - în condițiile în care, conform art.269 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, 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 drept, față de cele de mai sus, în speță sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Legea nr.207/2003 privind Codul de procedură fiscală :

“ 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 ; [...]”,

coroborat cu prevederile pct.2.5. 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, conform căroră :

“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.”

Mai mult, 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.2xx și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

„**Art. 2xx - 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 :

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

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

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

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

➤ În ceea ce privește suma contestată motivată la pag.4 și 5 din contestația formulată, respectiv suma de xx lei - organele de inspecție fiscală determină, ca urmare a constatărilor consemnate în RIF nr.xx, că aceasta reprezintă **venituri din dobanzi calculate suplimentar, rezultate din recalcularea dobânzii legale penalizatoare conform prevederilor legale aplicabile în cauză**, în timp ce societatea petenta susține că:”[...] Organele de inspecție fiscală, pornesc de la o interpretare eronată a unui act normativ – Legea nr.72/2013 [...] ignorând sensul juridic în care acest act normativ își găsește aplicabilitatea între comercianți, formulează concluzii în RIF prin care sunt ignorate în mod abuziv clauzele legal negociate și consemnate în contractele valid încheiate de subscrisa cu toți partenerii noștri de afaceri, în baza art.1169 - 1170 C.civ. și art.1270 C.civ. [...]”.

Analizând documentele existente în dosarul cauzei în corespondență cu susținerile părților rezultă că, **urmare analizei asupra evoluției încasărilor creanțelor aferente facturilor emise către diversi clienți, s-a constatat că agentul economic înregistrează solduri restante în cantități semnificative** chiar dacă în vederea vânzărilor de mărfuri și prestărilor de servicii, S.C. xx S.R.L. are încheiate contracte cu beneficiarii respectivi în cuprinsul cărora sunt prevăzute termene de plată de zile a contravalorii livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii.

Având în vedere că procentul de dobândă penalizatoare stabilit prin contractele cu beneficiarii este inferior nivelului de dobândă legală penalizatoare stabilit conform prevederilor O.G. nr.13/24.08.2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiare - fiscale în domeniul bancar, organele de inspecție fiscală, prin analiza efectuată, constată că pentru determinarea dobânzii legale penalizatoare care trebuia percepută se impunea aplicarea prevederilor art.3, alin. (2) din O.G. nr.13/2011 : "Rata dobânzii legale penalizatoare se stabilește la nivelul ratei dobânzii de referință plus 4 puncte procentuale". Astfel, în timpul inspecției fiscale desfășurate organele de inspecție au recalculat dobânda legală penalizatoare având în vedere prevederile mai sus menționate și rata dobânzii de referință publicată de Banca Națională a României .

În corespondență cu cele argumentate de către societatea contestatoare, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală care consemnează că: ”[...] În conformitate cu prevederile Legii nr.72/28.03.2013 privind măsurile pentru combaterea întârzierii în executarea obligațiilor de plată a unor sume de bani rezultând din contracte încheiate între profesioniști și între aceștia și autorități contractante, contribuabilul avea obligația de a calcula și a percepe debitorilor dobanzi legale penalizatoare pentru neplata în termenul prevăzut a facturilor emise aferente marfurilor livrate și/sau serviciilor prestate.

Quantumul dobanzilor penalizatoare stabilite în contractele cu terți, respectiv 0.01%/zi întârziere, este sub nivelul dobanzilor legale penalizatoare, aceasta prevedere fiind considerată de legiuitor ca fiind o clauză abuzivă așa cum este prevăzut de art.14, lit.a) din Legea nr.72/2013

unde se stipuleaza ca "a) **exclud** posibilitatea aplicarii de dobanzi penalizatoare sau **stabilesc dobanzi penalizatoare inferioare dobanzii legale penalizatoare**".[...]"

