

DECIZIE nr. 2586/10.04.2019

privind soluționarea contestației formulate în nume propriu și prin avocat de
Societatea X SRL înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ...
/12.12.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală cu adresa ARG_AIF ... /03.12.2018, înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /12.12.2018, asupra contestației formulate în nume propriu și prin avocat de

Societatea X SRL

CUI: RO ...

cu sediul în localitatea ... , str. ... , nr. ... , jud. Arad

înregistrate la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad sub nr. ARG_AIF ... /26.11.2018, respectiv nr. ARG_AIF ... /29.11.2018 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /12.12.2018.

Obiectul contestației îl constituie:

- Decizia de impunere nr. F-AR ... /10.10.2018
- Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /10.10.2018

1. Dispoziția de măsuri nr. ... /09.10.2018,

emise de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /10.10.2018, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„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. ... 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 faptic și legal și consecințele lor fiscale.

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

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

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;” coroborat cu prevederile art.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 cuantum de până la 3 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum 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 cuantum, 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 ... /10.10.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-AR ... /10.10.2018 care reprezintă titlu de creanță.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /09.10.2018 emisă de AJFP Arad, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora și nici la măsura de diminuare a pierderii fiscale, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /09.10.2018 s-au dispus următoarele măsuri:

- Măsura 1.1. – înregistrarea corectă a mijloacelor fixe în evidența contabilă și a amortizării acestora
- Măsura 2.1. – deducerea taxei în sumă de ... lei aferentă facturii ... /24.07.2018, respectiv măsura de a cuprinde această sumă în decontul privind TVA aferent lunii octombrie 2018
- Măsura 3.1 – cuprinderea în TVA de rambursat a sumei de ... lei, reprezentând sold TVA de rambursat nepreluat corect în deconturile de tva aferente perioadei verificate.

În drept, art.272 alin.1 și alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contestațiile formulate 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.

(5) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:

- a) creanțe fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare;*

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare;

c) creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, 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 Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F.”

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile Anexei II din OPANAF nr.3833/2015 pentru aprobarea formularului *"Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală"*:

"Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului."

Având în vedere că în legătură cu acest capăt de cerere, obiectul contestației nu este reprezentat de creanțe fiscale stabilite prin decizii de impunere, acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, decizii pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, de măsura de diminuare a pierderii fiscale, de acte emise de organe fiscale din aparatul central al ANAF sau de creanțe fiscale accesorii 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 direcției generale regionale a finanțelor publice, ci de măsuri privind depunerea unor declarații, respectiv înregistrarea în evidența contabilă, competența de soluționare a contestației formulate de X SRL aparține, potrivit prevederilor art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organului emitent al actului atacat.

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere se va transmite dosarul cauzei Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, spre competență soluționare.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /10.10.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, se rețin următoarele:

Referitor la condiția de procedură privind obiectul și suma contestată, în temeiul prevederilor art. 7 și art. 269 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și având în vedere că prin contestația formulată petenta solicită anularea „în parte” a actelor contestate, cu consecința reverificării, DGRFP Timișoara cu adresa nr. ... /31.01.2019, a solicitat acesteia să precizarea sumei totale, individualizate pe categorii de creanțe fiscale raportată la actele contestate, în termen de 5 zile de la primirea adresei.

Petenta a răspuns solicitării cu adresa din 27.02.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /05.03.2019, în care a precizat că suma contestată este de ... lei reprezentând „parțial impozit pe profit ce a fost stabilit suplimentar de către organul de inspecție fiscală, în baza Deciziei de impunere F_AR ... /10.10.2018”, defalcat astfel:

- suma de ... lei reprezintă diferența de profit calculat în minus de către petentă în urma calculării amortizării fiscale
- suma de ... lei reprezintă impozit pe profitul reinvestit aferent anului 2016.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, dl. avocat ... , la dosarul cauzei regăsindu-se împuternicirea avocațială nr. ... /21.11.2018, emisă în condițiile legii, fiind astfel respectate prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (ulterior petenta declarându-și sediul procedural ales la Cabinet avocat ... – adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /05.03.2019).

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării Deciziei de impunere nr. F-AR ... /10.10.2018, contestate, prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Decizia de impunere nr. F-AR ... /10.10.2018 fiind transmisă prin remitere sub semnătură reprezentantului petentei la data de 11.10.2018, conform fotocopiei adresei ARG_AIF 3789/10.10.2018, iar contestația a fost depusă la data de 26.11.2018).

