

## **DECIZIE nr. 3293/23.08.2017**

privind soluționarea contestațiilor formulate de Societatea X S.R.L. înregistrate la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /14.04.2017, respectiv nr. ... /14.06.2017 și reînregistrate sub nr. TMR\_DGR ... /02.08.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție Fiscală cu adresa nr. HDG\_AIF .../11.04.2017, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /14.04.2017, dosarul contestației fiind transmis Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor București, care l-a retransmis DGRFP Timișoara cu adresa nr. A\_SLP .../.../27.07.2017, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /02.08.2017, a procedat la soluționarea contestațiilor depuse de

Societatea X S.R.L.

CUI: RO ... ,

cu sediul în mun. Deva, str. ... nr. .... et. ..., camera .... jud. Hunedoara

înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara sub nr. HDH\_AIF .../03.03.2017, respectiv nr. HDH\_AIF ... /23.05.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /14.04.2017 și respectiv nr. ... /14.06.2017 și reînregistrate sub nr. TMR\_DGR ... /02.08.2017.

Societatea X S.R.L. formulează contestații împotriva:

- Deciziei de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../31.03.2017 de Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara și a

- Deciziei referitoare la obligații fiscale reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /10.04.2017 emisă de AJFP Hunedoara.

În contestațiile formulate, argumentele petentei sunt similare, decizia prin care au fost stabilite accesoriile - Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /10.04.2017, derivând din titlul principal - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../ 25.01.2017, sub aspectul cuantumului influențându-se reciproc.

În drept, Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”*

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care actele administrative emise „sub aspectul cuantumului se influențează reciproc”, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor conexe dosarele contestațiilor formulate de Societatea X S.R.L., înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara sub nr. HDH\_AIF .../03.03.2017, respectiv nr. HDH\_AIF ... /23.05.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /14.04.2017 și respectiv nr. ... /14.06.2017 și reînregistrate sub nr. TMR\_DGR ... /02.08.2017, în vederea asigurării unei mai bune administrări și valorificării a probelor în rezolvarea cauzelor, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea acestora.

Suma totală contestată este în cuantum de **... lei** și reprezintă:

- ...lei – impozit pe profit stabilit suplimentar prin Deciziei de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017
- ... lei (stabilită prin Decizia nr. ... /10.04.2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere), din care:
  - *... lei* reprezentând dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit (... lei) și respectiv aferente TVA (... lei)
  - *... lei* reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit (... lei) și penalități de întârziere aferente TVA (... lei).

Contestațiile au fost semnate de reprezentantul legal al petentei, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestațiile au fost depuse în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere nr. F-HD .../ 24.02.2017 fiind comunicată la data de 07.02.2017 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /10.04.2017 a fost comunicată în data de 18.04.2017).

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestațiilor:

**I. A.** Petenta solicită admiterea contestației înregistrată la AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală sub nr. HDG\_AIF .../03.03.2016, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../ 25.01.2017 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../25.01.2017, în sensul anulării *parțiale* a acestora, pentru următoarele considerente:

La secțiunea „În fapt” (filele 2-3 din contestație) petenta prezintă succint constatările organelor de inspecție fiscală, pe ani fiscali (2010 – 2015), precizând cheltuielile nedeductibile stabilite de inspecția fiscală și influența acestora în rezultatul fiscal și în consecință în stabilirea impozitului pe profit.

La secțiunea „În drept” petenta arată că obiectul său de activitate este producerea combustibilului utilizat în industria cimentului, scop în care a construit o hală de producție cu dotările necesare și banda transportoare în incinta societății H Romania SA, din comuna S .

În ceea ce privește partea de finanțare, petenta face următoarele precizări: „Sumele necesare acestei investiții au fost avansate de V AUSTRIA în baza unei convenții de finanțare, prin care s-au stabilit și componentele acestei investiții. În urma construcției acestei unități de producție conform convenției întocmite cu H Romania SA S o parte din această investiție a fost cumpărată de H Romania SA din comuna S și restul au rămas în proprietatea V AUSTRIA”, componentele investiției fiind cele înscrise în anexa 2b la contractul de vânzare – cumpărare, autentificat sub nr. ... /12.12.2009, bunurile achiziționate de H Romania SA fiind cuprinse în anexa 2a din același contract.

Petenta precizează că uzina cu toate componentele a fost dată în folosință pentru obținerea de combustibil societății X S.R.L., pentru folosirea bunurilor proprietatea V Austria fiind încheiată convenția de plată din data de 11.05.2010.

Petenta subliniază faptul că obligația sa era de a asigura aceste bunuri, scop în care a fost încheiată polița de asigurare cu ... , iar conform convenției de plată avea de asemenea obligația de a achita către V AUSTRIA suma de ... euro în baza facturii emise de această firmă.

În urma incendiului din anul 2015, societatea de asigurări a virat în contul V AUSTRIA suma de ... euro (... lei) reprezentând contravaloare despăgubiri.

Pentru repararea și înlocuirea bunurilor distruse în incendiu, petenta a înregistrat în contabilitate achiziții de bunuri și cheltuieli de prestări servicii în sumă de ... lei, astfel:

- bunuri proprietate V AUSTRIA – ... lei
- bunuri proprietate H Romania SA – ... lei.