Astfel, având în vedere că **procentul de dobândă penalizatoare stabilit prin contractele cu beneficiarii – respectiv contractele prevăd că în cazul neefectuării plății în termenul prevăzut, acestea vor genera penalități în cuantum de 0.01%/zi întârziere - este inferior nivelului de dobândă legală penalizatoare** stabilit conform prevederilor O.G. nr.13/24.08.2011 si tinand cont de **art.14 lit.a) din Legea nr.72/2013** care prevede:

"Art.14. – Clauze calificate de lege ca abuzive

Sunt calificate ca abuzive, nefiind necesară verificarea existenței circumstanțelor prevăzute la art. 13 sau a altor circumstanțe specifice cauzei, **clauzele contractuale care:**

a) **exclud** posibilitatea aplicării de dobanzi penalizatoare sau **stabilesc dobanzi penalizatoare inferioare dobanzii legale penalizatoare**; [...]"

organele de inspectie fiscală **apreciază ca imperativă obligatia de a percepe dobanzi legale penalizatoare** - fapt care reiese din art.3, alin.(1) din Legea nr.72/2013 unde se prevede ca:

"Art.3 – Determinarea dobanzii

(1) În raporturile dintre profesioniști, creanța constând în prețul bunurilor livrate sau tariful serviciilor prestate produce dobanzi penalizatoare în cazul în care:

a) creditorul, inclusiv subcontractații acestuia, și-au îndeplinit obligațiile contractuale;

b) creditorul nu a primit suma datorată la scadență, cu excepția cazului în care debitorului nu îi este imputabilă întârzierea. [...]"

si in acest sens stabilesc că, **pentru determinarea dobanzii legale penalizatoare care trebuia percepută se impune aplicarea prevederilor art.3, alin.(2) din O.G. nr.13/2011**

unde este prevazut faptul ca : "[...] Rata dobanzii legale penalizatoare se stabileste se stabileste la nivelul ratei dobanzii de referinta plus 4 puncte procentuale[...]"

Prin urmare, în timpul inspectiei fiscale desfășurate la **SC xx SRL** din orasul xx, judetul xx, organele de inspectie au recalculat dobanda legală penalizatoare având in vedere prevederile mai sus mentionate si rata dobanzii de referință publicată de Banca Națională a României.

Din analiza actelor normative menționate mai sus, la care fac trimitere ambele părți – respectiv a **Legii nr.72/28.03.2013** privind masurile pentru combaterea intarzierii in executarea obligatiilor de plata a unor sume de bani rezultand din contracte incheiate intre profesionisti si intre acestia si autoritati contractante si a **O.G. nr.13/24.08.2011** privind dobanda legală remuneratorie si penalizatoare pentru obligatii bănești, precum si pentru reglementarea unor măsuri financiar -fiscale in domeniul bancar - se rețin următoarele:

La xx a intrat in vigoare **Legea nr.72/2013** privind masurile pentru combaterea intarzierii in executarea obligatiilor de plata a unor sume de bani rezultand din contracte incheiate intre profesionisti si intre acestia si autoritati contractante – aceasta fiind publicată in Monitorul Oficial, Partea I nr.182 din 02aprilie2013.

Legea nr.72/2013 transpune Directiva 2011/7/UE a Parlamentului European si a Consiliului privind combaterea intarzierii in efectuarea platilor in tranzactiile comerciale - venind astfel să completeze cadrul legislativ existent, respectiv prevederile Noului Cod Civil, ale Codului de Procedura Civila precum si ale Ordonantei de Guvern nr.13/2011 privind dobanda legala remuneratorie si penalizatoare pentru obligatii banesti, precum si pentru reglementarea unor masuri financiar-fiscale in domeniul bancar ce a fost aprobată prin Legea nr.43/2012 - scopul principal al legii fiind să promoveze competitivitatea in mediul de afaceri si sa consolideze piata internă a Uniunii Europene, prin crearea unor mecanisme eficiente pentru combaterea întârzierilor la plată, **sens în care aduce anumite limitări libertății contractuale.**

