

D E C I Z I E nr. 2622/29.04.2020

privind soluționarea contestației formulate de Societatea X SRL, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /20.02.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. ARG_AIF ... /11.02.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /20.02.2020, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL,
CUI: RO ...
cu sediul în ... , ... , jud. Arad

înregistrată la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad sub nr. ARG_AIF ... /07.02.2020 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /20.02.2020.

Societatea X SRL formulează contestație împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../23.12.2019 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../23.12.2019 emise de AJFP Arad – Inspecție Fiscală, cu consecința anulării totale a actelor administrative fiscale.

În ceea ce privește contestația formulată de X SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../23.12.2019, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic 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 art. 93 alin. (1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„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.”

„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. (...)*

(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.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

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

a) *creanțe fiscale în quantum de până la 3 milioane lei;*
b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 3 milioane lei;*

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

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

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. *Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând 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.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../23.12.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, DGRFP Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-AR .../23.12.2019 care reprezintă titlu de creanță.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../23.12.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, se rețin următoarele:

Suma totală contestată este în cuantum de lei reprezentând:

- lei impozit pe profit aferent unei baze impozabile în sumă de
- lei taxa pe valoarea adăugată aferentă unei baze impozabile în sumă de lei.

Contestația a fost semnată de dl. , în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere fiind comunicată sub semnătură administratorului petentei, la data de 07.01.2020).

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

I. Petenta solicită anularea totală a Deciziei de impunere nr. F-AR .../23.12.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../23.12.2019, prin care în sarcina sa s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit și TVA, în considerarea următoarelor:

Cu titlu preliminar, petenta subliniază faptul că inspecția fiscală nu a reliefat probleme în conducerea corectă a evidenței financiar - contabile, singurele discordanțe dintre valorile înregistrate de aceasta și rezultatul controlului fiind datorate unor interpretări diferite a normelor fiscale.

Petenta prezintă punctual următoarele solicitări împreună cu argumentele de fapt și de drept, astfel:

1) Pentru anul 2013 este calculat un impozit pe profit în cuantum de lei

Petenta arată că, raportat la data începerii controlului fiscal, anul 2013 nu mai poate fi obiect al unei verificări fiscale deoarece a intervenit prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale.

Făcând trimitere la jurisprudența și literatura juridică, petenta subliniază că prescripția este un mijloc de stingere a obligațiilor și a acțiunilor, determinat de un interes de ordine publică și de stabilitate socială, astfel încât situațiile de fapt stabilite într-un timp anterior să nu mai poată fi schimbate. Ea apare ca o sancțiune a creditorului nediligent, care a lăsat mai mult timp să treacă, fără a-și valorifica dreptul subiectiv; prescripția curgând și împotriva organului îndreptățit a stabili obligații fiscale.

Argumentarea petentei privind prescripția cu stabilirea legii aplicabile în timp are în vedere prevederile art. 15 alin. (2) din Constituție care prevede foarte clar: *„Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile.”*

De asemenea, invocă art. 352 din Noul cod de procedură fiscală care reia principiul constituțional - Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi.

Mai mult, ca aplicare a acestui principiu, în privința modului de calcul al termenelor, art. 347 din același act normativ prevede că: *„Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”*.

Pentru anul 2013, petenta face trimitere la prevederile Codului de procedură fiscală 2003 în vigoare la acea dată, respectiv la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale și la literatura juridică ce a explicitat pe larg că numai în momentul în care are loc o operațiune care generează venituri impozabile, numai și numai în acel moment se poate vorbi de constituirea bazei de impunere, care generează: creanțe și obligații fiscale; termene de prescripție; dreptul organului fiscal de a urmări legalitatea operațiunilor privind înregistrarea în contabilitate, de a stabili și de a determina obligații fiscale, de a stabili termenul de prescripție și de a aplica măsurile de executare silită etc.

Potrivit regulilor fiscale pe linia impozitului pe profit, din cuprinsul art. 19 din Legea nr. 571/2003, corelat cu pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și cu prevederile din OMFP nr. 3055/2009 și OMFP nr. 1802/2014, rezultă că baza de impunere (profitul impozabil) apare cu ocazia livrării de bunuri și a prestării de servicii.

În consecință, petenta precizează că, dat fiind că baza de impunere generatoare a impozitului s-a născut în cursul anului 2013, atunci când s-au realizat operațiunile impozabile, respectiv înregistrarea lor în evidențele financiar-contabile, prescripția a început să curgă începând cu 1 ianuarie

2014. În consecință, la data de 1 ianuarie 2019, dreptul organului fiscal de a mai determina impozite și taxe aferente anului 2013 s-a prescris.

Referitor la invocarea în practică de către autoritatea fiscală a Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2011, în opinia petentei aceasta reprezintă o "legendă urbană fiscală" întrucât nu a fost vreodată publicată, adusă la cunoștința contribuabililor și a altor autorități ori instituții publice. Or, dată fiind obligația de a asigura publicitatea unor acte cu putere normativă, fie și interpretative, prin publicarea acestora în Monitorul Oficial, **în doctrina de drept administrativ s-a indicat cu deplin temei faptul că actele administrative nepublicate există, dar ele nu sunt obligatorii pentru particulari sau opozabile acestora.**

În consecință, petenta consideră că nulitatea actelor administrative fiscale generate de decizia mai sus menționată se impune tocmai datorită caracterului de ordine publică a competenței.

O abordare precum cea a unor inspectori fiscali potrivit căreia termenul de prescripție ar începe să curgă din momentul depunerii declarațiilor fiscale nu întrunește condițiile de claritate, previzibilitate și accesibilitate, reprezentând o gravă încălcare a prevederilor constituționale cuprinse în art. 1 alin. (5) din Constituția României care consacră principiul legalității.

Practica judiciară este unanimă, petenta amintind, în acest sens, doar două dintre hotărârile relevante în speță:

(i) Decizia irevocabilă nr. /R, pronunțată în ședință publică în data de 11 iunie 2009 de către Curtea de Apel Brașov, Secția de contencios administrativ și fiscal, a admis critica reclamantului potrivit căreia: „*Potrivit art. 23 Cod de procedură fiscală, creanța fiscală și obligația fiscală corelativă s-au născut în momentul în care, potrivit legii, s-a constituit baza de impunere care le-au generat, adică în cursul anului 2002, termenul de prescripție a început să curgă la data de 1 ianuarie 2003 și s-a împlinit la data de 31 decembrie 2007, data până la care organul fiscal a îndeplinit în mod valabil procedura de comunicare a unei decizii de impunere valabilă.*”

(ii) Decizia irevocabilă nr. /R, pronunțată în ședință publică în data de 5 decembrie 2005 de către Curtea de Apel Cluj, Secția de contencios administrativ și fiscal, a hotărât că „*în privința obligațiilor bugetare se constată că sunt incidente dispozițiile art. 23 C. proc. fiscală indicate și de către pârâtă și care arată că dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care se constituie baza de impunere care le generează. Față de natura impozitelor datorate se poate constata că baza de impunere a fost generată la momentul inițial al realizării operațiunii tehnico-materiale ce a determinat nașterea impozitului, respectiv emiterea facturii pentru veniturile obținute din închirieri (...)*”.