În susținerea celor precizate, petenta depune, în fotocopie următoarele:

- Convenția de finanțare nr. ... /2008;
- Contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. ... /12.12.2009;
- Lista cu sumele achitate pentru refacerea unității de producție, opinând că „sumele stabilite de suplimentar la calculul impozitului pe profit nu sunt cele prezentate de organele de control”, refăcând calculele pentru fiecare an fiscal aferent perioadei 2010 – 2012, concluzionând că „pierderea fiscală se corectează conform celor prezentate mai sus iar obligațiile fiscale suplimentare sunt cele prezentate mai jos:
  - impozit pe profit – ... lei
  - taxa pe valoarea adăugată – ...lei”

Normele de drept invocate de petentă sunt art. 72, art. 73 raportat la art. 50 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**B.** Petenta solicită admiterea contestației înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_REG 21290/22.05.2017, respectiv nr. ... /23.05.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /14.04.2017 și reînregistrată sub nr. TMR\_DGR ... /02.08.2017, formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... din 10.04.2017 emisă de AJFP Hunedoara, considerând că deoarece împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017 a formulat contestație, „creanțele fiscale nu sunt certe”, motiv pentru care invocă dispozițiile art. 50 din Codul de procedură fiscală.

**II. A.** Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2015, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR F-HD .../31.03.2017 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-HD .../ 25.01.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, constatându-se următoarele:

În perioada 2010 – 2013, petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu prestări de servicii, în sumă totală de ... lei, în baza facturilor de achiziție de la Societatea E SRL Oradea, stabilite de inspecția fiscală ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil în conformitate cu dispozițiile art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aspecte ale stării de fapt necontestate de petentă.

În perioada 2013 – 2014, petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu prestări de servicii, în sumă totală de 5.250.164 lei, în baza facturilor de achiziție de la Societatea V AUSTRIA, stabilite de inspecția

fiscală ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil în conformitate cu dispozițiile enumerate la paragraful precedent.

În anul 2014, petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu achiziții de piese de schimb și reparații, în sumă totală de ... lei, fără să dețină documente justificative, organele de inspecție fiscală stabilind că astfel au fost încălcate dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 82/1991, republicată, a contabilității.

În anul 2015, petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu despăgubiri, amenzi și penalități, în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală stabilind că astfel au fost încălcate dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că în anul 2015 Societatea X S.R.L. nu a înregistrat compensațiile în sumă de ... lei încasate de la societatea de asigurări pentru deprecierea imobilizărilor corporale cauzate de incendiul din data de 11.07.2015, în conturile de venituri, încălcând astfel prevederile pct. 244 alin. (1) și (2) din OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

În ceea ce privește cheltuielile cu reparațiile în sumă de ... lei, înregistrate de petentă în anul 2015, care au avut drept scop reconstrucția halei distruse în incendiu, echipa de inspecție fiscală a stabilit că în conformitate cu dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, acestea sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, și cheltuielile cu valoarea neamortizată a mijloacelor fixe distruse în incendiu, în sumă de ... lei, aferente anului 2015, reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în considerarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 41 și pct. 42 din HG nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În anul 2015, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înscris eronat în Declarația cod 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2015, la rândul 10, rezultatul exercițiului, profit în sumă de ... lei, în loc de profit în sumă de ... lei, încălcând astfel prevederile art. 35 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe cale de consecință, urmare constatărilor prezentate detaliat la cap. III „Constatări fiscale” din Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../25.01.2017, au stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ...lei, astfel:

- pentru anul 2011 – ... lei

- pentru anul 2015 – ...lei.

**B)** Prin Decizia nr. ... /10.04.2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de AJFP Hunedoara, în temeiul art. 98 lit. c) și art. 173 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara au calculat accesorii în sumă de ... **lei**, aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017, așa cum rezultă din anexa acestei decizii.

**III.** Societatea X S.R.L. cu sediul în mun. Deva, str. ... nr. ... et. ..., camera ... jud. Hunedoara este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J20/... /2016, are cod unic de înregistrare ... , cont bancar deschis la Banca ... (Romania) SA ..... și are ca obiect principal de activitate „.....” – cod CAEN .....

**IV.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

**A.** Referitor la Decizia de impunere **F-HD .../ 25.01.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../31.03.2017, se rețin următoarele:

*Cauza supusă soluționării este de a stabili legalitatea instituirii în sarcina Societății X S.R.L. a impozitului pe profit suplimentar în sumă de ...lei ca urmare a stabilirii unor cheltuieli efectuate de societatea petentă drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă că acestea au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.*

În fapt, în perioada supusă verificării, petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării masei impozabile a profitului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile efectuate, nu sunt probate și fundamentate material și documentar, fiind lipsite de elemente care să justifice necesitatea reală și oportunitatea acestora, acestea nefiind efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) coroborate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept, în materia impozitului pe profit**, pe perioada 2010-2015, sunt aplicabile prevederile:

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

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.”*

- **art.21 alin.1** din același act normativ,

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

coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, astfel:

- **art.21 alin.4 lit. b)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (.....)*

*b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale;”*

- **art.21 alin.4 lit. c)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (.....)*

*c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”*

- **art.21 alin.4 lit. f)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (.....)*

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

- **art.21 alin.4 lit. m)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (.....)*

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

Referitor la aceste temeuri legale, H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.*

*42. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță*



majoră. Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război. Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

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

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

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

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

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

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

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele

sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Așadar, cheltuielile cu prestările de servicii pot diminua masa impozabilă a profitului numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în legătură cu starea de fapt incidentă cauzei, cronologia actelor emise de/față de petentă este următoarea:

► La data de 20.06.2008, este încheiat **contractul nr. ... /20.06.2008**, între SC C Sa și SC X SRL, în considerarea următoarelor premise:

- petenta dorește să investească din surse proprii într-o instalație de producere a unui amestec, denumit „... ”;
- C are în proprietate terenul de ... mp situat în loc. CH, loc. S , fiind de acord ca X SRL să amplaseze instalația de producere ... pe acest teren;
- X SRL este de acord să construiască pe terenul în cauză o Hală de producție ... , inclusiv spațiile betonate de descărcare de depozitare,

având ca obiect:

„1. Părțile se obligă să încheie până la 30.08.2008 un contract de comodat (...) având ca obiect folosința gratuită de către X SRL pe perioada derulării prezentului contract a Terenului pe care urmează să se construiască Hala (...)