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

I. Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării parțiale a deciziei contestate, pentru următoarele motive (contestațiile înregistrate la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad sub nr. ARG_AIF ... /26.11.2018, respectiv nr. ARG_AIF ... /29.11.2018, având conținut identic):

În opinia petentei, organele de inspecție fiscală nu au apreciat în mod corect amortizarea fiscală deoarece nu au identificat corect imobilizările – sens în care petenta face trimitere la situația cu hala existentă inclusă în hala proiect - , respectiv nu le-a încadrat corect din punct de vedere al duratei normate de funcționare prevăzute de lege pentru calculul amortizării fiscale.

Astfel petenta concluzionează că „Amortizarea a fost denaturată în acest sens, și s-a ajuns la o diferență de impozit în plus stabilită eronat prin decizia de impunere.”

În legătură cu profitul reinvestit, petenta arată că „în anul 2016 societatea achiziționează și pune în funcțiune utilaje în valoare de ... lei, sumă care este integral acoperită de către profitul anului 2016, rezultând o reducere de impozit pe profit pentru profitul reinvestit în sumă de ... lei.”

Ulterior înregistrării contestației, în adresa din 27.02.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /05.03.2019, în care a făcut precizări în legătură cu suma contestată, suplimentar de argumentația inițială, petenta a arătat suplimentar următoarele:

- referitor la suma de ... lei reprezentând diferența de profit calculat în minus de către petentă în urma calculării amortizării fiscale, a subliniat faptul că „în contabilitatea societății, precum și în RIF nu s-a ținut cont de detaliile privind încadrarea corectă a imobilizărilor corporale, din punct de vedere al normei de amortizare fiscală. Cu alte cuvinte, specificăm faptul că, construcțiile agrozootehnice se amortizează fiscal în 24 de ani și nu în 40 de ani, cum s-a calculat în RIF.”;

- referitor la suma de ... lei reprezentând impozit pe profitul reinvestit aferent anului 2016 (... lei în trim. III 2016, respectiv ... lei în trim. IV 2016), petenta specifică faptul că „la data calculului impozitului pe profit, conducerea societății nu avea cunoștința de facilitatea privind reducerea impozitului pe profit aferent profitului reinvestit.”

În probațiune, petenta depune anexe în care detaliază calculele amortizării, iar împreună cu adresa din 27.02.2019, atașează un înscris denumit „Recalculare impozit pe profit la RIF F_AR ... /10.10.2018”.

II. Inspecția fiscală desfășurată la Societatea X SRL s-a concretizat în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /10.10.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR ... /10.10.2018, contestată parțial.

Verificarea a vizat impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2013 - 31.01.2017, taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.12.2013 - 31.12.2017 și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor aferent perioadei 01.02.2017 - 31.12.2017.

Urmare efectuării inspecției fiscale, cu privire la impozitul pe profit - impozit care face obiectul contestației, organele de control au recalculat impozitul pe profit, raportându-se la modul în care petenta și-a înregistrat veniturile și cheltuielile, respectiv valorificând datele petentei din evidența financiar - contabilă privind amortizarea mijloacelor fixe, acceptată de organele de inspecție fiscală.

Referitor la anul 2016 (aferent căruia petenta pretinde „o reducere de impozit pe profit pentru profitul reinvestit în sumă de ... lei.”), organele de

inspecție fiscală au analizat datele înscrise în evidența contabilă în legătură cu suprafețele declarate la APIA în anul 2016, rezultând că petenta a declarat la APIA o suprafață agricolă de nr. ... ,56 ha, pentru care obține subvenții în sumă de ... lei.

Petenta înregistrează în anul 2016, în lunile iunie și iulie subvenții APIA în sumă totală de ... lei (... + ...).

Conform Deciziei de plată nr. ... /27.03.2017 emisă de Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură, firma X SRL a primit o subvenție aferentă campaniei 2016 în sumă de ... lei. Diferența de ... lei (... - ...), reprezintă subvenții APIA, aferente campaniei 2015-2016, neînregistrate în componența contului 758 în anul fiscal 2016.

În bilanțul de verificare aferent anulului 2016 petenta a înregistrat în componența contului 758 "venituri din subvenții" suma totală de ... lei din care conform notelor contabile ... lei subvenții APIA și diferența rămasă respectiv ... , 50% amortizare din subvenții).

Astfel, în considerarea celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta trebuia să înregistreze în componența contului 758 "venituri din subvenții" în anul 2016 suma de ... lei (212.700 amortizare 50% + ... lei subvenții APIA aferente anului 2016.) Diferența în sumă de ... lei (... lei - ... lei înregistrat în bilanțul de verificare aferent anulului 2016), compusă din ... lei subvenții APIA neînregistrate + ... , venituri amânate din fonduri europene, care se înregistrează în conturi corespondente pe măsura amortizării mijloacelor fixe, în procent de 50%.