În concluzie, petenta solicită anularea bazei impozabile suplimentar stabilite și a impozitului pe profit calculat suplimentar aferent anului 2013.

2) Cât privește investițiile realizate în cursul anilor 2014 - 2015 pentru refacerea acoperișului și realizarea unor reparații la halele

existente, sume cuprinse în Anexa nr. 5 la RIF, petenta solicită anularea reclasificării lor ca și investiții amortizabile, urmând a fi tratate astfel cum și le-a înregistrat în evidențele contabile, drept cheltuieli de competența perioadei pentru care au fost realizate.

Impozit contestat: Lei.

În susținerea acestui capăt de cerere, petenta invocă prevederile art. 24 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta analizează diferența dintre cele două feluri de cheltuieli prin prisma normei legale, subliniind că se impune îndeplinirea a două condiții cumulative pentru a fi considerate drept investiții amortizabile pe durata de viață a construcției investițiile efectuate la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare, respectiv:

(i) să fie făcute în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali; și

(ii) să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare prin majorarea valorii mijlocului fix.

Or, în opinia petentei din autorizațiile de construire puse la dispoziția organului fiscal, a contractelor cu furnizorii, raporturilor de activitate, bonurilor de consum etc, rezultă cu claritate că NU a realizat vreo extindere, modificare arhitecturală sau volumetrică, ci, foarte simplu, a înlocuit un acoperiș prin care curgea apa cu un acoperiș nou, precum și am înlocuit unele elemente ale structurii clădirilor afectate de vreme, intemperii, rozătoare, cu unele noi; nefiind astfel îndeplinită prima condiție prescrisă de textul de lege în cauză.

Cât privește a doua condiție *sine qua non*, petenta solicită a se avea în vedere faptul că, la solicitarea auditorilor, procedează la determinarea valorii imobilizărilor corporale în vederea înregistrării lor în contabilitate. Or, dacă se analizează valoarea expertizată la 31/12/2013 - ... , respectiv valoarea expertizată la data de 31/12/2016 (după ce toate lucrările contestate de către organele de control au fost finalizate), rezultă că toate lucrările efectuate NU au condus în vreun fel la majorarea valorii mijlocului fix; nefiind astfel îndeplinită nici a doua condiție impusă pentru a amortiza respectiva investiție.

În concluzie, se impune, în accepțiunea petentei, modificarea conținutului RIF-ului cu privire la investițiile efectuate și tratarea lor drept cheltuieli aferente respectivelor exerciții financiare în care au fost realizate, anularea bazei impozabile suplimentare stabilite pentru anii 2014 - 2015, a impozitului pe profit calculat, precum și a accesoriilor aferente.

3) În ceea ce privește sumele conținute în Anexa nr. 9 referitoare la înregistrarea amortizărilor mijloacelor fixe aferente anilor 2013 și 2014, petenta consideră că NU este vorba de o încălcare a prevederilor art. 19 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2013.

Impozit contestat: Lei.

Petenta raportându-se la dispozițiile OMFP 1802/2014 (prevederi identice sunt conținute și în OMFP 3055), citate, consideră că NU avea

obligația de a afecta rezultatul exercițiilor fiscale anterioare, așa cum solicită organul de control, ci, dată fiind valoarea ajustărilor făcute, precum și impactul nesemnificativ asupra exercițiului în cursul căruia au fost realizate, de a le înregistra în cursul acestuia.

În concluzie, petenta precizează că, **în însăși optica ANAF (eronată, în opinia sa), avem de-a face cu un impozit calculat în plus în mod evident, matematic, eronat de Lei aferent lui 2014.**

4) Cât privește materialele de construcții și prestări servicii în quantum de Lei conținute în Anexa nr. 5 și achiziționate în cursul anului 2016, petenta solicită anularea reclasificării lor ca și investiții amortizabile, urmând să fie tratate astfel cum le-a înregistrat ea însăși în evidențele contabile, drept cheltuieli de competența perioadei pentru care au fost realizate.

Impozit contestat: Lei

În concluzie, petenta consideră că se impune diminuarea quantumului impozitului pe profit aferent anului 2018 cu suma de lei, calculele matematice efectuate de inspectorii fiind eronate.

5) Neconsiderarea ca deductibilă la calculul impozitului pe profit a sumei conținute în factura /.... /2016 este o altă interpretare pe care petenta o contestă, solicitând corijarea acesteia, cu consecința recunoașterii dreptului de deducere pentru TVA în sumă de Lei aferentă acestei facturi.

Suma contestată: Lei impozit pe profit, Lei TVA.

Petenta arată că de-a lungul timpului a desfășurat raporturi contractuale cu firma B S.R.L., în acest sens fiind întocmite înscrisuri probatoare (contracte, oferte, facturi, situații de lucrări, corespondență email, inclusiv prezentarea împuternicitului acesteia la prezentarea draftului de RIF, de exemplu).

În opinia petentei, este surprinzător faptul că, deși pe parcursul verificării fiscale nu i-a fost adusă la cunoștință vreo neconformitate a facturii indicate mai sus ori contestarea serviciului prestat, în proiectul de RIF este considerată nedeductibilă suma aferentă prestării de servicii.

Petenta subliniază faptul că factura fiscală emisă pentru prestarea de servicii este însoțită de anexa ce cuprinde raportul de activitate și în care se explicitează, cât se poate de clar, pe larg, prestațiile ce i-au fost efectuate de către societatea de contabilitate (membră CECCAR și a Camerei Consultanților Fiscali).

Având în vedere toate argumentele prezentate mai sus, petenta solicită anularea deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală contestate

în sensul celor precizate în petitul contestației, precum și restituirea sumelor încasate/compensate pentru taxele, impozitele și accesoriile calculate în plus, împreună cu accesoriile aferente.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../23.12.2019 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-AR .../23.12.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în legătură cu impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar, contestate, constatându-se următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2013 – 31.12.2018

Referitor la **impozitul pe profit**, s-au stabilit următoarele:

În anul **2013**, petenta a înregistrat ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în conturi de cheltuieli (624 "Cheltuieli cu transportul"), contravaloarea unor **bilete de avion** în sumă de ... **lei** (anexa nr.2 la RIF) – *pct. 1 a)* din decizia de impunere.

Cu ocazia inspecției fiscale s-a constatat că X SRL nu a justificat necesitatea efectuării acestor cheltuieli, neprezentând, în mod concret, persoanele care au efectuat deplasările, ordine de deplasare, deconturi de cheltuieli sau alte documente care să justifice înregistrarea cheltuielilor în evidența financiar - contabilă, precum și necesitatea efectuării acestora, organele de control făcând aplicațiunea dispozițiilor art. 21 alin. (2) lit.e) coroborat cu art. 21, alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, cu consecința încadrării sumei de ... lei drept cheltuielă nedeductibilă fiscal, determinând recalcularea profitului impozabil aferent anului 2013.