2. X SRL se obligă să semneze o dată cu contractul de mai sus o promisiune unilaterală de vânzare, prin care se obligă să vândă către C Hala ce se va edifica pe Terenul ce face obiectul contractului (...) la prețul rezultat din devizele de materiale și costurile manoperei aprobate de C (...) în maximum 6 luni de la finalizării construcțiilor.

(...)

18. În termen de 6 luni de la de la data procesului verbal de recepție finală a Halei, C va încheia cu X contractul de vânzare cumpărare a Halei în baza promisiunii de vânzare prevăzute la punctul I A 2 de mai sus.

19. În scopul exclusiv al Instalației și producerii de ... pentru C , acesta va pune Hala la dispoziția X pe perioada de derulare a contractului”

► La data de 16.12.2009, este autentificat **contractul de vânzare cumpărare sub nr. ... /16.12.2009**, încheiat între societatea X SRL, în calitate de vânzătoare și societatea C SA, în calitate de cumpărătoare, a Halei de producție ... , edificată pe terenul societății cumpărătoare, în care la cap. „Clauze și garanții suplimentare” este stipulat că:

„Părțile stabilesc, irevocabil, că toate echipamentele și instalațiile de producție aduse de X SRL în hala de producție ... , conform specificației tehnice a instalației – **ANEXA nr. 2A** la prezentul contract, actualizată conform **ANEXEI nr. 2B** „Lista actualizată a utilajelor din Hală și a benzii de transport conform planului de utilaje ... -4-1” și procesului verbal de punere în funcțiune a instalației – Anexa nr. 3 la prezentul contract, indiferent de modul de finanțare, vor intra de drept în proprietatea Societății Comerciale C SA, la finalizarea a 10 – zece – ani contractuali de la data punerii în funcțiune a instalației de producție, deci de la data de 05.11.2009, fără nicio plată suplimentară din partea acesteia în afara plății prețului benzii transportoare ce va face obiectul unui alt contract de vânzare cumpărare. Echipamentele și instalațiile vor fi predate Societății Comerciale C SA în cantitatea și specificația conforme cu procesul verbal de punere în funcțiune a instalației și specificației tehnice.”

► La data de **11.05.2010** între Ing. K , dl. A , dl. W Fa. X SRL și dl. TM Fa. X SRL este încheiată Convenția de plată, din data de 11.05.2010 în care este acceptată soluția de compromis constând în:

„Firma X SRL plătește domnului TM, respectiv firmei acestuia E SRL un Comision în valoare de € ... ,00 + 19% TVA .

Facturile emise de către domnul TM, respectiv firma acestuia E SRL, se vor emite pentru firma X SRL”, precum și proceduri de ordine interioară care nu au relevanță în analiza de față, conform RIF acest document fiind avut în vedere de organele de inspecție fiscală la constatările aferente anului 2011 – care nu au fost contestate;

- la pct. 2 însă din cap. conținând proceduri de ordine interioară, cei patru semnatori ai Convenției, enumerați supra, stabilesc că:

„2. Suma totală investită (de către F GesmbH) pentru proiectul Prepararea combustibililor alternativi C /Deva este în valoare de € ... ,00 plus dobânzi în valoare de ca € ... ,00.

Costurile totale de investiție, inclusiv dobânzile se vor factura de către firma F GesmbH către firma X SRL și vor fi plătite de către firma X SRL.

Suma totală investită + dobânzi, precum și rambursarea de către X SRL către F GesmbH este recunoscută ferm de către toți asociații firmei X SRL”;

Învederăm că firma E SRL Oradea, cât și firma V Austria, sunt afiliate petentei.

▶ Între Societatea C SA, în calitate de comodant și petentă, în calitate de comodat, este încheiat **contractul de comodat nr. ... /16.12.2009**, prin care C pune, în mod gratuit la dispoziția X SRL imobilul constând în „Hala producție ...”.

▶ La data de **08.02.2014** este încheiată Asigurare pentru firmă - completare la polița nr. ... de către X SRL, în calitate de asigurat și V Austria, în calitate de plătitorul primei de asigurare, diferit de asigurat.

▶ La data de **11.07.2015** are loc un incendiu asupra Halei de producție, confirmat de Inspectoratul General pentru Situații de Urgență Hunedoara.

▶ Ulterior incendiului, petenta a efectuat lucrări de reparație a Halei, prezentând Autorizația de construcție nr. .../12.08.2015 eliberată de Primăria S și Proiectul tehnic întocmit de T SRL.

Conform celor arătate în contestație, petenta nu este de acord cu parte din constatările organelor de inspecție fiscală, astfel pentru perioada 2010 – 2012 aceasta subscrie constatările echipei de control – „calculul făcut de organele de control este corect”, motiv pentru care de altfel nici nu contestă suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2011.

În ceea ce privește perioada 2013 – 2015, petenta nu este de acord cu majoritatea constatărilor organelor de inspecție fiscală (prezentate detaliat în pct. I al prezentei decizii); față de susținerile sale, documentele depuse în probațiune și dispozițiile legale invocate (art. 50, art. 72 și art. 73 din Codul de procedură fiscală – articole care reglementează în domeniul procedurii fiscale, din Codul fiscal petenta neindicând nicio prevedere deși această normă stabilește cadrul legal pentru impozitele și taxele datorate bugetului de stat, deci implicit și pentru impozitul pe profit care a făcut obiectul inspecției fiscale), se rețin următoarele:

În ceea ce privește **anul 2013**, referitor la suma de ... lei reprezentând servicii nejustificate achitate către SC E SRL, subscrie constatările organelor de inspecție fiscală care au calificat-o ca și cheltuială nedeductibilă, dar, referitor la suma de ... lei, reprezentând servicii achitate de petentă către societatea V Austria, afiliată de asemenea petentei, o califică drept „cheltuială deductibilă întrucât reprezintă costul utilizării bunurilor proprietate a acestei societăți”, în considerarea celor prezentate mai jos:

