



DECIZIE NR. 3167/24.05.2019

privind soluționarea contestației formulate de **societatea**, înregistrată la
DGRFP sub nr.

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP a fost sesizat de
AJFP, prin adresa înregistrată la DGRFP – Serviciul soluționare
contestații 1 sub nr., cu privire la contestația formulată de societatea,
CUI, cu domiciliul fiscal în mun., Calea nr....., jud.

Contestația a fost transmisă prin poșta, fiind înregistrată la AJFP în
data de 31.01.2019 sub nr.

Contestația este semnată de avocat, pentru care a fost depusă
împuternicirea avocațială în original.

Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva următoarelor acte
administrativ-fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente
diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane
juridice nr.;

- Raportul de inspecție fiscală nr.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente
diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane
juridice nr., s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de lei,
reprezentând:

- impozit profit = lei;

- impozit pe veniturile microîntreprinderilor = lei;

- TVA = lei.

Prin contestația formulată, societatea a solicitat „Anularea Deciziei de
impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală
pentru persoane juridice, emisă sub nr. de către Agenția Națională de
Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice,
Administrația Județeană a Finanțelor Publice, Serviciul de inspecție fiscală
persoane juridice 2 cu privire la următoarele sume:

- Suma de lei reprezentând venit suplimentar impozabil aferent
subvențiilor obținute de societate;

- Suma de lei reprezentând venit suplimentar impozabil aferent utilităților
aparținând spațiilor închiriate de Societate”.

Cu Adresa nr., Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP
..... a solicitat AJFP – Inspecție Fiscală să calculeze impozitul pe profit
„cu privire la următoarele sume:

- Suma delei reprezentând venit suplimentar impozabil aferent subvențiilor obținute de societate;

Suma delei reprezentând venit suplimentar impozabil aferent utilităților aparținând spațiilor închiriate de Societate”.

Cu Adresa nr., AJFP – Inspecție Fiscală a precizat ca nu se poate stabili cât reprezintă impozitul datorat pentru sumele contestate din total impozit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., în sumă delei.

Drept urmare, DGRFP – Serviciul soluționare contestații 1 se va investi cu soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. pentru **impozitul pe profit în sumă delei.**

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., respectiv **19.12.2018** (sub semnătura privată), acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **31.01.2019**.

Constatând ca în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de societatea

I. Societatea solicită:

1. Anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă sub nr.de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice, Administrația Județeană a Finanțelor Publice, Serviciul de inspecție fiscală persoane juridice 2 cu privire la următoarele sume:

- Suma delei reprezentând venit suplimentar impozabil aferent subvențiilor obținute de societate;

- Suma delei reprezentând venit suplimentar impozabil aferent utilităților aparținând spațiilor închiriate de societate.

2. Anularea Raportului de inspecție fiscală nr. emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice, Administrația Județeană a Finanțelor Publice, Serviciul de inspecție fiscală persoane juridice 2, și comunicat petentei prin remitere sub semnătură la data de 19.12.2018, cu privire la următoarele sume:

- Suma delei reprezentând venit suplimentar impozabil aferent subvențiilor obținute de societate;

- Suma delei reprezentând venit suplimentar impozabil aferent utilităților aparținând spațiilor închiriate de societate;
pentru următoarele motive:

Scurtă descriere a situației de fapt

1. Activitatea societății

Societatea (denumită în continuare „.....” sau „Societatea”) este o societate pe acțiuni, cu capital privat autohton, fiind constituită încă din anul 1994, care are ca obiect de activitate principal producția de fibre și filarea fibrelor textile, în ultima perioadă obținând și venituri din chirii.

Pentru realizarea obiectului principal de activitate al societății, societatea prelucrează materiale textile reciclabile, producând fibre textile și diferite țesături, având un număr mediu de 23 de persoane angajate. Totodată, societatea obține venituri din închirierea spațiului excedentar ce a rezultat ca diminuare a volumului de producție a fibrelor textile.

2. Inspecția fiscală

În perioada 26.11.2018 - 19.12.2018, inspectorii fiscali din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice, Administrația Județeană a Finanțelor Publice (denumită în continuare „AJFP” sau „organul fiscal”) au efectuat la sediul societății o inspecție fiscală, în scopul verificării modului de constituire, declarare și virare a impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2012-31.01.2017, a taxei pe valoarea adăugată în perioada 01.01.2013 – 31.08.2018, precum și a impozitului pe venitul microîntreprinderilor, pentru perioada 01.02.2017-30.06.2018, ca urmare a controlului inopinat realizat de AJFP, materializat prin P.V. nr.

În urma inspecției fiscale, au fost emise decizia de Impunere și raportul de inspecție fiscală, ce fac obiectul contestației.

Prin Decizia de impunere s-au stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând:

- suma delei reprezentând impozit pe profit suplimentar;
- suma de lei reprezentând impozitul pe venitul microîntreprinderilor;
- suma de lei reprezentând TVA suplimentară.

3. Cu privire la suma delei, înregistrată în contul 475 - „Subvenții”

Organul fiscal constată, „în virtutea dreptului de apreciere”, prin eliminarea/ignorarea documentelor puse la dispoziție de către petentă că sumele din contul 475 reprezintă subvenții acordate petentei pentru derularea unor proiecte de finanțare aferente cărora „societatea a înregistrat cheltuieli cu derularea acestora până la data de 31.12.2014”, procedând la impozitarea cu impozit pe profit.

Cu privire la acest aspect, este indiscutabil faptul că organele fiscale, în mod netemeinic, au procedat la impozitarea petentei, încălcând atât prevederile legale imperative în domeniu, cât și prin ignorarea/interpretarea netemeinică a situației de fapt.

Așadar, după cum de altfel a făcut-o și prin intermediul notei explicative, respectiv la momentul discuției finale, conform documentelor puse la dispoziția organelor fiscale, aceste sume provin din decontarea parțială a proiectului de cercetare Tip „.....” — „.....” din care petenta a făcut parte. Sumele au fost încasate în contul de Trezorerie al petentei și au fost înregistrate în contabilitatea societății.

Proiectul trebuia finalizat la sfârșitul anului 2014 (conform corespondenței puse la dispoziție), dar acest fapt nu s-a realizat.

Prin urmare, pentru că termenul general de prescripție de 3 ani a expirat, petentă în anul 2018 a constituit venit impozabil pentru această sumă, conform notei contabile puse la dispoziția organului fiscal.