De asemenea, organele de inspecției fiscale au constatat că la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013, petenta a dedus suma de ... **lei**, înregistrată în evidența sa financiar - contabilă în contul 117, reprezentând cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 2010, încălcând prevederile OMFP nr. 3055/2009, respectiv prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevede faptul ca, pentru determinarea rezultatului fiscal, erorile înregistrate în contabilitate se corectează astfel "*erorile care se corectează potrivit reglementărilor contabile pe seama rezultatului reportat, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală*", în speță Declarația rectificativă pentru anul fiscal 2010.

În consecință, echipa de inspecție fiscală a stabilit că suma de ... lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă la stabilirea bazei de calcul a impozitului pe profit aferentă anului fiscal 2013 – *pct. 1 b)* din decizia de impunere.

Totodată conform *pct. 1 c)* din decizia de impunere organele de control au stabilit că pentru mijloacele fixe aflate în patrimoniu, petenta a calculat amortizare liniară, în conformitate cu prevederile art.24(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea mijloacelor fixe fiind verificată prin sondaj, constatându-se că în urma determinării valorii imobilizărilor corporale supuse reevaluării, efectuată la data de 31.12.2013, petenta a înregistrat pe costuri în luna decembrie 2013, prin nota contabilă 681 = 2812 reglare amortisment după reevaluare în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au subliniat că reevaluarea trebuie efectuată la sfârșitul anului. Astfel, amortizarea clădirii la valoarea reevaluată se efectuează începând cu data exercițiului financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea, făcând trimitere la dispozițiile pct. 121 alin. (1) al subsecțiunii 8.2.5.1. "*Reevaluarea imobilizărilor corporale*" din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene:

"Entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu".

În cazul reevaluării mijloacelor fixe amortizabile pentru care se înregistrează o creștere de valoare, trebuie respectată următoarea regula fiscală deoarece în valoarea fiscală se include și reevaluarea contabilă efectuată și înregistrată la sfârșitul anului: începând cu exercițiul financiar următor, amortizarea fiscală este calculată pe seama valorii juste stabilite la reevaluare, care devine valoarea de intrare în evidența contabilă, alocată pe durata rămasă de utilizare. Astfel, din punct de vedere fiscal, amortizarea se deduce integral (inclusiv cea aferentă reevaluării), dar concomitent, extracontabil, în Registrul de evidență fiscală, se consideră venit impozabil amortizarea aferentă părții reevaluate – organele fiscale raportându-se la prevederile art. 21 alin. (3) lit. l) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare "*Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:.... i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24*", coroborat cu prevederile Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin HG 2139/2004.

În acest sens, la capít. I pct. 4 din Catalog se precizează posibilitatea alegerii duratei normale de funcționare cuprinsă între limita minimă și limita maximă și, odată astfel stabilită, durata normală de funcționare a mijlocului fix rămâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acestuia sau scoaterea sa din funcțiune.

În considerarea celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la stabilirea bazei de calcul a impozitului pe profit aferentă anului fiscal 2013.

În ceea ce privește anul **2014**, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în evidența tehnico-operativă și contabilă, pe cos-

turi, o parte din investițiile efectuate la hala veche de producție, în sumă totală de ... lei, ponderea constând în materiale de construcție, așa cum rezultă din anexa nr.5 la RIF - pct. 1 d) din decizia de impunere.

Potrivit prevederilor pct. 107 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare, sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

În considerarea art.24 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare "*investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix*", organele de inspecție fiscală au stabilit că un acoperiș vechi și inestetic, depășit de performanță, necesită reparații temeinice, fiind vorba și de siguranță, astfel că demersurile efectuate privind înlocuirea acoperișului vechi cu unul nou reprezintă o investiție pe termen lung și nu o cheltuială.

Astfel, organele de control au procedat la reconsiderarea valorii mijlocului fix, în sensul majorării valorii acestuia cu cheltuielile înregistrate de petentă, fiind recalculată amortizarea acestora din luna următoare întocmirii de către petentă a Procesului verbal de punere în funcțiune a mijlocului fix.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei de calcul a profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2014-31.12.2014, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 și pct.13 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, rezultând impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... 161*16%= ... lei) situație prezentată în anexa nr.3 la RIF.

În ceea ce privește anul **2015**, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în evidența financiar-contabilă, pe costuri o parte din investițiile efectuate, în sumă totală de ... lei, constând în materiale de construcție și prestări servicii, așa cum rezulta din anexa nr.5 la RIF.

Potrivit prevederilor O.M.F.P. nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial - pct. 1 e) din decizia de impunere.

Raportat la dispozițiile art. 24 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezultatului fiscal - anexa nr.3 la RIF, subliniind faptul că, urmare a reconsiderării valorii mijlocului fix, în sensul

majorării valorii acestuia cu cheltuielile înregistrate de petentă și neregăsite în valoarea investiției, a fost recalculată amortizarea acestora, așa cum rezulta din anexa nr.9 la RIF, de care s-a ținut seama la recalcularea rezultatului fiscal.

De asemenea, aferent anului 2015, organele de control au constatat că petenta a dedus suma totală de ... lei ca amortizare mijloace fixe, din care suma de ... lei pentru anul fiscal 2013, suma de ... lei pentru anul 2014 și suma de ... lei pentru anii precedenți - anexa nr.8 la RIF, înregistrate în evidența sa financiar-contabilă în contul 6811, încălcând prevederile art.19. alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede faptul că, pentru determinarea rezultatului fiscal, erorile înregistrate în contabilitate se corectează astfel *“erorile care se corectează potrivit reglementărilor contabile pe seama rezultatului reportat, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală”*, în cazul de față Declarația rectificativă pentru anul fiscal 2013, respectiv anul 2014 - pct. 1 f) din decizia de impunere.

În consecință, inspecție fiscală a stabilit că suma de ... lei reprezintă o cheltuială nedeductibilă la stabilirea bazei de calcul a impozitului pe profit aferentă anului fiscal 2015.

Urmare a celor constate, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea bazei de calcul a profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2015-31.12.2015, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 și pct.13 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, rezultând impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... x 16%= ... lei) - situație prezentată în anexa nr.3 la RIF.

Referitor la anul **2016**, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în evidența tehnico-operativă și contabilă pe costuri o parte din investițiile efectuate, în sumă totală de lei, constând în materiale de construcție și prestări servicii - pct. 1 g) din decizia de impunere

În considerarea dispozițiilor O.M.F.P. nr. 1802/2014 coroborat cu art.28 alin.(2) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au procedat la recalcularea rezultatului fiscal, situație prezentată în anexa nr.3 la RIF, urmare a reconsiderării valorii mijlocului fix, în sensul majorării valorii acestuia cu cheltuielile înregistrate de petentă și neregăsite în valoarea investiției, fiind recalculată amortizarea acestora.

De asemenea, organele de control au constatat că petenta a înregistrat în evidența contabilă factura nr..... /.... /2016 din 07.10.2016 emisă de B

SRL, reprezentând cheltuieli cu servicii de asistență verificare contabilă- rapoarte de activitate aferente, în sumă de lei, pentru care nu a prezentat documente justificative din care să rezulte perioada pentru care a fost acordată asistența contabilă, timpul alocat acestei acțiuni sau alte documente din care să rezulte efectuarea acestor servicii - pct. 1 h) din decizia de impunere.