Petenta X SRL a înregistrat în luna mai 2013 în evidența contabilă, factura nr..../... /11.12.2012, emisă de societatea V Austria, afiliată petentei, în sumă totală de ... euro (echivalent ... lei), reprezentând „servicii proiect instalație ... ” (... = amestec omogen rezultat din activități de colectare, selectare, tratare și mărunțire a diferite categorii de deșuri nepericuloase și/sau periculoase – cf.

contractului încheiat între petentă cu C SRL, înregistrat la ultima firmă sub nr. ... /20.06.2008) aceasta fiind înregistrată în registrul jurnal aferent lunii mai 2013 prin următoarele note contabile:

471 = 401 ... lei

628 = 401 ... lei

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că în vederea determinării stării de fapt fiscale, în timpul inspecției fiscale, împuternicitului administratorului societății, d-na. VLC, i s-a solicitat o notă explicativă privind documentele justificative aferente acestor prestări de servicii.

Conform Notei explicative (Anexa 6 la RIF – întrebare/răspuns 1), d-na. VLC a prezentat următoarea explicație:

„În contul 471 la data de 30.05.2013 cu nota contabilă nr. 5 a fost înregistrată factura 29.../... /11.12.2012 reprezentând «proiect instalație ... », în valoare de ... euro la cursul de 3.63 lei/euro adică ... lei (anexăm factura și traducerea în copie).

În punctul de vedere la proiectul de Raport de inspecție fiscală, înregistrat la AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_REG ... /25.01.2017, reprezentantul petentei arată că în opinia sa, „pentru obținerea veniturilor din vânzarea către C SA a ... - ului era necesară utilizarea echipamentelor cuprinse în Convenția de plată”, fapt care denotă că și acest document - Convenția de plată din data de 11.05.2010 – a fost considerat de petentă document justificativ.

Din analiza documentului „Convenție de plată între S.C. X S.R.L. și F G.m.b.H la factura nr. 29.../... din 11.12.2012” rezultă că acesta conține strict modalitatea de plată (anul/suma), fără nicio precizare suplimentară.

Conform acestei Convenții, suma de ... euro se va achita pe parcursul a cinci ani în rate egale în sumă de ... euro, astfel suma de ... lei (... euro) înregistrată în contul 628, „Alte servicii prestate de terți” reprezintă rata aferentă anului 2013, fiind în valoare de ... euro.

Raportând starea de fapt prezentată mai sus la prevederile citate la secțiunea „În drept” a prezentei decizii, pretenția petentei de a i se considera cheltuiala în sumă de ... lei, reprezentând servicii achitate de petentă către societatea afiliată V Austria, ca și deductibilă la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit, excede cadrului legal în condițiile în care singurele documente pe care le-a prezentat în justificarea ca și deductibilă a cheltuielii în sumă de ... lei, sunt factura nr. ..../.... din 11.12.2012 și documentul denumit generic „Convenția”, având în vedere următoarele:

- la dosarul cauzei se regăsește Convenția din data de 11.05.2010 încheiată între Ing. K , dl. A , dl. W Fa. X SRL și dl. TM Fa. X SRL în care este acceptată soluția de compromis constând în:

„Firma X SRL plătește domnului TM, respectiv firmei acestuia E SRL un Comision în valoare de € ... ,00 + 19% TVA .

Facturile emise de către domnul TM, respectiv firma acestuia E SRL, se vor emite pentru firma X SRL”, precum și proceduri de ordine interioară care nu au relevanță în analiza de față, conform RIF acest document fiind avut în vedere de organele de inspecție fiscală la constatările aferente anului 2011 – care nu au fost contestate;

- la pct. 2 însă din capitolul conținând proceduri de ordine interioară, cei patru semnatori ai Convenției, enumerați supra, stabilesc că:

„2. Suma totală investită (de către F GesmbH) pentru proiectul Prepararea combustibililor alternativi C /Deva este în valoare de € ... ,00 plus dobânzi în valoare de ca € ... ,00.

Costurile totale de investiție, inclusiv dobânzile se vor factura de către firma F GesmbH către firma X SRL și vor fi plătite de către firma X SRL.

Suma totală investită + dobânzi, precum și rambursarea de către X SRL către F GesmbH este recunoscută ferm de către toți asociații firmei X SRL”;

- de asemenea la dosarul cauzei se regăsește Convenția de plată între S.C. X S.R.L. și afiliata F G.m.b.H la factura nr.../... din 11.12.2012 care cuprinde strict modalitatea de plată (anul/suma), fără nicio o precizare suplimentară (clauze, drepturi, obligații etc.);

- petenta X SRL nu a prezentat echipei de inspecție fiscală documente și/sau situații de lucrări din care să rezulte necesitatea și natura prestațiilor executate de către societatea afiliată V ... Austria (cu excepția facturii nr.../.../11.12.2012 și a Convenției încheiate în data de 11.05.2010, între asociații societății X SRL, conform căreia suma totală investită de către afiliata petentei V ... Austria în proiectul „prepararea combustibililor alternativi” este în valoare de ... euro;

- conform Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. HDG\_AIF .../11.04.2017, aflat în original la dosarul cauzei, a rezultat că factura nr.../.../11.12.2012, emisă de societatea V Austria în sumă totală de ... euro (echivalent ... lei), reprezentând „servicii proiect instalație ... ”, **nu este achitată**, de către petenta X SRL, conform fișei furnizorului V Austria prezentată organelor de inspecție fiscală cu ocazia inspecției fiscale.

Învederăm că punctul de vedere al petentei conform căruia această cheltuială este „*deductibilă întrucât reprezintă costul utilizării bunurilor proprietate a V Austria*”, acesta nu este demonstrat de petentă cu documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, în condițiile în care nici din documentele prezentate în timpul inspecției fiscale,

nici din cele prezentate în etapa de soluționare a contestației nu rezultă că aceste bunuri (hală producție ... ) sunt în proprietatea societății afiliate V GmbH.