Totodată, în mod netemeinic și nelegal, organul fiscal a procedat la constituirea și calcularea impozitului pe profit pentru această sumă de bani la data de 31.12.2014 și din următoarea perspectivă:

- Conform documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală (extraselor de cont, cererilor de plată neefectuate, concluziile raportului de audit, etc.) rezultă fără putință de tăgadă că petenta a încasat cu titlul de subvenție doar o sumă parțială, aferentă activității din cadrul proiectului efectuat în anul 2012;
- Restul sumelor din cadrul proiectului nu au fost încasate nici până în ziua de astăzi.
- Organul fiscal, în lipsa oricărui temei legal, a procedat la impozitarea sumei în discuție la data de 31.12.2014.

Mai mult decât atât, suma de lei, din totalul soldului delei, provine din perioada anterioară anului 2012 (după cum constată însuși organul fiscal și după cum reiese din documentele contabile ale societății), ca parte din alte proiecte de cercetare din care petenta a făcut parte, iar organul fiscal în mod netemeinic și nelegal a stabilit în anul 2018 obligații fiscale cu privire la aceasta, fiind în mod indiscutabil aplicabile prevederile imperative ale legii privind intervenția prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligații în materie fiscală.

În conformitate cu art. 91 Cod procedură fiscală - OG 92/2003 (aplicabil la data tranzacțiilor):

„Alin. (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

Alin. (2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.”

Așadar, întrucât:

- Decizia ce face obiectul prezentei este o modalitate de stabilire a obligațiilor fiscale în sarcina petentei;
- Decizia a fost emisă la data de 17.12.2018 și comunicată petentei la data de 19.12.2018;
- Decizia în discuție se referă la sume care ar fi putut fi stabilite, teoretic, în sarcina petentei în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie 2012 - adică până la 1 ianuarie 2017.

Este evident că ne aflăm în situația în care organele fiscale în mod netemeinic și nelegal au procedat la impozitarea sumei delei.

4. Cu privire cheltuielile de utilități refacturate către societatea SRL

Cu privire la aceste spații, în mod corect organele fiscale au constatat că, în conformitate cu Contractul de închiriere nr. și cu Actul adițional/01.01.2012, aceste spații sunt închiriate în perioada 01.01.2012-31.12.2018 de societatea SRL și că decontarea finală a prețului chiriei, respectiv a utilităților aferente, se va realiza în termen de 1 an de la data expirării perioadei de închiriere.

Pe de altă parte însă, suma delei din totalul de lei reprezentând consumul total de KW consumați de chiriașul în discuție în perioada 01.1.2013-31.01.2017, organul de inspecție fiscală a stabilit că în baza prevederilor art. 19 alin. 1 Legea 571/2003, respectiv art. 19 alin. 1 din Legea 227/2015, aceasta reprezintă venit suplimentar.

Cu privire la această chestiune, măsura și concluzia organului fiscal este netemeinică și nelegală întrucât petenta a achitat furnizorului de energie electrică

aceste sume de bani - deci a realizat niște cheltuieli și nu a obținut venituri impozabile.

Mai mult decât atât, în ceea ce privește modalitatea de stabilire a impozitului pe profit suplimentar de plată se bazează, în fapt pe o paralelă/transpunere nelegală a dispozițiilor art. 134¹ alin. 8 din Legea 571/2003, respectiv 281 alin. 8 al Legii 227/2015 referitoare la TVA în materia impozitului pe profit.

Ori noțiunea de exigibilitate a taxei pe valoarea adăugată nu există și nici nu poate fi aplicată în materia impozitelor directe.

Așadar, după cum însuși organul fiscal menționează, materiei impozitului pe profit îi sunt aplicabile în cazul de față dispozițiile art. 19 alin. 1 din Legea 571/2003, respectiv art. 19 alin. 1 din Legea 227/2015, întrucât petentă, după cum însuși organul fiscal menționează, obține, în contrapartida acestor cheltuieli cu utilitățile în discuție, venituri impozabile, conform contractului încheiat cu societatea SRL.

Prin urmare, considerarea sumei delei ca venit suplimentar și calcularea de impozit asupra acestei sume este total netemeinică și nelegală.

În lipsa de argumente în materia impozitului pe profit, inspecția fiscală aduce în discuție argumente legate de TVA, omițând cu buna știință să separe cele două materii, în care regulile și termenele de stabilire a bazei impozabile, deductibilitate, plată, etc., sunt complet diferite și se sprijină pe baze legale separate.

Practica organelor fiscale de a stabili „*venituri impozabile*” suplimentare aferentă utilităților aferente spațiilor închiriate societății SRL prin invocarea dispozițiilor străine de reglementarea impozitului pe profit sau de natura pricinii este netemeinică și nelegală.

Este clar că intenția legiuitorului la implementarea Codului fiscal a fost ca reglementarea TVA să se realizeze exclusiv în baza criteriilor stabilite în cuprinsul Titlului VI din Codul fiscal, iar în ceea ce privește reglementarea impozitului pe profit în baza criteriilor Titlului II, Directiva 112/2006/CE în materie de TVA a fost implementată în legislația fiscală din România - la Titlul VI din Codul fiscal aprobat prin Legea 571/2003, așa cum scrie la art. 1612 din Codul fiscal și, prin urmare, chiar din prisma acestui aspect, orice referire direct la materia TVA în administrarea, aplicare sau interpretarea la dispozițiile privind impozitul pe profit este complet netemeinică și nelegală, cu atât mai mult cu cât interpretarea legislației fiscale trebuie realizată în mod strict și în dubio contra fiscum.

Faptul că în motivarea acestei măsuri și prevederile art. 11 alin. (1) Cod fiscal au fost invocate în mod constant și arbitrar de către organele fiscale, fără a justifica reîncadrarea operațiunilor pentru a reflecta conținutul lor economic.

În acest sens, faptul că în acord cu doctrina de drept continental și cu jurisprudența statelor din care acest art. 11 își trage rădăcinile, prevederile menționate conferă autorităților dreptul de a recalifica orice tranzacție care are scop parțial sau exclusiv fiscal.