Urmare a celor constatate de inspecție fiscală, s-a procedat la recalcularea profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2016-31.12.2016, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, rezultând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x16%= ... lei).

În ceea ce privește anul **2018**, având în vedere investițiile efectuate în perioada verificată la mijlocul fix existent - hala de producție veche -schimbat acoperiș și mijlocul fix - bazin apă, investiții concretizate în cheltuieli ulterioare datelor recepționării acestora ca mijloace fixe (31.05.2001, respectiv 12.01.2017), echipa de inspecție fiscală a reconsiderat valoarea acestor mijloace fixe, în sensul majorării valorii acestora cu cheltuielile înregistrate de petentă și neregăsite în valoarea investiției, recalculând amortizarea acestora, conform anexei nr.9 la RIF - pct. 1 i) din decizia de impunere.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca deductibilă suma de ... lei reprezentând cheltuieli suplimentare cu amortizarea aferentă celor două mijloace fixe (... lei amortizare lunara *12 luni=... lei), procedând la recalcularea rezultatului fiscal aferent anului 2018, rezultând o diminuare a impozitului pe profit stabilit de petentă cu suma de ... lei (... lei* 16%=... lei); astfel impozitul pe profit datorat de petentă pentru anul 2018 este în sumă de ... lei față de ... lei.

În concluzie, pentru perioada 01.01.2013-31.12.2018, echipa de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei, după cum urmează:

- anul 2013 impozit pe profit suplimentar în sumă de lei
- anul 2014 impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei
- anul 2015 impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei
- anul 2016 impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei
- anul 2018 diminuare impozit pe profit cu suma de „-” ... lei.

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată**, organele de control au constatat că petenta a înregistrat în contul 628 „Cheltuieli executate de terți” în luna octombrie 2016 factura nr..... /07.10.2016 emisă de B SRL, în sumă totală de ... ,26 lei, din care baza în sumă de ... ,88 lei pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ,38 lei reprezentând asistență contabilă pentru care nu a prezentat documente justificative din care

să rezulte perioada pentru care a fost acordată asistența, timpul alocat acestei acțiuni, astfel încât nu reflectă operațiuni impozabile conform prevederilor art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că în anul 2016 petenta și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA pentru suma de lei, fiind servicii care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile contrar prevederilor art. 297, alin. 1) și alin. 4), art. 299, alin.(1), lit. a) și c), art.319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și punctul nr. 69 din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Societatea X SRL cu sediul în ... , ... , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ... /1999, are cod unic de înregistrare RO ... , cont bancar deschis la Banca SA Arad – și are ca obiect principal de activitate „Fabricarea altor produse din material plastic” – cod CAEN 2229.

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:

ASPECTE PROCEDURALE

Referitor la invocarea excepției de fond privind prescripția dreptului de a mai stabili obligații fiscale pentru anul 2013 cu consecința emiterii deciziei de impunere F-AR .../23.12.2019 deoarece creanța fiscală aferentă anului 2013 era prescrisă la data inspecției fiscale, se rețin următoarele:

Prin contestația formulată petenta invocă faptul că, în conformitate cu prevederile art.23 și art.91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale aferente impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2013, s-a prescris.

În drept, conform art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

“Art. 347. - Dispoziții privind termenele

Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”

Se reține ca aceste dispoziții tranzitorii reglementează situația termenelor care au început să curgă sub imperiul legilor anterioare, pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse acestor norme, legea veche ultraactivând pentru calculul termenelor de prescripție.

Potrivit art. 23, art. 91, art. 92 și art. 102 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată".

"Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(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 potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel".

"Art. 92. – (2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

[...]

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale".

"Art. 102. – (6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare".

Totodată, potrivit art. 16, art. 19, art. 34 și art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 16. – (1) Anul fiscal este anul calendaristic.

(2) Când un contribuabil se înființează sau încetează să mai existe în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat".

"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 [...]"**

"Art. 34. – (1) Declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35."

"Art. 35. – (1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit, până la data de 25 martie inclusiv a anului

următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate".

De asemenea, OPANAF nr. 4024/23.12.2014 cu privire la Declarația privind impozitul pe profit stipulează același termen de **25 martie inclusiv a anului următor pentru depunerea acestei declarații** anuale de impozit pe profit.

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care **s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.**

În concret, în lipsa oricărei dispoziții legale care să reglementeze expres momentul constituirii bazei de impunere, în cazul impozitului pe profit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin declarația anuală de impozit pe profit, având în vedere prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87 din Codul de procedură fiscală conform cărora:

"Art. 86. – (4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

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

"Art. 87. – Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă".

Se reține că în acest sens s-a pronunțat și **Comisia Fiscală Centrală, care prin Decizia nr. 7/2011 a stabilit următoarele:**

"În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 „Declarației privind impozitul pe profit".

Având în vedere dispozițiile normative mai sus invocate, se reține că termenul de depunere la organul fiscal a declarației anuale privind impozitul pe profit realizat pentru anul 2013 este **25 martie 2014** și pe cale de conse-

cință, data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit anual datorat pentru anul 2013 este 25.03.2014, astfel că termenul de prescripție al dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe suplimentare de impozit pe profit pentru anul 2013 **începe să curgă de la data de 01.01.2015**, și anume de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care o generează, născându-se totodată și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

A interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Reiese, așadar, că în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2013 datorat de petentă pentru care declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la termenul de 25 martie 2014, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2015 și se împlinește la data de 31 decembrie 2019.

Cum inspecția fiscală a început la data de 17.10.2019, așa cum s-a consemnat în registrul unic de control, iar pe perioada inspecției fiscale cursul prescripției este suspendat, potrivit prevederilor art.92, alin (2). lit.b din Ordonanța Guvernului nr.92/ 2003 privind Codul de Procedura Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.111 alin. 2, lit.b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„(2) Termenele de prescripție prevăzute la art.110 se **suspenda**:*

(...)

*b) pe perioada cuprinsa **intre data inceperii inspecției fiscale/verificarii situației fiscale personale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale/verificarii situației fiscale personale, în condițiile respectării legale de efectuare a acestora (...)***, rezultă că organele de inspecție fiscală au emis decizia de impunere nr. F-AR .../23.12.2019 în cadrul termenului legal de prescripție.

Susținerea contestatoarei în sensul că termenul de prescripție pentru impozitul pe profit aferent anului 2013 a început să curgă de la data de 1 ianuarie 2014 este neîntemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că petenta **confundă**, pe de o parte, **momentul constituirii bazei de impunere** (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) **cu momentul generării elementelor ce o compun** (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de altă parte, **același moment cu elementele ce determină obiectul impunerii** (profitul impozabil anual/pierderea fiscală) **și perioada fiscală** (anul calendaristic).

Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală rezultă că **momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere.** Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale stipulate de Codul de procedură fiscală și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente. Spre exemplu, în cazul impozitului pe profit aferent anului 2013, organele fiscale nu puteau stabili și pretinde plata impozitului (nu puteau percepe impozitul) din partea unui contribuabil anterior datei de 25 martie 2014 întrucât nu expirase termenul de depunere a declarației anuale și de plată a impozitului pe profit. Numai din momentul expirării acestei date (25 martie 2014), **organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, în situația în care aceștia nu-și respectau obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv sau ar fi putut iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției reglementat expres de art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, de verificare a "legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora".**

Aplicând prevederile legale cu privire la momentul în care începe să curgă cursul prescripției – 1 ianuarie a anului următor celui în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală – rezultă că pentru impozitul pe profit aferent anului 2013 termenul de prescripție a început să curgă de la 1 ianuarie 2015 deoarece dreptul organelor fiscale de a stabili și determina impozitul anual pe profit s-a născut din data de 25 martie 2014.

În sensul interpretării de această manieră a normei legale este și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, respectiv Decizia nr. **4899/2019** pronunțată în data de 17.10.2019 în dosar nr. 282/35/2016 prin care a fost menținută Decizia Curții de Apel Oradea nr. 284/CA/2016 în care instanța a statuat că:

„Obligațiile fiscale privind impozitul pe profit (...) nu sunt prescrise (...) întrucât creanța fiscală pentru anul 2008 s-a născut la data (...) declarației D101 privind impozitul pe profit aferent anului 2008 și începe să curgă de la 1 ianuarie a anului când s-a născut creanța fiscală, respectiv

01.01.2010, iar creanța fiscală pentru anul 2009, s-a născut la data (...) declarației D101 privind impozitul pe profit aferent anului 2009 și începe să curgă de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv 01.01.2011.”

Față de cele anterior prezentate rezultă că excepția prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a verifica baza impozabilă a impozitului pe profit aferent anului 2013 și de a determina impozitul pe profit datorat pentru acest an fiscal este nefondată, iar contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere (pct. 1 din contestație).

ASPECTE DE FOND

Referitor la capătul de cerere privind investițiile realizate în cursul anilor 2014 - 2015 pentru refacerea acoperișului și realizarea unor reparații la halele existente, sume cuprinse în Anexa nr. 5 la RIF, în legătură cu impozitul pe profit în sumă de lei (pct. 2 din contestație), cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara este dacă acestea puteau fi încadrate în categoria cheltuielilor cu reparații sau sunt de natura investițiilor care majorează valoarea de intrare a imobilizării corporale și se recuperează pe calea amortizării.

În fapt, în cursul anilor 2014 și 2015, petenta a înregistrat în evidența tehnico-operativă și contabilă direct pe costuri o parte din investițiile efectuate la hala veche de producție, în sumă totală de ... lei, ponderea constând în materiale de construcție.

Urmare inspecției fiscale, organele de control au stabilit că operațiunea de înlocuire a acoperișului vechi cu unul nou reprezintă o investiție pe termen lung.

În drept, Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 24 Amortizarea fiscală

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

(...)

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

(...)

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

Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

*“107. - (1) Costul **reparațiilor** efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.*

*(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale. Acestea trebuie să aibă ca **efect** îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.*

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, lucrările de reparații au ca scop îmbunătățirea stării de funcționare a mijloacelor fixe prin înlocuirea unor componente uzate, în timp ce lucrările de investiții duc la îmbunătățirea performanțelor mijlocului fix față de parametrii funcționali, tehnici stabiliți inițial, având ca efect sporirea gradului de confort și ambient și majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.

Se constată, așadar, că legea fiscală definește investițiile la mijloacele fixe existente, pe care le supune regimului juridic al cheltuielilor amortizabile, fără a defini însă și lucrările de reparații și întreținere ale acelorași bunuri, de unde rezultă că determinarea conținutului acestor din urmă noțiuni se face în corelație cu cel al noțiunii complementare de „investiție”, potrivit raționamentului *a contrario*. În baza acestui raționament, urmează a se considera că au caracterul unor cheltuieli de reparații și întreținere acele cheltuieli efectuate în legătură cu imobilele care nu au caracterul unor lucrări de investiții, ci sunt realizate în scopul menținerii parametrilor tehnici și nu conduc la o majorare a valorii mijlocului fix.

În practica judiciară, calificarea naturii cheltuielilor efectuate este o chestiune de fapt, pentru a cărei lămurire se poate administra proba cu expertiză tehnică de specialitate, pentru a analiza cheltuielile efectuate în raport de obiectul acestora și de normativele în domeniu, ținând cont de starea inițială a mijlocului fix, de durata normată de folosire a fiecăreia din elementele înlocuite/reparate/îmbunătățite, de coeficienții de uzură fizică normală, precum și, dacă este cazul, de definițiile lucrărilor de întreținere și reparații, comparativ cu cele ale lucrărilor de modernizare și reabilitare conținute în normativele tehnice aplicabile.

Astfel, în Normativul GE 031-97 aprobat de MLPAT prin Ordinul 116/N/1997:

- *lucrările de întreținere* ale unei clădiri sunt cele care presupun re-facerea periodică a unor elemente de suprafață cu durata scurtă de existență și înlocuirea unor piese cu uzură rapidă din instalații și echipamente;

- *lucrările de reparații* sunt definite ca fiind cele de refacere sau înlocuire a unor elemente, detalii sau părți de construcții și instalații ieșite din uz, ca urmare a exploatării normale sau acțiunii agenților de mediu (punctele 1.2.16 și 1.2.17).

În contrast cu acestea, *lucrările de modernizare* sau reabilitare sunt definite într-o manieră similară definiției din Codul fiscal, ca având drept scop aducerea construcției la parametri tehnici superiori celor inițiali ori creșterea gradului de confort (1.2.36).

Pornind de la aceste caracteristici, în situația în care cheltuielile efectuate au avut un dublu scop, unele fiind de reparații și întreținere, iar altele având caracterul unor modernizări, acestea trebuie analizate și separate, fiecare dintre sumele respective urmând tratamentul fiscal corespunzător.

Însăși petenta în contestația formulată analizează diferența dintre lucrările de reparații și lucrările de investiții, subliniind obligativitatea îndeplinirii celor două condiții cumulative în vederea considerării drept investiții amortizabile pe durata de viață a construcției investițiile efectuate la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare, respectiv:

- (i) să fie făcute în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali; și
- (ii) să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare prin majorarea valorii mijlocului fix.

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, petenta a efectuat înlocuirea acoperișului și diverse lucrări la hala veche de producție, în sumă totală de ... lei, ponderea constând în achiziția materialelor de construcție.

Raportându-ne la argumentele petentei conform căroră, în opinia sa, nu este îndeplinită prima condiție deoarece „a înlocuit un acoperiș prin care curgea apa cu un acoperiș nou, precum și am înlocuit unele elemente ale structurii clădirilor afectate de vreme, intemperii, rozătoare, cu unele noi” bazându-se pe autorizația de construire pusă la dispoziția organului fiscal, a contractelor cu furnizorii, raporturilor de activitate, bonurilor de consum etc., acestea nu pot fi luate în considerare pentru următoarele motive:

În primul rând, conform Legii nr. 50/1991, rep., privind autorizarea lucrărilor de construcții:

“Articolul 11

(1) Se pot executa fără autorizație de construire/desființare următoarele lucrări care nu modifică structura de rezistență și/sau aspectul arhitectural al construcțiilor, cu excepția cazurilor în care acestea se execută la categoriile de construcții prevăzute la art. 3 alin. (1) lit. b):

(...)

b) reparații la acoperișuri, învelitori sau terase, atunci când nu se schimbă forma acestora;

(...)

j) lucrări de reparații, înlocuiri ori reabilitări, fără modificarea calității și forme arhitecturale a elementelor de fațadă, astfel:

(...)