Referitor la hala de producție ... , din documentele prezentate echipei de inspecție fiscală (contractul de vânzare cumpărare încheiat în data de 16.12.2009, între SC X SRL în calitate de vânzător și SC C SA în calitate de cumpărător) rezultă că aceasta se află în proprietatea SC H România SA fostă SC C SA.

În concluzie, în considerarea celor mai sus expuse, pretenția petentei de a fi considerată cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil suma de ... lei „suma achitată reprezentând servicii V Austria dintr-o sumă totală de ... lei (...) întrucât reprezintă costul utilizării bunurilor proprietate a acestei societăți” (fila 4 din contestație), în condițiile în care conform dispozițiilor art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală – unul din cele trei articole invocate în contestație - :

„ART. 73

***Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”, nu este fundamentată sub aspect legal, în situația în care nu a justificat prestarea efectivă prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, respectiv nu a justificat necesitatea prestării acestor servicii în scopul desfășurării activității proprii, nerespectând prevederile art.21, alin.4, lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 48 din HG 44/2004, privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv art.6 aliniat (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, citate în cuprinsul prezentei.*

În ceea ce privește **anul 2014**, referitor la solicitarea petentei de a considera cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil a sumei de ... lei (... lei + ... lei), motivat de faptul că „aceste cheltuieli sunt cheltuieli deductibile întrucât suma reprezintă drept de utilizare bunuri proprietatea acestei societăți”, se rețin următoarele:

a) Referitor la cheltuielile cu prestările de servicii în sumă totală de ... lei înregistrate în evidența contabilă de către petenta X SRL, se vor avea în vedere considerentele expuse mai sus în ceea ce privește suma ... lei, motiv pentru care rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că și aceste cheltuielile - ... lei - înregistrate de petentă sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

b) Referitor la ... lei reprezentând cheltuieli de întreținere și reparații, înregistrate de petentă în luna iunie 2014 în baza facturii nr.../14.05.2013 emisă de societatea afiliată V Austria, conform Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. HDG\_AIF .../11.04.2017, organele de inspecție fiscală, în baza competențelor cu care sunt investite, au constatat că Societatea X SRL a înregistrat această factură și în luna mai 2013, conform registrului jurnal aferent lunii mai 2013.

Pe cale de consecință, în condițiile în care petenta nu deține un document justificativ aferent acestor cheltuieli de întreținere și reparații în sumă totală de ... lei, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește **anul 2015**, petenta a precizat că „cheltuielile nedeductibile suplimentare stabilite de organele de control sunt în sumă totală de ... lei amenzi și penalități”, fără a invoca motive de fapt și de drept referitor la această cheltuială, în legătură cu care pretinde diminuarea profitului impozabil.

De asemenea din conținutul actului administrativ atacat rezultă că organele de inspecție fiscală au avut în vedere și constatarea conform căreia petenta a înscris eronat în Declarația cod 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2015, la rândul 10, rezultatul exercițiului, profit în sumă de ... lei, în loc de profit în sumă de ... lei, încălcând astfel prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la care petenta, deși a contestat impozitul pe profit aferent anului 2015, în integralitate, nici pentru această constatare nu a invocat vreun motiv de fapt și/sau de drept.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„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. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...)

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



Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că pentru cheltuielile nedeductibile suplimentare stabilite de organele de control în sumă totală de ... lei reprezentând amenzi și penalități, respectiv pentru constatarea conform căreia petenta a înscris eronat în Declarația cod 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2015, la rândul 10, rezultatul exercițiului, profit în sumă de ... lei, în loc de profit în sumă de ... lei, petenta nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: *„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

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

*„Art. 249*

***Sarcina probei***

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

*Art. 250*

***Obiectul probei și mijloacele de probă***

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

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

*„ART. 73*

***Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, 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. Astfel, 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.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

**Indicarea motivelor de fapt** constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

**Motivele de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa menționării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petentul să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de respingere a contestației ca nemotivată.

Motivarea pe care petenta a expus-o în cuprinsul contestației în ceea ce privește anul **2015**, referă la constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia petenta X S.R.L. nu a înregistrat compensațiile în sumă de ... lei (pe care nu le contestă) încasate de la societatea de asigurări pentru deprecierea imobilizărilor corporale cauzate de incendiul din data de 11.07.2015, însă consideră că acestor venituri neînregistrate în contabilitate în sumă de ... lei „le corespund cheltuieli în sumă de ... lei valoarea bunurilor înlocuite care nu sunt proprietatea SC X SRL (... lei proprietate V Austria și ... lei proprietate H Romania SA)”.

Prin neînregistrarea de către petentă a compensațiilor în sumă de ... lei în conturile de venituri, au fost încălcate prevederile pct. 244 alin. (1) și (2) din OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Reluăm susținerile petentei din contestație în vederea analizării acestora:

„Pentru repararea și înlocuirea bunurilor distruse în incendiu au fost înregistrate în contabilitate achiziții de bunuri și prestări de servicii de către SC X SRL în sumă de ... lei, astfel:

- bunuri proprietatea V ... lei;
- bunuri proprietatea H România SA ... lei;

Pentru justificarea celor prezentate mai sus depunem în copie următoarele documente:

1. Convenția de finanțare nr. ... /2008;
2. Contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. ... /12.12.2009. împreună cu anexele;
3. Lista cu sumele achitate pentru refacerea unității de producție;

(...) Veniturile neînregistrate în contabilitate sunt în sumă de ... lei, reprezentând venituri din despăgubiri, cărora le corespund cheltuieli în sumă de ... lei, valoarea bunurilor înlocuite care nu sunt proprietatea SC X SRL”.