Bazat pe aceste constatări, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit aferent anului 2016, profitul impozabil aferent anului 2016 rezultat în urma recalculării efectuate de către organele de inspecție fiscală fiind în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 19 și art. 25, alin.(1) din Legea 227/2015 cu completările și modificările ulterioare.

Impozitul pe profit aferent anului 2016 este în sumă de ... lei (... x 16%), în cotă de 16 % conform art. 17 din Legea 227/2015 cu completările și modificările ulterioare.

Diferența de impozit pe profit rezultată în urma recalculării efectuate de către organele de inspecție fiscală este în sumă de ... lei (... - ...).

În concluzie, raportat la perioada supusă inspecției fiscale, urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei, astfel:

- în anul 2013 = ... lei
- în anul 2014 = ... lei
- în anul 2015 = ... lei
- în anul 2016 = ... lei

III. Societatea X SRL cu sediul în localitatea ... , str. ... , nr. ... , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/... /2006, are cod unic de înregistrare RO ... , cont bancar deschis la ... SA – ...

și are ca obiect principal de activitate „comerț cu ridicată al cererealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat” - cod CAEN 4621.

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:

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă aceasta se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care Societatea X SRL contestă o sumă care nu este stabilită prin Decizia de impunere F-AR ... /10.10.2018 prezentând o altă stare de fapt fiscală față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, retratându-și propria evidență financiar contabilă, fără invocarea vreun temei legal în susținerea propriei cauze care să infirme starea de fapt constatată de organelor fiscale.

În fapt, prin Decizia de impunere F-AR ... /10.10.2018 organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina petentei un impozit pe profit în sumă totală de ... lei, defalcat pe ani fiscali, astfel:

- în anul 2013 = ... lei
- în anul 2014 = ... lei
- în anul 2015 = ... lei
- în anul 2016 = ... lei.

Constatările care au condus la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sarcina petentei au fost redactate pe larg în cuprinsul RIF care a stat la baza Deciziei de impunere F-AR ... /10.10.2018 și în mod succint la pct. II. al prezentei decizii.

Conform RIF nr. F-AR ... /10.10.2018, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit, raportându-se la modul în care petenta și-a înregistrat veniturile și cheltuielile, respectiv valorificând datele petentei din evidența financiar – contabilă privind amortizarea mijloacelor fixe (perioada de amortizare și componența mijloacelor fixe), acceptată de organele de inspecție fiscală.

Ulterior inspecției fiscale, petenta formulează contestație, reconsiderându-și propria evidență financiar contabilă în ceea ce privește amortizarea și solicitând pentru anul 2016, „o reducere de impozit pentru profitul reinvestit în suma de ... lei.”.

Învedereăm că sumele pe care le contestă petenta (astfel cum au fost precizate prin adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... / 05.03.2019), respectiv:

- suma de ... lei reprezintă diferența de profit calculat în minus de către petentă în urma calculării amortizării fiscale
- suma de ... lei reprezintă impozit pe profitul reinvestit aferent anului 2016,

nu sunt incluse în suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere F-AR ... /10.10.2018 emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală.

În drept, conform prevederilor art.268 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. (...)”

De asemenea, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) care enumeră condițiile de formă pe care trebuie să le îndeplinească o contestație formulată în condițiile Titlului VIII, respectiv:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

Conform art.269 alin.2 din același act normativ:

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

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

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

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

Din analiza normelor legale rezultă că organul competent în soluționarea contestației este obligat la soluționarea pe fond a contestațiilor care respectă procedurile de formă impuse de legiuitor la cap. VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Între condițiile de formă sunt prevăzute obiectul contestației (art. 269 alin. 1 lit. b și alin. 2) și precizarea motivelor de fapt și de drept (art. 269 alin. 1 lit. c).

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că sumele stabilite suplimentar în capitolul privind impozitul pe profit au avut ca și punct de pornire însăși evidența financiar contabilă a petentei, verificarea organelor de inspecție fiscală fiind raportată la amortizarea stabilită de petentă; numărul de ani stabilit de către petenta X SRL pentru amortizarea mijloacelor fixe fiind cel acceptat de organele de control.

Conform contestației reiese faptul că solicitările petentei vizează:

- aprecierea amortizării fiscale, în sensul încadrării corecte din punct de vedere al duratei normate de funcționare prevăzute de lege pentru calculul amortizării fiscale.