2. lucrări de reabilitare energetică a anvelopei și/sau a acoperișului - dacă nu se schimbă sistemul constructiv al acestuia, respectiv terasă/șarpantă - la clădiri de locuit individuale cu cel mult 3 niveluri;"

Astfel, legiuitorul a prevăzut posibilitatea efectuării unor lucrări de construire, în regim derogator, fără obligativitatea obținerii unei autorizații de construire în situații specifice, așa cum rezultă din norma legală precitată, care puteau fi incluse în categoria reparațiilor; învederăm că deși petenta precizează că „a pus la dispoziția organului fiscal” autorizațiile de construire, acestea nu se regăsesc la dosarul contestației, deși la art. 269 alin. (1) lit d) Cod procedură fiscală se prevede depunerea „dovezilor pe care se întemeiază;” contestația.

Însă, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, petenta nu a efectuat reparații, ci “a înlocuit un acoperiș prin care curgea apa cu un acoperiș nou”.

Or, deși petenta consideră interpretarea organelor de inspecție fiscală, drept „literară”, facem trimitere la Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. **3571** pronunțată în ședința publică din data de **13 decembrie 2016** care a statuat că:

„În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitare și modernizare termică a acestora. Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații.

(...)

Instanța reține că actele dosarului nu evidențiază reparații ale vechilor uși, ci o înlocuire și, prin urmare, nu pot fi încadrate în categoria reparații, ci investiții. În atare situație nefiind reparații, în mod corect a reținut organul fiscal că trebuia recuperată valoarea pe calea amortizării.

De altfel, în lipsa documentelor justificative de natura mijloacelor de probă care să demonstreze că lucrările/achizițiile de materiale nu au fost făcute în scopul îmbunătățirii parametrilor inițiali – situație care ar permite înregistrarea în evidența tehnico-operativă și contabilă a cheltuielilor în cauză direct pe costuri – cu atât mai mult cu cât există posibilitatea ca materialele folosite să fie superioare celor înlocuite, sporind gradul de confort al clădirii, cu consecința posibilității diminuării unor cheltuieli (de ex. cheltuieli pentru încălzirea spațiului) rezultă că petenta nu a demonstrat cu puterea evidenței faptul că aceste lucrări nu respectă prima condiție.

În mod similar în ceea ce privește a două condiție - să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare prin majorarea valorii mijlocului fix – simplele afirmații neînsoțite de prezentarea de către petentă a documentelor justificative (Rapoartele de expertiză la care face referire din 31.12.2013 și respectiv din 31.12.2016) nu pot conduce la soluționarea favorabilă a contestației, cu atât mai mult cu legiuitorul la pct. 107 din Ordinul nr. 3055/2009 a statuat că:

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

În consecință, schimbarea acoperișului a îmbunătățit parametrii tehnici inițiali ai clădirii, nemaivorbind în aceasta situație de reparații, ci de schimbarea în totalitate a acestuia, respectiv înlocuirea unor elemente ale structurii clădirilor afectate de vreme, iar în ceea ce privește obținerea de beneficii economice viitoare prin majorarea valorii mijlocului fix, hala este folosită și în prezent pentru desfasurarea procesului de producție; astfel cheltuielile în cauză nu se încadrează în categoria celor imediate, nefiind vorba de reparații, aceste investiții efectuate la hala de producție fiind o componenta a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare.

De altfel, subliniem faptul că valoarea lucrărilor în sumă totală de ... lei raportat la valoarea expertizată la 31.12.2013 despre care petenta face vorbire în contestație, respectiv ... lei, constituie un procent de peste **38%**, care nu este în favoarea pretenției petentei de a considera lucrările/materialele ca fiind doar lucrări de reparații.

Pe cale de consecință, în considerarea argumentelor expuse mai sus, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea valorii mijlocului fix, în sensul majorării valorii acestuia cu cheltuielile înregistrate de petentă, fiind recalculată amortizarea, motiv pentru care în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(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;”.

În legătură cu acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă pentru suma de lei reprezentând impozit pe profit.

Referitor la capătul de cerere privind sumele conținute în Anexa nr.

9 referitoare la înregistrarea amortizărilor mijloacelor fixe aferente anilor 2013 și 2014, în legătură cu impozitul pe profit în sumă de lei (pct. 3 din contestație), cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara este dacă în mod corect și legal petenta a influențat calculul impozitului pe profit al anului 2013, cu cheltuiala deductibilă în sumă de ... lei aferentă anului 2010.

În fapt, la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013, petenta a dedus suma de ... lei reprezentând cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 2010, înregistrată în evidența sa financiar-contabila în contul 117.

În drept, Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 19 Reguli generale

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

HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (prevederi identice sunt conținute și în OMFP 3055), citate, respectiv:

„2.5.2. Corectarea erorilor contabile

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

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

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

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

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

evenimentelor și fraudelor.

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

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

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

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

(4) Erorile ne semnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar- contabile."

Conform normelor legale mai sus citate, corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat. Erorile ne semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, erorile ne semnificative pot fi corectate și pe seama contului de profit și pierdere.

Regulile fiscale speciale de corectare a veniturilor și cheltuielilor înregistrate eronat sau omise sunt cele precizate la pct. 13 din Titlul II din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în conformitate cu prevederile mai sus citate, 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; cheltuielile urmând a fi deductibile în măsura în care au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 1 din vechiul Cod fiscal, în vigoare pe perioada respectivă (anul 2010).

Prin urmare, din punct de vedere fiscal, în contextul în care regulile speciale reglementează modul de corectare a veniturilor și cheltuielilor înregistrate eronat, fără a face distincție între erorile semnificative și cele ne semnificative, încadrate astfel potrivit reglementărilor contabile, corectarea acestora se realizează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, în conformitate cu prevederile pct. 13 al Titlului II din H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare. În cazul în care se optează pentru corecția erorilor ne semnificative pe seama contului de profit și pierdere, cheltuielile, respectiv veniturile înregistrate în anul efectuării

corecției, conform reglementărilor contabile, reprezintă cheltuieli nedeductibile, în condițiile în care nu sunt aferente veniturilor din anul 2013.

Or, revenind la situația fiscală ce face obiectul acestui capăt de cerere, rezultă că în situația în care petenta a considerat cheltuielile în sumă de ... lei ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil trebuia să se raporteze la anul fiscal 2010 și nicidecum la anul 2013 – în care dacă ar fi optat pentru considerarea acestora ca și „erori ne semnificative” acestea erau cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2013.