Date fiind aceste aspecte, consideră că aplicarea prevederilor art. 11 alin. (1) trebuie efectuată de către organele fiscale doar în prezența unor motive clare și suficiente privind lipsa caracterului economic al unei tranzacții:

- dovedirea caracterului exclusiv fiscal al operațiunii, și,
- cel mai important, dovedirea faptului că prin intermediul respectivei operațiuni s-a urmărit obținerea unui avantaj fiscal, care nu ar fi putut fi obținut în mod direct.

Chiar dacă textul acestui articol nu oferă un minim de criterii, în funcție de care să fie apreciat caracterul abuziv al unei operațiuni, aceasta nu înseamnă că organele fiscale îl pot aplica în mod discreționar cu ignorarea drepturilor contribuabililor.

În cazul de față, organul de inspecție s-a limitat doar să redea textul acestui articol în vederea fundamentării nedeductibilității cheltuielilor la determinarea impozitului pe profit, însă și aceasta în mod parțial - doar în forma introdusă prin Legea 227/2015 - fără a oferi:

- Argumente care să justifice caracterul abuziv/fraudulos al operațiunilor efectuate de către petentă.
- Argumente care să arate că prin respectivele operațiuni s-a obținut sau urmărit obținerea de avantaje fiscale care nu ar fi putut fi obținute în mod direct.
- Argumentația prevăzută de lege cu privire la scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării.

II. Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva următoarelor acte administrativ-fiscale:

• • Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.;

- Raportul de inspecție fiscală nr.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală delei, reprezentând:

- impozit profit =lei;

- impozit pe veniturile microîntreprinderilor = lei;

- TVA =lei.

Prin contestația formulată, societatea a solicitat „Anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă sub nr.de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice, Administrația Județeană a Finanțelor Publice, Serviciul de inspecție fiscală persoane juridice 2 cu privire la următoarele sume:

- Suma delei reprezentând venit suplimentar impozabil aferent subvențiilor obținute de societate;

- Suma delei reprezentând venit suplimentar impozabil aferent utilităților aparținând spațiilor închiriate de Societate”.

Cu privire la aspectele contestate, prin Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., s-au stabilit următoarele:

1. Conform registrului jurnal al lunii noiembrie 2014 la poziția nr....., organele de control au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate, prin creditul contului 475.01 „Subvenții pentru investiții” suma de lei, încasată prin cont bancar de Trezorerie în data de 21.11.2014, conform extras nr. 1.

Din analiza soldului contului sintetic 475 „Subvenții”, organele de control au constatat că la data de 31.12.2014 și până la 31.08.2018, soldul creditor al acestui cont este în suma totală de lei, din care 475 analitic 01 în suma de lei și analitic 02 în suma de lei.

Din analiza rulajului acestui cont, organele de control au constatat că în perioada supusă prezentei verificări, 01.01.2012-31.01.2017, au fost înregistrate prin

creditul acestui cont sume totale de lei, din care în anul 2012, în anul 2013 și în anul 2014, toate prin analiticul contului 475.01, diferența în suma delei provenind din perioada anterioara datei de 01.01.2012.

Prin Nota explicativa din data de 04.12.2018 - Anexa nr. 2, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății, d-lui, la întrebarea nr. 3, explicații și documente justificative privind înregistrarea și componenta sumei delei, aflata în soldul contului sintetic 475 „*Subvenții pentru investiții*”.

În data de 07.12.2018 - Anexa nr. 3, prin Avocat, reprezentantul legal al societății a formulat răspunsul la aceasta întrebare, precizând următoarele :

- aceste sume provin din proiectul de cercetare Tip „.....” - „.....” din care societatea-..... a făcut parte;

- proiectul trebuia finalizat la sfârșitul anului 2014, dar acest fapt nu s-a realizat, în perioada supusa inspecției fiscale societatea încasând doar o tranșă din acest proiect aferenta fazei din 2012;

- întrucât termenul general de prescripție de 3 ani a expirat, raportat la momentul în care ar fi trebuit finalizat proiectul, societatea a constituit venit impozabil pentru această sumă.

A fost anexată Nota contabilă prin care societatea a înregistrat la acesta dată suma deîn contul 758.08 - „*Alte venituri din exploatare*” - Anexa nr. 7.

Totodată, au fost puse la dispoziția organelor de inspecție două dosare cuprinzând documentația aferentă acestui proiect și care a cuprins 3 cereri de plată, 2 rapoarte de audit și 2 certificate de audit, o serie de mail-uri și corespondența, facturi de servicii audit, rapoarte tehnice și științifice, s.a, cu precizarea că nu a fost pus la dispoziție proiectul de cercetare menționat anterior.

Din analiza documentelor puse la dispoziție, organele de control au constatat următoarele:

- Societatea - a făcut parte din cadrul proiectului de cercetare științifică, având denumirea generică „.....”, în domeniul experimentării și realizării firelor filate din amestecuri fibroase, în calitate de contractor titular, din cadrul proiectului de finanțare nr.

- Au fost identificate 3 cereri de plată din anii 2012, 2013 și 2014, în valoare totală de lei, prin care societatea - a solicitat decontarea cheltuielilor efectuate în perioada 2012-2014 cu realizarea acestui proiect, sume decontate de la bugetul de stat.

- Certificarea realizării acestor cheltuieli a fost făcută și de către auditorul financiar, acesta întocmind certificatele de audit și rapoartele de audit necesare pentru certificarea sumelor derulate prin proiect.

- Conform Raportului de audit nr. 2 din data de 30.09.2014 - Anexa nr. 8, auditorul financiar a constatat că în perioada 2012-2014 societatea a înregistrat costuri totale delei finanțate de la bugetul de stat, acesta reprezentând valoarea totală a contractului de finanțare. Totodată, se precizează faptul că aceste cheltuieli înregistrate de societatea - au constat în cheltuieli cu salariile, cheltuieli cu logistica, cheltuieli cu transport, cazare, diurna, asigurări sănătate, alte cheltuieli cu regia. Concluzia raportului de audit a fost că s-au respectat prevederile legale privind derularea și decontarea lucrărilor din contractul de finanțare.

Referitor la precizarea că proiectul nu a fost finalizat, a fost prezentată o corespondență prin mail care precizează că cităm „*se pare că vom avea probleme cu finalizarea acestuia, dacă nu luăm măsuri de derulare pe cont propriu*”, organele de control constatând astfel că aceasta nu este o dovadă suficientă care să certifice

faptul ca proiectul nu a fost finalizat, cu atât mai mult cu cat sumele de bani au fost solicitate la plata și încasate.