- acordarea unei facilități privind impozitul reinvestit aferent anului 2016, de care petenta nu a avut cunoștință.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- constatările organelor de inspecție fiscală au avut la bază în ceea ce privește amortizarea mijloacelor fixe însăși evidența financiar contabilă a petentei;

- în contestația formulată, petenta nu se referă la sumele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr.... /10.10.2018, contestată parțial, în condițiile în care organele de inspecție fiscală s-au raportat la componența mijloacelor fixe și la modul de calcul al amortizării, neavând obiecțiuni față de cele prezentate de către petentă în timpul inspecției fiscale;

- ulterior încheierii actului administrativ fiscal contestat, petenta a formulat contestație, prezentând un alt mod de calcul al amortizării și în consecință depunând alte situații privind calculul amortizării, fără însă a indica o normă legală care să permită intervenția în această manieră, ulterior inspecției fiscale;

- cu privire la profitul reinvestit aferent anului 2016 pentru achiziția de utilaje noi, din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală, în evidența financiar contabilă a petentei nu s-au regăsit situații privind calculul profitului reinvestit, nefiind prezentate organelor de inspecție fiscală și nici în declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit”, nici la contestația depusă nefiind anexate documente în acest sens;

- deși petenta își retratează modul în care și-a înregistrat în evidența financiar contabilă amortizarea mijloacelor fixe, respectiv deși solicită aplicarea facilității fiscale privind impozitul pe profit reinvestit, nici în cuprinsul contestației formulate, nici în adresa din 27.02.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /05.03.2019, nu a invocat în susținerea stării de fapt pe care o pretinde, vreun temei de drept care să o îndreptățească la a-și reconsidera amortizarea și de a beneficia de o facilitate fiscală cu atât mai mult cu cât, așa cum s-a reținut în cele ce preced - sumele cu care

petenta solicită a-i fi diminuată obligația fiscală de natura impozitului pe profit nu sunt incluse în actul administrativ contestat.

Referitor la condiția de procedură privind obiectul contestației, se rețin următoarele:

Conform RIF nr. F-AR ... /10.10.2018 care a stat la baza deciziei de impunere contestată, rezultă că organele de inspecție fiscală au verificat componența contului 6811 "cheltuieli privind amortizarea mijloacelor fixe", în acest sens solicitându-i petentei fișa mijloacelor fixe.

Componența mijloacelor fixe și perioada de amortizare a fost stabilită chiar de către petenta X SRL, conform fișelor atașate Raportului de Inspecție Fiscală - Anexa nr. 1 la RIF.

Rezultă că organele de inspecție fiscală nu au stabilit perioada de amortizare pentru mijloace fixe și nici componența mijloacelor fixe, acestea fiind stabilite și calculate chiar de către societatea petentă și prezentate în centralizatoare anexate în fotocopie la Raportul de Inspectie Fiscală; astfel organele de control nu au avut nicio obiecție cu privire la perioada stabilită de către petentă pentru amortizare.

Diferențele privind cheltuiala cu amortizarea au fost calculate între fișele de calcul prezentate de către petenta X SRL SRL și valoarea înregistrată în componența contului 6811 "cheltuieli cu amortizarea" și implicit înregistrarea în componența contului 758 "alte venituri din exploatare", reprezentând 50% din amortizarea mijloacelor fixe obținute cu fonduri europene nerambursabile.

Învederăm că nici în Raportul de Inspecție Fiscală nr. ... /10.10.2018 și nici în Decizia de impunere ... /10.10.2018, contestate, **sumele stabilite suplimentar nu au fost generate de modificarea/neacceptarea de către organele de inspecție fiscală a perioadei de amortizare sau a componenței mijloacelor fixe** - din simpla lecturare a RIF și a anexelor sale rezultând acest fapt.

Sintetizând solicitările petentei raportat la cele stabilite în actul de control, respectiv la sumele stabilite suplimentar, rezultă următoarele:

- petenta contestă perioada de amortizare a mijloacelor fixe care a fost stabilită chiar de către ea însăși, perioadă care nu a fost modificată de către organele de inspecție fiscală;

- valoarea investiției Extindere Hala Depozitare Cereale la care petenta face trimitere ca o consecință a sumelor stabilite suplimentar în decizia contestată, nu a fost modificată de către organele de inspecție fiscală, fiind doar trasate măsuri de corelare a documentelor primare prezentate de către petentă cu bilanța de verificare și sumele alocate de către Fondurile Europene;

- facilitatea în legătură cu profitul reinvestit nu a fost anulată de către organele de inspecție fiscală, nefăcând obiectul sumelor stabilite suplimentar

prin Decizia de impunere FAR nr.... /10.10.2018.