Pe cale de consecință, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta a considerat cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma de ... lei aferente anului 2010, cu consecința diminuării impozitului pe profit aferent anului 2013, raportat la pct. 13 din HG nr. 44/2004 conform căruia 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, motiv pentru care în legătură cu acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) Cod procedură fiscală.

Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile realizate în cursul anului 2016 cu achizițiile de materiale de construcții și prestări servicii în cuantum de lei, în legătură cu care petenta solicită anularea reclasificării lor ca și investiții amortizabile, urmând să fie tratate drept cheltuieli de competența perioadei pentru care au fost realizate, în legătură cu impozitul pe profit în sumă de lei (pct. 4 din contestație), *cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara este dacă acestea puteau fi încadrate în categoria cheltuielilor cu reparații sau sunt de natura investițiilor care majorează valoarea de intrare a imobilizării corporale și se recuperează pe calea amortizării.*

În fapt, în cursul anului 2016, petenta a înregistrat în evidența tehnico-operativă și contabilă direct pe costuri o parte din investițiile efectuate, în sumă totală de ... ,64 lei.

Urmare inspecției fiscale, organele de control au procedat la recalcularea rezultatului fiscal, situație prezentată în anexa nr.3 la RIF, urmare a reconsiderării valorii mijlocului fix, în sensul majorării valorii acestuia cu cheltuielile înregistrate de petentă și neregăsite în valoarea investiției, fiind recalculată amortizarea acestora.

În drept, Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 28 - Amortizarea fiscală

(...)

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

(...)

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

Pe cale de consecință, sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Având în vedere că petenta în contestația formulată face trimitere la argumentația pe care prezentat-o la pct. 2 din contestație, analizat în cuprinsul prezentei supra, rezultă că motivele de fapt și de drept ale organului competent în soluționarea contestației, sunt mutatis mutandis, cele prezentate la capătul de cerere privind investițiile realizate în cursul anilor 2014 - 2015 pentru refacerea acoperișului și realizarea unor reparații la halele existente, reluarea acestora apărând ca redundantă.

Învedereăm că suplimentar de argumentele prezentate, din analiza documentelor justificative care se regăsesc în Anexa nr. 5 la RIF, pe bonurile de consum sunt inserate precizări de genul: extindere hală (birouri, sală mese, grup sanitar), împrejuruirea construcției extinse etc. lucrări care nu pot avea caracterul unor simple reparații, așa cum eronat pretinde petenta.

Totodată, precizăm că așa cum rezultă din anexa nr.5 la RIF la care face referire și petenta în contestație, în care se regăsesc documentele justificative (bonuri de consum etc.) privind destinația acestora pe obiective de investiții fiind înscris chiar de petenta X pe aceste documente „investiție”; în acest sens exemplificăm: .../30.04.2015 „Investitie acoperiș la bazin apa-PSI-antiincendiu”, .../29.2.2016 „Investiție: Bazin apă – PSI antiincendiu”.

Pe cale de consecință, în considerarea raționamentului expus la capătul de cerere similar acestuia, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea valorii mijlocului fix, în sensul majorării valorii acestuia cu cheltuielile înregistrate de petentă, fiind recalculată amortizarea, motiv pentru care în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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, în legătură cu acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit.

Referitor la capătul de cerere privind cheltuielilor cu serviciile de asistență verificare contabilă - rapoarte de activitate aferente în sumă

totală de lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei (pct. 5 din contestație), **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii de verificare contabilă și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în condițiile în care petenta nu justifică prestarea efectivă a serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.**

În fapt, petenta a înregistrat în evidența financiar-contabilă factura nr. /.... /2016 emisă de firma B S.R.L., în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de lei, petenta considerând suma de lei cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil cu consecința diminuării impozitului pe profit, exercitându-și totodată și dreptul de deducere a TVA în sumă de lei.

Cu ocazia inspecției fiscale s-a constatat că petenta nu a respectat condițiile prevăzute de art. 25 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, astfel că, nu s-a acceptat caracterul deductibil al cheltuielilor cu asistența contabilă, respectiv nu s-a acordat petentei posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA în sumă de lei.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu data de 01.01.2016, respectiv:

„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.”*

coroborat cu Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016:

„5. (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.

13. In aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele: k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că 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, iar în categoria cheltuielilor deductibile intră și cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea și restructurarea activității unui contribuabil.

Astfel, 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.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, 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 introdusă de Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile 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.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal:

„ART. 297

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(...)

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

a) operațiuni taxabile;

ART. 299

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(...)

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau

urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că detinerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în cauza, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că serviciile achiziționate pe baza de factura sunt destinate utilizării în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv a susținerilor părților, se rețin următoarele:

La data de 07.10.2016, firma B S.R.L. a emis factura nr. /.... /2016 în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de lei, petenta înregistrând în evidența sa financiar – contabilă suma de lei ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil cu consecința diminuării impozitului pe profit, exercitându-și totodată și dreptul de deducere a TVA în sumă de lei.

Conform fotocopiei facturii nr. /.... /2016 la rubrica **descriere** este precizat: „*Asistență verificare contabilă – rapoarte de activitate aferente facturilor de prestări servicii. Asistența și consultanța cu privire la forma și conținutul documentelor justificative (rapoarte de activitate) aferente facturilor de servicii.*”

De asemenea, conform fotocopiei Raportului de activitate nr. _07.10.2016 pentru serviciul de „Asistență contabilă și fiscală – verificare prin sondaj acte contabile”, **descrierea** acestuia conține:

„*Asistență verificare contabilă – verificare prin sondaj rapoarte de activitate aferentă facturilor de prestări servicii.*”

Asistență verificare contabilă și fiscală privind verificarea îndeplinirii obligațiilor contabile și fiscale. Analiza documentelor justificative aferente facturilor de prestări servicii, verificare raporturi – contracte cu parteneri externi prestatori (factura furnizor, raport contractual, existența certificatului fiscal de rezidență, raport de activitate – lucrări, contracte). Verificarea respectării încadrării de competență a costurilor/veniturilor. Verificarea corectitudinii înregistrărilor contabile. Analiza documentelor justificative aferente facturilor de prestări servicii.

Asistență contabilă și verificare acte contabile prin sondaj – analiza aspecte fiscale, modalitate de întocmire și înregistrare a declarațiilor fiscale.”

Referitor la modul de completare a câmpului „ore” petenta a inserat **explicația "Timp alocat"**, fără precizări suplimentare.

În cuprinsul contestației, petenta arată că a întocmit înscrisuri probatoare (contracte, oferte, facturi, situații de lucrări, corespondență email, inclusiv prezentarea împuternicitului acesteia la prezentarea draftului de RIF, de exemplu), fără însă a prezenta în procedura administrativă de soluționare a contestației vreun document dintre cele enumerate mai sus.

Astfel, așa cum rezultă chiar din descrierea serviciilor acestea au un caracter vag, general, petenta neprezentând documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme în ce au constat serviciile, astfel încât să poată fi cuantificate și puse în corelație cu specificul activității desfășurate, perioada la care se referă.