Față de documentele existente la dosarul cauzei și susținerile petentei, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportat la normele legale incidente, se rețin următoarele:

a) Referitor la bunurile aflate în proprietatea firmei afiliate petentei V Austria distruse în incendiu, din analiza documentelor anexate la contestație

(Convenția de finanțare nr.... /2008, Contractul de vânzare - cumpărare autentificat sub nr. ... /12.12.2009) nu rezultă faptul că bunurile distruse în incendiu sunt în proprietatea societății V GmbH, motiv pentru care nu pot diminua masa impozabilă a profitului cheltuielile efectuate de petentă în sumă de ... lei necesare acoperirii unor eventuale pagube produse de către incendiu.

Echipamentele și instalațiile de producție înscrise în anexa nr.2B la contractul de vânzare - cumpărare nr. ... /12.12.2009, aduse de către X SRL în hala de producție, nu au fost înregistrate în evidența financiar contabilă a petentei, conform balanței mijloacelor fixe prezentate organelor de inspecție fiscală pentru perioada verificată ianuarie 2010 – decembrie 2015.

De asemenea Societatea X SRL nu a înregistrat aceste echipamente nici în conturi în afara bilanțului.

Mai mult, X SRL nu a efectuat inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv deținute de societate aferente anilor 2010 - 2015, conform prevederilor art.7 aliniat 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 Republicată, care stipulează:

„ART. 7

*(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situații prevăzute de lege.”*

coroborat cu Ordinul nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, fiind sancționată contravențional la finalizarea inspecției fiscale, fiind emisă dispoziție de măsuri privind efectuarea acesteia.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anul 2015 petenta nu a depus situațiile financiare anuale, încălcând prevederile art.35 alin.(1) din Legea nr.82/1991 Republicată, a contabilității, respectiv :

„ART. 35

*(1) Situațiile financiare anuale și, după caz, situațiile financiare anuale consolidate se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în conformitate cu prevederile legale în vigoare.”*

coroborat cu dispozițiile art.7, alin. (1) din același act normativ:

„Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situații prevăzute de lege.”

fiind sancționată contravențional la finalizarea inspecției fiscale și fiind emisă dispoziție de măsuri privind depunerea acestora la organul fiscal teritorial.

Coroborând constatările prezentate mai sus, rezultă că situația patrimoniului petentei este **incertă**, din documentele existente la dosarul cauzei rezultând că valoarea contabilă a elementelor de activ și de pasiv, respectiv a creanțelor și datoriilor sale, nu este exact determinată.

Societatea X SRL a încheiat în data de 03.08.2015 un protocol de constatare daune, în care sunt precizate echipamentele tehnologice, aparatele de măsură și control, mijloace de transport, distruse în proporție de 100 % în incendiul din 11.07.2015.

Subliniem însă faptul că petenta X SRL nu a înregistrat în evidența contabilă imobilizările corporale distruse complet în incendiu, valoarea neamortizată aferentă acestor imobilizări fiind în sumă de ... lei, conform situației prezentate în anexa la RIF.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.41 și pct.42 din HG. 44/2003 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, citate în cuprinsul prezentei, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de incendii, neimputabile și pentru care au fost încheiate contracte de asigurare, fiind considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu valoarea neamortizată a mijloacelor fixe distruse în incendiu, sunt cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

**b)** Cu privire la bunurile aflate în proprietatea H România SA (hala de producție ... ), în contractul de comodat încheiat între societatea X SRL și societatea H România SA, se stipulează la capitolul 3.2 I - Obligațiile comodatarului

*următoarele: „să folosească în perioada locațiunii hala, care constituie obiectul prezentului contract, ca un bun proprietar, purtând răspunderea pentru toate pagubele produse și să remedieze în cel mai scurt timp și pe cheltuiala sa orice prejudicii aduse halei”.*

Referitor la documentele de constatare cu privire la evaluarea daunelor produse de incendiu asupra halei de producție, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală raportul de expertiza tehnică privind construcția afectată de incendiu „Hală producție ... ” efectuat de către SC T SRL în luna august 2015, raport în care se apreciază gradul de avariere a construcției, astfel:

- învelitoarea din tablă cutanată și cea din panouri sandwich distrusă în proporție de 100%
- pereți de compartimentare și de închidere perimetrală din panouri sandwich degradați în proporție de 100%;
- elemente structurale degradate în proporție de 40-45%;

- fundațiile nu au fost afectate în nici un fel;
- finisajele, tencuielile, pardoseli, tâmplărie degradate 30% la sediul administrativ,

expertul apreciind că din totalul elementelor structurale vor putea fi păstrate în proporție de 60%, urmând ca refacerea celorlalte să se efectueze împreună cu aplicarea unor măsuri de consolidare.

De asemenea în expertiză se precizează faptul că lucrările de consolidare trebuie efectuate în regim de urgență, având în vedere ca există riscul de prăbușire, iar execuția lucrărilor se va realiza doar după obținerea unei autorizații de construcție și în urma unui proiect tehnic, motiv pentru care petenta X SRL a prezentat organelor de control Autorizația de construcție nr.../12.08.2015 emisă de Primăria Comunei S și Proiectul tehnic întocmit de Societatea T SRL.

Astfel, X SRL a efectuat lucrări de reparație a halei de producție avariata în incendiu constând în principal și lucrări de demolare pereți, acoperiș, grinzi de beton, reconstrucții acoperiș, pereți etc.

Cheltuielile aferente lucrărilor de reparații sunt înregistrate în contabilitatea societății în contul 231 „Imobilizări în curs”, iar în luna decembrie acestea au fost înregistrate în contul 473 „Operațiuni în curs de lămurire - totalul acestor cheltuieli este în sumă de ... lei.

Lucrările de reparație au fost executate în baza Autorizației de construcție nr.../12.08.2015 emisă de Primăria Comunei S .