În acest sens trebuie remarcat ca principalele limitari se referă la: **termenele de plată, termenul de emitere sau primire a facturii, dobanzi si daune – interese.**

Astfel, se poate concluziona că, prin limitarile pe care această lege le aduce libertatii contractuale, se încearcă determinarea efectuării prompte a plătilor si reducerea practicilor contractuale inechitabile, **fiind eliminată totodată și tendința partenerilor de afaceri de a-și „minimaliza” obligația de plată a daunelor în caz de întârziere în achitarea sumelor de bani**

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

datorate. Legiuitorul român, prin legea de transpunere a Directivei, a introdus asadar tocmai un regim mai sever al obligațiilor.

În solutionarea cauzei trebuie prin urmare reținut că, **Legea nr.72/2013 aduce o limitare importantă a libertății contractuale în relațiile dintre profesioniști tocmai prin calificarea drept abuzivă a clauzelor contractuale prin care s-ar exclude posibilitatea aplicării de dobânzi penalizatoare sau s-ar stabili dobânzi penalizatoare inferioare dobânzii legale penalizatoare.**

Trebuie deasemenea reținut că, în conformitate cu prevederile legale, **clauzele contractuale determinate ca abuzive sunt sanctionate cu nulitatea absolută** astfel că, trimiterea pe care contestatoarea o face la acestea, este nerelevantă în susținerea cauzei.

Referitor la afirmatia petentei – pag.x din contestatie :”[...] Chiar și faptul că s-au luat în calcul doar contractele care aveau o valoare mai mare de xx lei, este o dovadă a modului arbitrar și nelegal în care s-au determinat aceste venituri din dobânzi. Să înțelegem că pentru contractele cu valori mai mici penalitățile de întârziere (tot de 0,01%) sunt în quantum legal, iar în contractele cu valori mari, această clauză devine instantaneu una abuzivă.[...]” se retine că în susținerea acesteia, societatea nu depune probe - documente care să ateste relevanta contractelor sub această valoare în totalul obligațiilor suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscală - astfel că, în procedura de solutionare nu se poate determina relevanța afirmației în cauza analizată, mai ales în corespondență directă cu **decizia asumată expres de organele de inspectie fiscală**, care consemnează în RIF nr.xx următoarele: ” [...] Având în vedere toate aceste aspecte sesizate, **organele de inspectie au procedat la identificarea creanțelor neincasate, a contractelor aferente acestora si calculul de dobânzi penalizatoare cu care se majoreaza baza de impozitare pentru calculul impozitului pe profit sau diminuare a pierderii fiscale** întrucât în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu aplicabilitate pana la 31.12.2015 si art.19. alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal cu aplicabilitate de la data de 01.01.2016 regula generala de calcul a impozitului pe profit este ca "rezultatul fiscal se calculeaza ca diferența între veniturile si cheltuielile înregistrate conform reglementarilor contabile aplicabile...”

Pentru a determina veniturile reprezentând dobânzi penalizatoare, organele de inspectie fiscala au supus analizei balanțele privind clienții la datele de xx si avand în vedere numărul mare de clienți existenți în sold s-a hotarat supunerii calculării de dobânzi penalizatoare pentru aceia care au prezentat solduri mai mari de xxlei) la sfârșitul anului supus verificării. Pentru fiecare dintre acești clienti s-a solicitat fisa clientului pentru întreaga perioada supusa verificării.[...]”

Sub imperiul celor de mai sus, trebuie reținut că optiunea organelor de inspectie fiscală de a lua în calcul doar contractele cu valoare de peste xx lei pentru determinarea unei obligații fiscale suplimentare în sarcina societății, nu-i aduce contribuabilului nici un prejudiciu, organele de control asumându-si decizia, în baza verificărilor specifice efectuate cu ocazia inspectiei fiscale desfășurate la **SC xx SRL** - verificări pe baza cărora au determinat relevanta acestor contracte în valoarea totală a obligatiei datorate suplimentar de către contribuabil.