Din analiza documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat ca în contabilitate, în perioada 2012-2014, cheltuielile legate de acest proiect nu au fost evidențiate distinct, însă faptul ca au fost făcute cereri de plată în acest sens, întărește faptul ca ele au fost efectuate de către societate, fiind totodată certificate și de către auditorul financiar.

Totodată, pentru suma de delei înregistrată în soldul acestui cont, provenind din perioada anterioară datei de 01.01.2012, nu au fost puse la dispoziție documente și explicații privind componenta acestei sume.

În concluzie, în virtutea dreptului de apreciere, în lipsa altor documente probante, organele de control constată că la data de 31.12.2014 soldul contului 475 „Subvenții *pentru investiții*”, în suma totală de.....lei reprezintă subvenții încasate pentru derularea unor proiecte de finanțare suportate de la bugetul de stat aferent cărora societatea a înregistrat cheltuieli cu derularea acestora până la data de 31.12.2014.

Nu se poate reține afirmația reprezentantului societății cum că societatea a încasat doar o tranșă din acest proiect aferentă fazei din 2012, nefiind prezentate documente care să susțină afirmația, respectiv care sunt fazele totale ale proiectului și sumele aferente, câte nu au fost finalizate și respectiv câte nu au fost încasate.

Mai mult, prin nota contabilă prezentată de societate, se confirmă faptul că aceste sume trebuiau înregistrate ca și venituri ale societății, doar că data de înregistrare a acestora nu poate fi reținută de organele de inspecție ca fiind data de 06.12.2018 (adică în timpul controlului, urmare a deficienței constatate de către organele de control), așa cum a fost stabilită de către societate, ci momentul când aceste cheltuieli au fost efectuate, adică până la data de 31.12.2014.

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale revine contribuabilului, conform prevederilor art. 65 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu aplicabilitate până la data de 31.12.2015, respectiv art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu valabilitate de la data de 01.01.2016: „Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Potrivit art. 6 alin. (1) și (2) din Legea Contabilității nr. 82/1991 actualizată: „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. 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.”

Pentru stabilirea influenței fiscale, au fost avute în vedere următoarele prevederi legale:

- Pct. 2 din OMF nr.3 512/2008 cu modificările și completările ulterioare:
„Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:
(...) - conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz, după caz; (...)

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

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

„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....”

- Pct. 12 din HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează: *„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicata, 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.”*

- Ordinului 3055/2009, (valabil în anul 2014), Pct 8.8. SUBVENȚII ,

- art. 233 - *„(1) În categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.*

(2) În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- *subvenții guvernamentale;*

- *împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții;*

- *alte sume primite cu caracter de subvenții.*

-art. 235 - *„Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.”*

-art. 236 - *„(1) Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.”*

Astfel, în virtutea dreptului de apreciere și în baza documentelor prezentate, se constată ca societatea nu a respectat prevederile art. 236 alin. (1) din Ordinul nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene în vigoare la data operațiunilor respective, în sensul ca nu a evidențiat în contrapartida pe venituri, sumele cheltuielilor efectuate în perioada de desfășurare a proiectului respectiv 2012-2014.

Totodată, coroborat cu prevederile art. 2.517 din Codul civil din privind dreptul general de prescripție, în lipsa altor documente probante, organele de inspecție fiscală constată ca la data de 31.12.2014, întreaga sumă delei trebuia înregistrată pe venituri, ca o contrapartida pentru cheltuieli efectuate și înregistrate de societate până la aceasta data.

În conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, punctul 12, Titlul II din HG nr. 44/2004 privind normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal și art. 236 alin.(1) din Ordinul nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, inspecția fiscală stabilește ca venituri suplimentare aferente anului 2014 suma delei.

2. Prin Procesul verbal încheiat sub nr., urmare controlului inopinat efectuat de organele din cadrul AJFP - Inspecție fiscală a fost identificat un risc fiscal de neinregistrare în perioada 2013-2017 a veniturilor în suma de și TVA colectata în suma de lei aferenta energiei consumata și nerefaturata pentru spatiile închiriate către societatea SRL de la adresa Calea nr.,

Așa cum este consemnat și în procesul verbal de control inopinat precizat anterior, în perioada supusă verificării, societatea a obținut venituri din închirierea de spații comerciale către diverse persoane juridice și fizice autorizate, la adresa din, Calea, nr.

În ceea ce privește activitățile de închiriere, s-a constatat faptul ca pentru o parte din spațiile închiriate, societatea verificata facturează lunar contravaloarea chiriei și a utilităților consumate(energie electrică, apă, etc).

Spațiile sunt deținute în baza Contractului de comodat nr., de la persoanele fizice și, proprietari ai clădirii din, Calea, nr..... Anexa nr.6.

Urmare solicitării și prezentării de informații și documente justificative, cu ocazia controlului inopinat a fost prezentată Situația suprafețelor deținute de societatea, astfel ca din suprafața utila totala de mp, mp sunt pentru activitatea de producție proprie, mp sunt suprafețe comune și mp sunt suprafețe închiriabile din care mp către SRL-....., restul de mp fiind închiriați celorlalte chiriași.

Chiriașii societății la data de 31.08.2018 sunt: societatea SRL, PFA, societatea SA, societatea SRL, societatea SRL, societatea SRL, societatea SRL și respectiv societatea SRL.

Din informațiile, documentele și situațiile transmise organelor de control cu ocazia controlului inopinat efectuat, precum și cu ocazia verificării, s-a constatat faptul ca pentru spațiul situat în, Calea, nr....., consumul chiriașilor direcți ai societății provine din bransamentul societății, iar cu excepția chiriașului SRL, „care din motive tehnice nu poate fi contorizat”, restul chiriașilor sunt subcoscontorizati.

Totodată, se mai precizează ca acest consum de energie electrică al societății SRL - pentru spațiile închiriate se realizează din bransamentul societății -, acesta având și bransament separat la rețeaua furnizorului de energie electrica.

În ceea ce privește spațiile închiriate către societatea SRL-....., acestea au avut la baza Contractul de închiriere și administrare imobile nr.și Actul Adițional nr./01.01.2012, perioada de închiriere fiind 01.01.2012-31.12.2018.