Conform Referatului cu propuneri de soluționare a contestației, cheltuielile cu reparațiile efectuate au avut rolul de a readuce imobilul la starea inițială, așa cum acesta era prevăzut în proiectul tehnic al clădirii, fără a fi efectuate îmbunătățiri care să conducă la modernizarea halei, aceste costuri fiind recunoscute ca și cheltuieli cu reparațiile, fără să fie capitalizate în valoarea construcției.

În drept sunt aplicabile prevederile:

- HG 2139/2004 privind catalogul mijloacelor fixe „*cheltuielile care au scop restabilizarea stării inițiale sunt considerate cheltuielile cu reparațiile din punct de vedere a impozitului pe profit*;

- art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.41 și pct.42 din HG nr. 44/2003 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, citate în cuprinsul prezentei.

În considerarea acestor prevederi legale, cheltuielile cu reparațiile în sumă de ... lei efectuate de societate sunt cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Referitor la cheltuielile cu reparația halei de producție în sumă de ... lei, conform „Listei cu sumele achitate pentru refacerea unității de producție”, prezentată de petentă în anexă la contestație, se precizează faptul că valoarea reparațiilor aferente halei de producție sunt în sumă de ... lei.

În urma analizării situației întocmite de către petentă cu privire la cheltuielile cu reparațiile efectuate, rezultă următoarele:

- petenta a inclus în valoarea reparațiilor aferente halei de producție în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli în sumă de ... lei, respectiv cheltuieli care nu sunt aferente doar lucrărilor de reparație efectuate, respectiv: cheltuieli cu salarii, cheltuieli cu servicii de pază, cheltuieli cu servicii juridice etc., cheltuieli care sunt înregistrate în contabilitatea societății în cheltuieli de exploatare deductibile fiscal.

Mai mult, pentru anul 2015 petenta nu a depus situațiile financiare anuale, motiv pentru care la finalizarea inspecției fiscale a fost emisă de către organele de inspecție fiscală o dispoziție de măsuri privind depunerea acestora la organul fiscal teritorial.

Prin adresa nr.../ 23.02.2017, înregistrată la AJFP Hunedoara -Inspecție fiscală, petenta a informat inspecția fiscală de faptul că a dus la îndeplinire această măsură, fiind depus bilanțul contabil aferent anului 2015.

Conform bilanțului contabil aferent anului 2015, în situația imobilizărilor, formularul 40, mobilizările corporale în curs de execuție aferente anului 2015 sunt în sumă de ... lei.

În concluzie cheltuielile aferente lucrărilor de reparații efectuate în vederea readucerii imobilului (hala de producție) la starea inițială sunt în sumă de ... lei, conform celor prezentate mai sus.

Sintetizând cele mai sus prezentate, rezultă că inspecția fiscală efectuată la societatea X S.R.L. a respectat dispozițiile art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, obiectul inspecției realizându-se prin verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

Așa cum rezultă din cuprinsul prezentei decizii, în stabilirea bazei de impunere aferentă impozitului pe profit (care a făcut obiectul contestației), organele de inspecție fiscală au stabilit atât cheltuieli nedeductibile, cât și deductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel rezultă că organele de inspecție fiscală au utilizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a petentei, în analiza efectuată făcând aplicațiunea dispozițiilor art. 6 și art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În ceea ce privește cheltuielile aferente refacerii fabricii pe care petenta le pretinde, pentru bunuri care nu sunt proprietatea sa fiind proprietatea firmei afiliate V Austria (lit. a) și respectiv proprietatea H România (lit. b), în considerarea celor mai sus expuse, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu au fost efectuate pentru realizarea obiectului de activitate al petentei, respectiv „Tratarea și eliminarea deșeurilor nepericuloase”, în care petenta nu a respectat dispozițiile legale imperative ale art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nejustificând efectuarea unei activități utile societății comerciale.

În același sens este și practica instanței naționale, respectiv Decizia nr. 1877/06 mai 2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, care a statuat că:

*„Ori, pentru a se putea aprecia că documentele pot fi luate în calculul deductibilității, conform dispozițiilor art. 21 alin. (1) și (4) din Legea nr. 571/2003 (Codul fiscal) ele trebuie să justifice efectuarea unei activități utile societății comerciale.*

*În lipsa acestora, nu se poate stabili cărei operațiuni au fost folositoare respectivele achiziții de produse cum de altfel a observat și expertul de specialitate în aprecierea posibilității deducerii TVA.”*

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ../ 25.01.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*.

Referitor contestația formulată împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ../25.01.2017** emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Activitatea de inspecție fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv



constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*„ART. 131*

*Rezultatul inspecției fiscale*

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

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

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

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

*„ART. 93*

*Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

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

*(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală.

**B.1. Referitor la suma totală de ... lei reprezentând:**

- ... lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /10.04.2017,

***Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt datorate în cuantumul stabilit, în condițiile în care, accesoriile urmează soarta obligațiilor principale.***

În fapt, societatea X S.R.L. a fost supusă inspecției fiscale în urma căreia s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../25.01.2017 și Decizia de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017, comunicate petentei la data de 07.02.2017, data de 07.02.2017 fiind data la care creanțele sunt exigibile potrivit art. 167 alin. (5) lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „creanțele sunt exigibile la data comunicării deciziei, pentru obligațiile fiscale principale, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii stabilite de organul fiscal competent prin decizie”.

Prin Decizia de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă totală de ...lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ...lei; la Decizia de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017 fiind anexată „Situția privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală”.

Potrivit punctului 6 „Dispoziții finale” din Decizia de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017: „La prezenta decizie se anexează o situație privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care sunt stabilite, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art. 154 și 155 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, componenta debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Codul fiscal sau alte legi care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate.”

Potrivit art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia inspecția fiscală stabilește doar diferențe de obligații fiscale principale, la data de 10.04.2017, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara a emis Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /10.04.2017, pentru obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

Accesoriile aferente acestor obligații stabilite suplimentar au fost calculate pe scadențe potrivit anexei - „Situția privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite de către inspecția fiscală” de la Decizia de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017.