Mai mult, argumentarea că la prezentarea draftului de RIF în anul 2019, a fost prezent împuternicitul firmei B S.R.L. nu are relevanță raportat la factura în discuție din data de 07.10.2016, în considerarea principiului general de drept *tempus regit actum*.

Ori, așa cum s-a arătat la partea referitoare la dispozițiile legale incidente, în speță fiind vorba de anul 2016, se reține că prin Noul Cod fiscal pentru ca să fie deductibile din punct de vedere al legii fiscale, pentru cheltuielile cu serviciile legiuitorul nu a mai prevăzut în mod expres justificarea acestora cu anumite documente, date cu titlu de exemplu, însă analiza dispozițiilor legale se impune a fi făcută prin coroborare cu dispoziții legale, în vigoare, în domeniul contabilității – a se vedea art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus coroborat cu pct.57 alin.(2), (3) și (5) din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care stipulează:

“(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în

contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

[...]

(5) **Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora”.**

Față de prevederile legale mai sus enunțate reiese că agenții economici au obligația înregistrării în evidențele contabile a operațiunilor efectuate numai pe baza de documente justificative.

De asemenea, au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile în așa fel încât natura economică a operațiunii să nu fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.

Ca urmare, în vederea stabilirii dacă cheltuielile înregistrate în evidența contabilă sunt deductibile la calculul profitului impozabil trebuie justificate cu documente, iar calitatea de document justificativ este dată de modul de întocmire a acestora, cu toate datele cerute de formular (dacă reprezintă formulare legale) respectiv cu toate informațiile disponibile care să justifice operațiunile economice.

În acest sens, facem trimitere și la dispozițiile art. 72 Cod procedură fiscală care referitor la sarcina probei stipulează că:

„ART. 72

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

De asemenea în ceea ce privește sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, la art. 73 din aceleași act normativ, se prevede:

„(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.**

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Referitor la interpretarea unei norme legale facem trimitere la art. 48 alin. 1 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, rep. 2:

„ART. 48

(1) În cazul în care din dispoziția normativă primară a unui articol decurg, în mod organic, mai multe ipoteze juridice, acestea vor fi prezentate în alineate distincte, asigurându-se articolului o succesiune logică a ideilor și o coerență a reglementării.”

Din analiza textelor de lege citate supra, cu scopul asigurării unei interpretări în raport cu voința legiuitorului, respectiv *„asigurându-se articolului o succesiune logică a ideilor și o coerență a reglementării.”*, rezultă că la art. 73 Cod procedură fiscală, legiuitorul, prin reglementarea la alin. 1 a sarcinii contribuabilului de a dovedi *„actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale”* a stabilit în primul rând obligația de a dovedi în sarcina contribuabilului/plătitorului, obligația organului fiscal de a-și motiva actele emise fiind prin raportare la modul în care un contribuabil și-a dovedit actele și faptele.

Or, deși petenta pretinde a i se recunoaște ca și deductibilă cheltuiala în sumă de lei, nu prezintă decât o factură (analizată punctual în cuprinsul prezentei) și un Raport de activitate conținând descrieri ale serviciilor la modul general, motivele care au condus la considerarea cheltuielilor ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, respectiv la neacordarea dreptului de deducere a TVA, pornind chiar de la insuficienta justificare a serviciilor prestate de furnizor.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei, așa cum s-a prezentat la capitolul impozit pe profit serviciile achiziționate de petentă de la firma B S.R.L., petenta nu a justificat cu documente din care să rezulte că au fost efectiv prestate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că serviciile au fost efectiv prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, justificarea serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de aderare s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a-6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Astfel, la art. 297 alin. 4 alin. a) din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și Raportul de activitate în care serviciile sunt descrise la modul general. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.**1325/2012**, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.**1261/12.03.2014**, potrivit căroră:

„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului [...]”.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să

stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, se retin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate în Decizia nr. **398/16.02.2016**, respectiv:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 al. 5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art. 49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al. 5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.**”*

În acest sens este și jurisprudența CJUE, cauza C-516/14 Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA care la paragraful 46 dispune:

*„46 În acest context, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 37). **Autoritățile fiscale pot solicita, așadar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-84/05, EU:C:2007:550, punctul 35).**”*

Pe cale de consecință, susținerile petentei din contestația formulată în sensul existenței stării de fapt pretinse de aceasta, respectiv utilizarea serviciilor de „Asistență verificare contabilă – rapoarte de activitate aferente facturilor de prestări servicii. Asistența și consultanța cu privire la forma și conținutul documentelor justificative (rapoarte de activitate) aferente facturilor de servicii.” în folosul operațiunilor sale taxabile, nu sunt confirmate în condițiile în care petenta nu deține înscrisuri de natura mijloacelor de probă care să confirme faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate.

Motivația petentei că pe parcursul verificării fiscale nu i-a fost adusă la cunoștință vreo „neconformitate a facturii indicate mai sus ori contestarea

serviciului prestat”, în proiectul de RIF fiind considerată nedeductibilă suma aferentă prestației de servicii, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care conform art. 276 Cod procedură fiscală petenta avea posibilitatea de a prezenta mijloace de probă noi, posibilitate de care însă nu a uzat.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată și pentru acest capăt de cerere, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015.

Pe cale de consecință, în considerarea celor prezentate la cap. III al prezentei decizii, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei, aferent perioadei 01.01.2013-31.12.2018, astfel:

- anul 2013 impozit pe profit suplimentar în sumă de lei
- anul 2014 impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei
- anul 2015 impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei
- anul 2016 impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei
- anul 2018 diminuare impozit pe profit cu suma de „minus” ... lei,

contestația formulată de petentă împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../23.12.2019 emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../23.12.2019 urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la solicitarea de anulare a accesoriilor aferente obligațiilor fiscale stabilite prin decizia de impunere contestată, învederăm că petenta nu indicat vreun act administrativ prin care în sarcina sa să fi fost stabilite obligații fiscale accesorii, aceasta având posibilitatea de a formula contestație împotriva acestuia; de altfel, chiar și în lipsa formulării unei contestații împotriva deciziei/deciziilor de accesorii, în considerarea principiului general de drept *accessorium sequitur principale* și în situația anulării Deciziei de impunere nr. F-AR .../23.12.2019 de către instanțele de control judiciar, în cauză ar fi aplicabile dispozițiile art. 50 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, în ceea ce privește solicitarea petentei de „*restituire a sumelor încasate/compensate conform celor contestate mai sus, împreună cu accesoriile legale aferente*” învederăm că structura de soluționare a contestațiilor constituită la nivelul DGRFP Timișoara are competența legală de a soluționa contestații împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a

bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor, în conformitate cu art. 207 alin. (1) raportat la alin. (2) din Codul de procedură fiscală, neavând competența materială de a soluționa această solicitare; cu atât mai mult cu cât petenta nu a indicat nicio normă legală referitoare la această solicitare.

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) 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 contestației formulate împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../23.12.2019 emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../23.12.2019, pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei impozit pe profit aferent unei baze impozabile în sumă de
- lei taxa pe valoarea adăugată aferentă unei baze impozabile în sumă de lei.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X SRL
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Arad – Inspecție Fiscală,

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 în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,