Conform actului adițional, în ce privește utilitățile necesare desfășurării activității, la pct. 5.6 sunt specificate următoarele prevederi contractuale:

„Locatarul se obliga sa plătească prețul contractului și sa contracteze în nume propriu, utilitățile necesare desfășurării activității. În situația în care acestea nu pot fi contractate separat vor putea fi furnizate de către Locator și se regularizează la sfârșitul perioadei contractuale conform prevederilor Art.3.1.”

Conform prevederilor art. 3.1: *„Locatorul se obliga sa plătească treptat Locatorului o chirie totala pentru perioada locațiunii, în cuantum de lei dupa cum urmează:*

Plata va fi realizata în mai multe transe, dar fără ca acestea sa poată fi mai mici de lei în fiecare an/total an.

În termen de cel mult un an de la finalul perioadei prevazute în art. 2.2 se va efectua regularizarea obligațiilor reciproce ale părților, incluzând eventualele cheltuieli suplimentare izvorâte din executarea contractului.”

În perioada 2012-2017, societatea verificata a facturat către societatea SRL-..... servicii de închiriere, scutite din punct de vedere al TVA, fără a factura și utilitățile aferente.

În acest sens, pentru stabilirea consumurilor de energie electrică consumate de către SRL din rețeaua comună cu societatea-....., au fost puse la dispoziția organelor de control înopinat următoarele situații, acestea fiind preluate și însușite și de către prezenta echipă de inspecție fiscală:

- Situația privind cheltuielile cu utilitățile înregistrate de către societatea-..... ;
- Situația cuprinzând utilitățile facturate către societățile cu care societatea-..... are încheiate contracte de închiriere;
- Situațiile privind defalcarea consumului de energie electrică (în kWh, procentual și valoric);
- Memoriul tehnic întocmit de către Ing., în care se explicitează consumurile de energie electrică al societății-....., rezultate din facturile emise de furnizorul de energie electrică.
- Situația consumului de energie electrică rezultat pentru chiriașului SRL-....., așa cum acesta a fost calculat în baza situațiilor întocmite de către SC-.....

Prin însumarea datelor rezultate din aceste situații, a rezultat pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017 un consum total deKW, echivalentul alei, aferent societății SRL-....., care din punctul de vedere al societății, în baza contractului, se va refactura după finalul perioadei contractuale, respectiv la finele anului 2018.

Situațiile privind modul de stabilire a consumului aferent societății SRL contractul de închiriere și actul adițional sunt anexate la Procesul verbal de control înopinat nr.

Conform prevederilor art.134¹ alin.8 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv art.281 alin 8 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu aplicabilitate din 01.01.2016, „în cazul livrărilor de bunuri și al prestațiilor de servicii care se efectuează continuu, altele decât cele prevăzute la alin.(7), cum sunt livrările de gaze naturale, de apă, serviciile de telefonie, livrările de energie electrică și altele asemenea, se considera ca livrarea/prestarea este efectuată la datele specificate în contract pentru plata bunurilor livrate sau a serviciilor prestate sau la data emiterii unei facturi, dar perioada de decontare nu poate depăși un an.”

În această situație faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Având în vedere prevederile legale menționate anterior, precum și faptul că societatea verificată nu a refacturat utilitățile (energie electrică) către SRL-....., organele de inspecție fiscală au calculat venituri suplimentare în suma totală delei aferente perioadei 2013-31.01.2017 din care lei în 2013, lei în 2014, lei în anul 2015, în anul 2016 și lei în luna ianuarie 2017, în conformitate cu prevederile din Codul fiscal, art.19 alin.1 din Legea 571/2003, aplicabil până la 31.12.2015 și, respectiv art. 19 alin. 1 din Legea 227/2015, cu aplicabilitate din 01.01.2016.

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

Societatea uzând de prevederile art. 276 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.9.12 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a solicitat în cuprinsul contestației susținerea orală a acesteia.

Urmare acestei solicitări a avut loc susținerea orală a contestației, fiind încheiată «Minuta ședinței», anexată la dosarul cauzei.

III.1. Referitor la contestația îndreptată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.

In fapt, societatea a formulat contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.

Urmare verificării efectuate asupra societății, organele fiscale din cadrul AJFP au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.

In drept, potrivit prevederilor art. 93 și art. 98 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„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.*

(3) *Dispozițiile alin. (2) sunt aplicabile și în cazurile în care creanțele fiscale sunt scutite la plata conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxa pe valoarea adăugată.”*

„ART. 98

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) *deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxa pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;*

b) *deciziile referitoare la bazele de impozitare;*

c) *deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;*

d) *deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”*

Potrivit art. 107 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 107

Forma și conținutul contestației

(...) (2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”*

Fata de aceste prevederi legale se reține că prin Codul de procedura fiscală s-a prevăzut în mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații suplimentare, respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanță prin care se pot stabili obligații fiscale în sarcina contribuabililor.

Se mai reține că, potrivit art. 268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura 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 considera lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”, în speța raportul de inspecție fiscală neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, nu poate fi contestat în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.

La pct. 5.4 din Ordinul 3741 din 2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stă la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Având în vedere și prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 276

Soluționarea contestației

(...)(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”, raportul de inspecție fiscală **nu constituie titlu de creanță** și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscală, urmând a se soluționa contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.

III.2. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., s-a stabilit impozit profit în sumă delei, aferent bazei impozabile suplimentare în umă de lei.

III.2.A. În ceea ce privește suma delei reprezentând venit suplimentar impozabil aferent subvențiilor obținute de societate, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP este investit să se pronunțe dacă soldul creditor al contului 475 „Subvenții” reprezintă venit suplimentar aferent anului 2014, în condițiile în care contestatarul nu a prezentat documente justificative care să combată și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, conform registrului jurnal al lunii noiembrie 2014 (poziția nr. 69), societatea a înregistrat în contabilitate, prin creditul contului 475.01 „Subvenții pentru investiții” suma de lei, încasată prin cont bancar de Trezorerie în data de 21.11.2014, conform extras nr. 1.

Soldul creditor al contului sintetic 475 de la 31.12.2014 și pana la 31.08.2018a fost în sumă totală delei, din care:

- 475 analitic 01 în sumă delei;
- 475 analitic 02 în sumă delei.

În perioada 01.01.2012-31.01.2017, au fost înregistrate prin creditul acestui cont sume totale delei, din care:

-în anul 2012;
-în anul 2013;
-în anul 2014;

toate prin analiticul contului 475.01, diferența în suma delei provenind din perioada anterioară datei de 01.01.2012.