Pe cale de consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.11.1 lit.c) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) *fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;*”, fapt pentru care se va respinge ca fiind fără obiect contestația formulată de Societatea X SRL pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit care nu este inclus în suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit prin Decizia de impunere nr. F-AR ... /10.10.2018.

Referitor la condiția de procedură privind precizarea motivelor de fapt și de drept, se rețin următoarele:

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să indice atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

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

„ART. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: **„(1) În**

soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

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

„Art. 249

Sarcina probei

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

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

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

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

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază (anexele depuse în procedura administrativă de soluționare a contestației, neputând fi considerate o *dovadă* pe care s-ar

putea întemeia contestatoarea, *în lipsa unei justificări legale a calculelor prezentate*).

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

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

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

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

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

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

Incidente speței sunt și considerentele **Înaltei Curți de Casație și Justiție** din **Decizia nr. 1298/26.03.2018** pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației însă petenta pretinde o retratare a propriei evidențe financiar contabile care determină o altă stare de fapt ce implică modificarea politicilor sale contabile ulterior inspecției fiscale fapt care este în contradicție cu principiul permanenței metodelor conform căruia „*Politicile contabile și metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.*”, respectiv cu dispozițiile pct. 62 și pct. 64 din Ordinul nr. 1802/2014 de aprobare a **Reglementărilor contabile** din 29 decembrie 2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate care prevăd:

*„62. - (1) **Modificările de politici contabile pot fi determinate de:***

a) inițiativa entității, caz în care modificarea trebuie justificată în notele explicative la situațiile financiare anuale;

b) o decizie a unei autorități competente și care se impune entității (modificare de reglementare), caz în care modificarea nu trebuie justificată în notele explicative, ci doar menționată în acestea.

(2) Modificarea de politică contabilă la inițiativa entității poate fi determinată de:

- o modificare excepțională intervenită în situația entității sau în contextul economico-financiar în care aceasta își desfășoară activitatea;

- obținerea unor informații credibile și mai relevante.

Exemple de situații care justifică modificarea de politici contabile pot fi:

- admiterea la tranzacționare pe o piață reglementată a valorilor mobiliare pe termen scurt ale entității sau retragerea lor de la tranzacționare;

- schimbarea acționariatului, datorată intrării într-un grup, dacă noile metode asigură furnizarea unor informații mai fidele;

- fuziuni și divizări efectuate la valori contabile, caz în care se impune armonizarea politicilor contabile ale societății absorbite cu cele ale societății absorbante etc.

64. - (1) Modificarea politicilor contabile este permisă doar dacă este cerută de lege sau are ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile entității.

(2) În cazul modificării unei politici contabile, entitatea trebuie să menționeze în notele explicative natura modificării politicii contabile, precum și motivele pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informații credibile și mai relevante, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității entității.”

Ori atâta timp cât amortizarea face parte din politicile contabile conform pct. 60 al Secțiunii 2.5 „Politici contabile, corectarea erorilor

contabile, estimări și evenimente ulterioare datei bilanțului” din Ordinul 1802/2014 care la pct. 60 alin. 2 prevede:

„(2) Exemple de politici contabile sunt următoarele: reevaluarea immobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora; înregistrarea, pe perioada în care immobilizările corporale sunt trecute în conservare, a unei **cheltuieli cu amortizarea** sau a unei cheltuieli corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată; alegerea metodei de evaluare a stocurilor; contabilitatea stocurilor prin inventarul permanent sau intermitent etc. ”,

rezultă că orice modificare ce vizează amortizarea trebuie să respecte regulile privind modificarea politicilor contabile.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care determină pretențiile petentului din contestația formulată, pentru a emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, în lipsa identificării obiectului, în baza prevederilor art.269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) – (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. pct. 11.1, pct. 11.3 și pct. 11.4 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 contestației ca fiind fără obiect** în legătură cu suma de ... lei reprezentând:

- suma de ... lei - diferența de profit calculat în minus de către petentă în urma calculării amortizării fiscale

- suma de ... lei - impozit pe profitul reinvestit aferent anului 2016, sume care nu au fost stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR ... /10.10.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală.

- **constatarea necompetenței materiale** a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara privind soluționarea contestației formulate de Societatea X SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /09.10.2018 emisă de AJFP

Arad, competența aparținând AJFP Arad – Inspecție Fiscală în calitate de organ emitent.

- prezenta decizie se comunică la:

- Cabinet avocat

- 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,