Astfel, se reține că, societatea comercială contestatară nu prezintă dovezi relevante în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspectie fiscală care, pentru constatările făcute în cadrul verificărilor efectuate la SC xx SRL din orașul xx, județul xx, au avut în vedere și prevederile art.6 și art.118 alin.(5) 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.118 Reguli privind inspectia fiscală

(5) *Inspectia 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.[...]”*

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

Referitor la afirmatia petentei – pag.x din completarea contestatiei : "[...] Baza impozabila stabilita suplimentar in valoare de xx lei cuprinde o diminuare a pierderii fiscale aferenta anului xx in suma de xlei, conform sintezei din RIF pag.x iar la pag.x se mentioneaza o diminuare a pierderii cu suma de xx lei pentru anul xx **astfel consideram nejustificata baza de impozitare stabilita suplimentar pentru suma de x lei** cat si pentru sumele mai sus invocate.[...]" trebuie retinut ca societatea contestatoare se afla in eroare in ceea ce priveste suma contestata reprezentand "baza de impozitare stabilita suplimentar" a carei motivare se incearca a se face in aceasta completare la contestatie.

Astfel, dupa cum este de altfel precizat si in RIF nr.xx : " [...] in anul fiscal x, **organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea raportata de contribuabil prin declaratia cod 101 depusa de catre acesta cu suma de xei), ramanand de recuperat din profitul anilor urmasori suma de xlei.[...]**" reiese ca suma reprezentand "baza de impozitare stabilita suplimentar" - respectiv diminuare a pierderii stabilita de societate in anul x este de x lei si nicidecum x lei care reprezinta in fapt pierdere ramasa de recuperat in anii urmasori si prin urmare, aceasta sustinere a societatii petente nu poate fi retinuta ca relevanta in solutionarea cauzei .

Avandu-se in vedere ca, si in contestatia nr.xx, inregistrata la DGRFP xx sub nr.xx - depusa impotriva Deciziei de impunere nr.xx si conexata cauzei initiale – SC xx SRL a prezentat aceleasi argumente analizate mai sus, iar toate probele anexate in sustinere sunt doar cele enumerate in finalul contestatiei initiale si retinute in prezentele considerente, rezulta ca acestea reprezinta intreaga motivatie in fapt si in drept pe care petenta intelege sa o prezinte in contestatiile formulate si care nu este suficienta si relevanta in cauza, nefiind sustinuta prin documente cu forta probatorie si prin urmare, nefiind in masura sa modifice constatările proprii ale organelor de inspectie fiscala care au efectuat verificarea fiscala a societatii comerciale avand la baza prevederile art.6 si art.118, alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Tinand cont de cele precizate mai sus, de documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in materie in vigoare in perioada supusa inspectiei fiscale, faptul ca societatea nu aduce motivatii bazate pe documente justificative si argumente relevante privind starea de fapt si de drept prin care sa combată constatările organelor de inspectie fiscala si din care sa rezulte o situatie contrara fata de cea determinata de acestea, analizand cauza in limitele impuse de art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 coroborat cu pct.2.5 din Ordinul nr. 3741/2015, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC xx SRL** impotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.xx pentru suma totala stabilita de **xx lei**, reprezentand baza impozabila stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala - respectiv diminuarea pierderii fiscale inregistrata de societate, si deasemenea, **se va respinge ca neintemeiata contestatia** formulata de **SC xx SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx pentru suma totala stabilita de **xx lei**, reprezentand impozit pe profit suplimentar.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul prevederilor legale invocate, se

D E C I D E :

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. xx SRL** din orasul xx, judetul xx, impotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.xx si a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx, **acte administrativ fiscale** emise de A.J.F.P. xx, pentru suma totala de **xx lei** reprezentand:
– impozit pe profit suplimentar de plata **xx lei**;

Notă:” Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

–bază impozabilă suplimentară-diminuarea pierderii fiscale înreg. de societate... **xx** lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

xx