Prin Nota explicativă din data de 04.12.2018 (Anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală), organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății, d-lui, la întrebarea nr. 3, explicații și documente justificative privind înregistrarea și componenta sumei delei, aflata în soldul contului sintetic 475 „*Subvenții pentru investiții*”.

În data de 07.12.2018 (Anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală), prin Avocat, reprezentantul legal al societății, a formulat răspunsul la această întrebare, precizând următoarele :

- aceste sume provin din proiectul de cercetare Tip „.....” - „.....” din care societatea-..... a făcut parte;
- proiectul trebuia finalizat la sfârșitul anului 2014, dar acest fapt nu s-a realizat, în perioada supusa inspecției fiscale societatea încasând doar o tranșă din acest proiect aferentă fazei din 2012;
- întrucât termenul general de prescripție de 3 ani a expirat, raportat la momentul în care ar fi trebuit finalizat proiectul, societatea a constituit venit impozabil pentru această sumă.

A fost anexată Nota contabilă 1 din data de 06.12.2018 prin care societatea a înregistrat la acesta dată suma deîn contul 758.08 - „*Alte venituri din exploatare*” - Anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală.

Totodată, au fost puse la dispoziția organelor de inspecție două dosare cuprinzând documentația aferentă acestui proiect și care a cuprins 3 cereri de plata, 2 rapoarte de audit și 2 certificate de audit, o serie de mail-uri și corespondență, facturi de servicii audit, rapoarte tehnice și științifice, s.a, cu precizarea că nu a fost pus la dispoziție proiectul de cercetare menționat anterior.

Din analiza documentelor puse la dispoziție, organele de control au constatat următoarele:

- Societatea - a făcut parte din cadrul proiectului de cercetare științifică, având denumirea generică „.....”, în domeniul experimentării și realizării firelor filate din amestecuri fibroase, în calitate de contractor titular, din cadrul proiectului de finanțare nr.
- Au fost identificate 3 cereri de plata din anii 2012, 2013 și 2014, în valoare totală delei, prin care societatea - a solicitat decontarea cheltuielilor efectuate în perioada 2012-2014 cu realizarea acestui proiect, sume decontate de la bugetul de stat.

- Certificarea realizării acestor cheltuieli a fost făcuta și de către auditorul financiar, acesta întocmind certificatele de audit și rapoartele de audit necesare pentru certificarea sumelor derulate prin proiect.

- Conform Raportului de audit nr. 2 din data de 30.09.2014 - Anexa nr. 8 la raportul de inspecție fiscală, **auditorul financiar a constatat ca în perioada 2012-2014 societatea a înregistrat costuri totale delei finanțate de la bugetul de stat, acesta reprezentând valoarea totala a contractului de finanțare.** Totodată, se precizează faptul ca aceste cheltuieli înregistrate de societatea - au constat în cheltuieli cu salariile, cheltuieli cu logistica, cheltuieli cu transport, cazare, diurna, asigurări sănătate, alte cheltuieli cu regia. **Concluzia raportului de audit a fost ca s-au respectat prevederile legale privind derularea și decontarea lucrărilor din contractul de finanțare.**

Organele de inspecție fiscală au concluzionat ca la data de 31.12.2014, întreaga sumă delei trebuia înregistrată pe venituri, ca o contrapartida pentru cheltuieli efectuate și înregistrate de societate pana la această dată.

În drept, speței în cauză ii cauză sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 12 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

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

“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”.

Față de prevederile legale de mai sus se retine că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Conform acestor prevederi legale, 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, precum și orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Referitor la documentele justificative art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R, cu modificările și completările ulterioare prevede că:

„(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.”

În temeiul acestor prevederi legale, se retine că înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare se face la momentul efectuării operațiunilor pe 10

bază de documente justificative ce angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, avizat și probat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Aceste prevederi trebuie interpretate în sensul că este obligatoriu a se întocmi documente justificative pentru orice operațiune economico-financiară, răspunderea fiind angajată și atunci când persoanele responsabile nu întocmesc documente la momentul efectuării unei operațiuni

În conformitate cu prevederile pct. 8.8. din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu +modificările și completările ulterioare:

„8.8. SUBVENȚII

233. - (1) *În categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.*

(2) *În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:*

- *subvenții guvernamentale;*
- *împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții;*
- *alte sume primite cu caracter de subvenții.*

234. - (1) *Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau achiziționeze active imobilizate.*

(2) *O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar (de exemplu, o imobilizare corporală), caz în care subvenția și activul sunt contabilizate la valoarea justă.*

(3) *În conturile de subvenții pentru investiții se contabilizează și donațiile pentru investiții, precum și plusurile la inventar de natura imobilizărilor corporale și ne corporale.*

235. - Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

236. - (1) Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

2) *În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente.*

237. - (1) *Subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve.*

(2) *Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat (contul 475 "Subvenții pentru investiții"). Venitul amânat se înregistrează în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.*

238. - (1) *Restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă.*

(2) *Restituirea unei subvenții aferente veniturilor se efectuează prin reducerea veniturilor amânate, dacă există, sau, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor.*

(3) *În măsura în care suma rambursată depășește venitul amânat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită, se recunoaște imediat ca o cheltuială."*

Conform prevederilor legale ante-menționate, se retine că subvențiile, potrivit reglementărilor contabile, sunt venituri corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

Concluzionând, organul competent sa soluționeze contestația constată următoarele:

- cu privire la susținerea petentei că proiectul nu a fost finalizat, a fost prezentată o corespondență prin mail din care rezultă că „se pare ca vom avea probleme cu finalizarea acestuia, dacă nu luăm măsuri de derulare pe cont propriu”;

- în perioada 2012-2014, cheltuielile legate de acest proiect nu au fost evidențiate distinct, însă faptul ca au fost făcute cereri de plată în acest sens, întărește faptul ca ele au fost efectuate de către societatea, fiind totodată certificate și de către auditorul financiar,

- pentru suma de delei înregistrată în soldul acestui cont, provenind din perioada anterioară datei de 01.01.2012, nu au fost puse la dispoziție documente și explicații privind componenta acestei sume;

- în lipsa altor mijloace de probă, se constată că la data de 31.12.2014 soldul contului 475 „Subvenții pentru investiții”, în suma totala delei reprezintă subvenții încasate pentru derularea unor proiecte de finanțare suportate de la bugetul de stat aferent cărora societatea a înregistrat cheltuieli cu derularea acestora până la data de 31.12.2014;