**În drept**, potrivit prevederilor art.113 alin.(1) din Noul Cod de procedură fiscală, respectiv Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Obiectul inspecției fiscale*

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

În cauză sunt incidente dispozițiile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din OG nr. .../2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în vigoare în perioada pentru care au fost stabilite accesoriile:

*„Art. 119*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

*Art. 120*

*(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

*Art. 120<sup>1</sup>*

*(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Începând cu anul 2016, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*Art.173 “Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]”*

*Art.174 “Dobânzi*

***(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”***

Totodată, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3.709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice":

“ANEXA 1

### **DECIZIE DE IMPUNERE**

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

[...]

#### **6. Dispoziții finale**

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

[...] ANEXA 2

### **INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE**

*a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice"*

*Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" se vor completa după cum urmează:*

[...]

#### **6. Dispoziții finale**

[...]

***6.2. Informațiile din situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală se completează pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale de la pct. 2.1.1 și 2.2.1 (după caz, când se stabilesc sume suplimentare față de suma solicitată la rambursare) din decizie și cuprind obligația fiscală principală suplimentară defalcată în funcție de termenul scadent, precum și termenele scadente aferente, în vederea calculării de obligații fiscale accesorii ulterior emiterii deciziei privind obligațiile fiscale***

*principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice. [...]*”

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

De asemenea, conform art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, competența inspecției fiscale a fost limitată la stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, pentru perioada verificată de inspecția fiscală, 01.01.2010 - 31.12.2015, accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale suplimentare stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017 de către inspecția fiscală, au fost determinate de unitatea fiscală de administrare a petentei, A.J.F.P. Hunedoara, conform deciziei contestate.

În concluzie, obligațiile fiscale accesorii se datorează pentru sumele datorate și stabilite în sarcina contribuabililor suplimentar, de către inspecția fiscală, în contul taxei pe valoarea adăugată, destinat obligațiilor datorate bugetului de stat. Astfel, sancțiunea constând în aplicarea de dobânzi și penalități vizează și diferențe de obligații de plată stabilite în sarcina contribuabililor de către organele de inspecție fiscală.

Deoarece așa cum s-a reținut la pct. IV.A din prezenta decizie în ceea ce privește suma de **...lei** reprezentând impozit pe profit, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017 a fost respinsă ca neîntemeiată și având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarei de accesorii aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, **se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /10.04.2017** pentru suma totală de **... lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit (... lei – dobânzi și ... lei – penalități) stabilite prin Decizia de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

**B.2.** În ceea ce privește suma de **... lei** stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /10.04.2017, reprezentând: **dobânzi** în cuantum total de **... lei** și **penalități de întârziere** în cuantum total de **... lei**, **cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a**

***Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care debitul principal din care derivă aceste accesorii – taxa pe valoarea adăugată – stabilit prin Decizia de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017, nu a fost contestat.***

În fapt, prin Decizia de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă totală de ...lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ...lei.

Prin contestația înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_AIF .../03.03.2017, petenta a contestat parțial Decizia de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017, doar în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ...lei, așa cum rezultă din cap. IV.A al prezentei decizii.

În drept, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„ART. 268 Posibilitatea de contestare*

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

*ART. 270 Termenul de depunere a contestației*

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

De asemenea sunt incidente dispozițiile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din OG nr. .../2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, până la data de 31.12.2015, iar începând cu anul 2016, art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare – norme legale speciale în domeniul accesoriiilor, citate în cuprinsul prezentei.

Potrivit dispozițiilor legale mai sus citate rezultă că legiuitorul a prevăzut calea administrativă fiscală astfel cum este prevăzută la Titlul VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vederea îndreptării unor posibile erori care ar putea să apară în cadrul raporturilor juridice fiscale născute între autoritatea fiscală și contribuabili.

Astfel contribuabilul care „a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.” are posibilitatea formulării unei contestații având forma și conținutul reglementat la art. 269 din Codul de procedură fiscală.

Împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017 – actul administrativ prin care au fost stabilite obligațiile fiscale principale care au generat accesoriiile stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /10.04.2017, petenta a formulat contestație, fără însă a contesta

taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ...lei, deși avea această posibilitate.

Astfel, în cauză sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„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. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...)*

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: *„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

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

*„Art. 249*

***Sarcina probei***

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

*Art. 250*

***Obiectul probei și mijloacele de probă***

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

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

„ART. 73

***Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, 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. Astfel, 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.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

**Indicarea motivelor de fapt** constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.



**Motivale de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa menționării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petentul să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de respingere a contestației ca nemotivată.

Astfel în condițiile în care TVA în sumă de ... lei este în mod legal datorată, constatările referitoare la TVA urmând să producă efecte definitive, atât față de autoritatea fiscală, cât și față de petentă, rezultă că în considerarea principiului general de drept conform căruia „*accessorium sequitur principale*”, contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) și b) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

### **DECIDE :**

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestațiilor formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../31.03.2017 de Inspekția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, respectiv împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /10.04.2017 emisă de AJFP Hunedoara pentru suma totală de **...lei** reprezentând:

- **...lei** – impozit pe profit stabilit suplimentar prin Deciziei de impunere nr. F-HD .../ 25.01.2017

- ... lei (stabilită prin Decizia nr. ... /10.04.2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere), din care:

- ... lei reprezentând dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

- **respingerea ca nemotivată** a contestației formulată împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /10.04.2017 emisă de AJFP Hunedoara, pentru suma totală de ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, astfel:

- ... lei - dobânzi și
- ... lei - penalități de întârziere.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X S.R.L.
- AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală
- AJFP Hunedoara – Serviciul Evidență  
Plătitor Persoane Juridice,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,