- nu se poate retine afirmația reprezentantului societății cum că societatea a încasat doar o tranșă din acest proiect aferentă fazei din 2012, nefiind prezentate documente care să susțină afirmația, respectiv care sunt fazele totale ale proiectului și sumele aferente, câte nu au fost finalizate și respectiv câte nu au fost încasate;

- prin nota contabilă prezentată de societate, se confirmă faptul că aceste sume trebuiau înregistrate ca și venituri ale societății, doar că data de înregistrare a acestora nu poate fi reținută de organele de inspecție ca fiind data de 06.12.2018 (adică în timpul controlului, urmare a deficienței constatate de către organele de control), așa cum a fost stabilita de către societate, ci momentul când aceste cheltuieli au fost efectuate, adică pana la data de 31.12.2014;

- în ceea ce privește invocarea de către petentă a faptului că suma delei, din totalul soldului delei provine din perioada anterioara anului 2012, ca parte din alte proiecte, învederam următoarele:

- societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, ci doar documente din evidenta contabilă, din actele aflate la dosarul cauzei neputându-se stabili dacă înregistrările în care au justificare legală;

- din Certificatul de audit din carnet nr., pagina nr. 1, rezultă că:

„(...)Totalul cheltuielilor eligibile realizate, înregistrate în contabilitate și declarate spre decontare pentru realizarea obiectului prevăzut în proiectul de mai sus pentru etapa nr. 3 din perioada 01.07.2013-30.09.2014, este de lei, din care lei de la bugetul de stat și din surse proprii (cofinanțare).

Totalul cheltuielilor eligibile realizate, înregistrate în contabilitate și declarate spre decontare pentru realizarea obiectului prevăzut în proiectul de mai sus pentru întreaga perioada de derulare a proiectului (2012-2014), este de lei, din care lei de la bugetul de stat și lei din surse proprii (cofinanțate).(...)”.

Petenta nu a anexat în motivarea contestației documente justificative de natura mijloacelor de probă care să motiveze pretențiile din contestația formulată, în

condițiile în care Codul de procedură fiscală la art. 73 alin. (1) reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

„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”.

Potrivit doctrinei, se retine că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula 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 procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249- Sarcina probei

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

Art. 250- Obiectul probei și mijloacele de proba

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 expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

Prin urmare, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei.

Se retine că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

Prin urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie, precum și faptul că petenta nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirmă situația de fapt constatată de inspecția fiscală, se reține că acestea în mod legal au considerat că suma delei reprezintă venit suplimentar impozabil aferent subvențiilor, motiv pentru care, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent veniturii suplimentar în sumă delei**, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

III.2.B. În ceea ce privește suma delei reprezentând venituri suplimentare în suma totală delei, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP este investit să se pronunțe dacă sunt legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la influența în modul de calcul pentru profitul exercițiilor financiare 2013, 2014, 2015, 2016 și 2017 pentru consumul de energie electrică al societății SRL - pentru spațiile închiriate din bransamentul societății -

În fapt, prin Procesul verbal încheiat sub nr., urmare controlului inopinat efectuat de organele din cadrul AJFP - Inspecție fiscală, a fost identificat un

risc fiscal de neînregistrare în perioada 2013-2017 a veniturilor în sumă deși TVA colectată în sumă delei aferentă energiei consumate și nerefacturate pentru spațiile închiriate către societatea SRL de la adresa din Calea nr., mun.

Așa cum este consemnat și în procesul verbal de control inopinat precizat anterior, în perioada supusă verificării, societatea a obținut venituri din închirierea de spații comerciale către diverse persoane juridice și fizice autorizate, la adresa din mun., Calea, nr.

În ceea ce privește activitățile de închiriere, s-a constatat faptul ca pentru o parte din spațiile închiriate, societatea verificată a facturat lunar contravaloarea chiriei și a utilităților consumate (energie electrică, apă, etc).

Spațiile sunt deținute în baza Contractului de comodat nr., de la persoanele fizice și, proprietari ai clădirii din mun., Calea, nr.

Urmare solicitării și prezentării de informații și documente justificative, cu ocazia controlului inopinat a fost prezentată Situația suprafețelor deținute de societatea , astfel că din suprafața utilă totală demp,mp sunt pentru activitatea de producție proprie, mp sunt suprafețe comune și mp sunt suprafețe închiriable din care mp către SRL-....., restul de mp fiind închiriați celorlați chiriași.

Chiriașii societății, la data de 31.08.2018, sunt societatea SRL, PFA, societateaSA, societateaSRL, societatea SRL, societateaSRL, societatea SRL și, respectiv, societatea SRL.

Pentru spațiul situat în mun., Calea, nr., consumul chiriașilor direcți ai societății provine din bransamentul societății, cu excepția chiriașului SRL, „care din motive tehnice nu poate fi contorizat”, restul chiriașilor sunt subcontorizați.

Totodată, se mai precizează ca **acest consum de energie electrică al societății SRL - pentru spațiile închiriate se realizează din bransamentul societății -, acesta având și bransament separat la rețeaua furnizorului de energie electrica.**

În ceea ce privește spațiile închiriate către societatea SRL -, acestea au avut la bază Contractul de închiriere și administrare imobile nr.și Actul adițional nr./01.01.2012, perioada de închiriere fiind 01.01.2012-31.12.2018.

Conform actului adițional, în ce privește utilitățile necesare desfășurării activității, la pct. 5.6 sunt specificate următoarele prevederi contractuale:

„Locatarul se obligă să plătească prețul contractului și să contracteze în nume propriu, utilitățile necesare desfășurării activității. În situația în care acestea nu pot fi contractate separat vor putea fi furnizate de către Locator și se regularizează la sfârșitul perioadei contractuale conform prevederilor Art.3.1.”

Conform prevederilor art. 3.1: *„Locatarul se obligă să plătească treptat Locatorului o chirie totală pentru perioada locațiunii, în quantum de lei după cum urmează:*

Plata va fi realizată în mai multe transe, dar fără ca acestea să poată fi mai mici de lei în fiecare an/total an.

În termen de cel mult un an de la finalul perioadei prevăzute în art. 2.2 se va efectua regularizarea obligațiilor reciproce ale părților, incluzând eventualele cheltuieli suplimentare izvorâte din executarea contractului.”

În perioada 2012-2017, societatea verificată a facturat către societatea SRL-..... servicii de închiriere, scutite din punct de vedere al TVA, fără a factura și utilitățile aferente.

În acest sens, pentru stabilirea consumurilor de energie electrică consumate de către SRL din rețeaua comună cu societatea-....., au fost puse la dispoziția organelor de control inopinat următoarele situații:

- Situația privind cheltuielile cu utilitățile înregistrate de către societatea -

- Situația cuprinzând utilitățile facturate către societățile cu care societatea - are încheiate contracte de închiriere;

- Situațiile privind defalcarea consumului de energie electrică (în KWh, procentual și valoric);

- Memoriul tehnic întocmit de către Ing., în care se explicitează consumurile de energie electrică al societății-....., rezultate din facturile emise de furnizorul de energie electrică;

- Situația consumului de energie electrică rezultat pentru chiriașului SRL-....., așa cum acesta a fost calculat în baza situațiilor întocmite de către societatea-.....

Prin însumarea datelor rezultate din aceste situații, a rezultat pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017 un consum total deKW, echivalentul alei, aferent societății SRL -, care din punctul de vedere al societății contestatoare, în baza contractului, se va refactura după finalul perioadei contractuale, respectiv la finele anului 2018.

Situațiile privind modul de stabilire a consumului aferent societății SRL, contractul de închiriere și actul adițional sunt anexate la Procesul verbal de control inopinat nr.

Având în vedere că societatea SA nu a refacturat utilitățile (energie electrică) către SRL -, organele de inspecție fiscală au calculat venituri suplimentare în suma totală delei aferente perioadei 2013 - 31.01.2017 din carelei în 2013,lei în 2014,lei în anul 2015,în anul 2016 și lei în luna ianuarie 2017.

În drept, în perioada 01.10.2012-2015 sunt aplicabile prevederile art. 11 și 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

- *art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:*

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

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

„(1) La stabilirea sum

„Art. 19. (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, pct. 12 și pct. 13 din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare stabilesc că:

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

“13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală”.

În ceea ce privește operațiunile derulate după data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

„ART. 11

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.(...)

ART.19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile [art. 31](#). Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.(...)

ART. 25 Cheltuieli

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

În conformitate cu pct 5 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Mai mult, scopul desfășurării activității economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

Astfel, în primul rând, profitul impozabil se stabilește pornind de la veniturile și cheltuielile înregistrate în contabilitate, cu respectarea reglementărilor contabile specifice, date în baza Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Or, potrivit prevederilor art. 2 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată:

„(1) Contabilitatea, (...) trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se retine că, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, iar conform principiului independenței exercițiului trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar.

În primul rând, profitul contabil astfel obținut este **“amendat”** (influențat) cu elementele similare veniturilor și cheltuielilor (se adaugă sau se scad, după caz), cu veniturile neimpozabile (se scad) și cu cheltuielile nedeductibile fiscale (se adaugă) rezultând în final profitul impozabil (baza impozabilă) pentru care contribuabilii datorează impozitul pe profit aferent anului fiscal.

În al doilea rând, reglementările contabile ce stau la baza înregistrării veniturilor sunt specifice contabilității de angajamente, ceea ce înseamnă că efectele tranzacțiilor se recunosc în contabilitate în momentul procedurii lor. Ca o consecință a contabilității de angajamente, principiul independenței exercițiului stabilește că **veniturile și cheltuielile se înregistrează în exercițiul financiar la care se referă.**

Concluzionând, societatea SRL a înregistrat cheltuieli cu utilitățile (energie electrică) în suma totală delei aferente perioadei 2013 - 31.01.2017 din carelei în 2013,lei în 2014,lei în anul 2015,în anul 2016 șilei în luna ianuarie 2017, pe care nu le-a refacturat către SRL – în exercițiul financiar la care se referă, conform prevederilor legale antemenționate.

Referitor la susținerea societății contestatoare ca echipa de inspecție fiscală inspecția fiscală aduce în discuție argumente legate de TVA, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației câtă vreme starea de fapt descrisă este prezentată în detaliu, iar la temeiul de drept aferent impozitului pe profit nu lipsește.

Potrivit dispozițiilor art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Nulitatea actului administrativ fiscal

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

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 40 alin. (3), precum și organul fiscal emitent;

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

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constata de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunica contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

De asemenea la art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

“ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

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

(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. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(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;(...)”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate pe larg motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de

organele de inspecție fiscală (asa cum s-a reținut mai sus la pct. II), iar motivele de drept au fost preluate și menționate în mod clar și expres și în decizia de impunere contestată.

Prin urmare, potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ sunt expres și limitativ prevăzute de lege (lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal).

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

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

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art.49 alin.(1) lit. a) – c) din Codul de procedură fiscală.

În speță, analizând actele administrativ fiscale existente la dosarul cauzei, se reține că acestea conțin toate elementele prevăzute de legiuitor în cuprinsul art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind emise cu respectarea prevederilor legale privind competența. În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatară.

Prin urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent venitului suplimentar aferent utilităților (energie electrica) în sumă de lei, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.**

III.2.C. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent bazei impozabile suplimentare în sumă de lei (.....lei –lei –lei), cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice, prin Serviciul soluționare contestații 1, se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatarul nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, pentru impozitul pe profit aferent bazei impozabile suplimentare în sumă delei (.....lei –lei –lei), petenta nu a prezentat motivele de fapt și de drept.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

„Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...) c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază ”;

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit cărora :

„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”;

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, 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”.

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura 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.

Potrivit doctrinei, se retine că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula 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 procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

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

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de proba

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 expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

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

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invoca o pretenție în cadrul caii administrative de atac, neaprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel, întrucât societatea SRL nu aduce motivații prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, **se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit aferent bazei impozabile suplimentare în sumă delei (.....lei –lei –lei)**, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece cu Adresa nr., AJFP – Inspecție Fiscală a precizat că nu se poate stabili cât reprezintă impozitul datorat pentru sumele contestate din total impozit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., în sumă delei, pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) și b) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE:

- Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de societatea împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. **pentru impozitul pe profit în sumă delei.**

- prezenta decizie se comunică la:

- societatea ;

- AJFP – Inspecție Fiscală.

Decizia este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

.....