

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE xx  
Serviciul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. xx**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**xx**  
din municipiul xx, județul xx

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul **Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice xx** a fost sesizat de **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx – Inspecție Fiscală**, prin adresa nr.xx – înregistrată la D.G.R.F.P. xx sub nr.xx, în legătură cu dosarul contestației formulată de **xx** din municipiul xx, județul xx, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx și a Raportului de inspecție fiscală nr.xx, acte emise de A.J.F.P.xx, comunicate sub semnatura la data de xx.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art.270 alin.(1) și ale art.272 alin.(2) din TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală*, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestațiilor în termenul de 45 de zile de la comunicarea actelor atacate – înregistrate la A.J.F.P.xx sub nr.xx, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

**Societatea Comercială xx** are domiciliul fiscal în municipiul xx, str. Vxx, județul xx, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului xx sub numărul Jxx și are codul unic de înregistrare xx, contestația fiind formulată prin Cabinet de avocat xx – conform împuternicirii avocației seria xx, depusă în original la dosarul cauzei.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală contestată de xx lei reprezentând parte din obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx astfel :

- impozit pe profit stabilit suplimentar .....xx lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar .....xx lei.

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

**I. – Susținerile contestatei sunt următoarele (citat) :**

**„CONTESTAȚIE**

[...] xx [...]

***In concluzie, in urma reanalizarii calculelor si a consultării cu expertul xx, rezulta un impozit suplimentar ce ar trebui achitat de societate in suma xxlei, sens in care solicitam diminuarea parțiala a sumei retinute in RIF cu xxfata de suma stabilita de plata in urma inspecției fiscale.***

***Solicitam de asemenea anulara obligației de plata a sumei de xxlei reprezentând TVA dedus in mod corect.[...]***”

**II. – Din Decizia de impunere nr. xx respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală nr. xx rezultă următoarele :**

**Inspecția fiscală**, finalizată la data de xx a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al

statului de către **xx** reprezentate de impozitul pe profit aferent perioadei xx si de taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei xx .

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.xx din data de xx care a stat la baza emiterii de către A.J.F.P.xx a Deciziei de impunere nr.xx, prin care a fost stabilită o obligație fiscală suplimentară la impozitul pe profit în sumă de **xx lei** si TVA în sumă de **xx lei** .

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

„ [...] În urma verificării documentelor puse la dispoziție, pentru perioada supusă inspecției fiscale, organul de control a exclus de la deducere T.V.A. în sumă de xx lei

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul xx un profit impozabil în suma de xx lei pentru care se datorează un impozit în suma de xx lei. provenind din:

- suma de xx lei, reprezentând partea de profit impozabil pentru care societatea nu a calculat impozit pe profit în cota de 16%, în condițiile în care aceasta a acoperit parte din pierderea fiscală din anii precedenți; în conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea 227/2015, care prevede: ”(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 elementele 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” .

- elemente similare veniturilor în suma de xx lei, aferente activelor vandute și scazute din gestiune în perioada xx, care nu au fost luate în calcul de societate la stabilirea rezultatului fiscal, în vederea impozitarii, conform prevederilor legale în vigoare:

- art.19, alin(1) din Legea 227/2015, privind Codul Fiscal: ”(1) 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. ...” .

- art.26, alin(6) din Legea 227/2015, privind Codul Fiscal: ”(6) Prin excepție de la prevederile alin. (5), rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz”.

Faptul ca societatea a înregistrat profit în suma de xx lei, a generat următoarele influențe: pierderea fiscală diminuată de către organele de control va fi în suma de xx lei, în loc de xx lei; suma de xx lei devine profit impozabil pentru care societatea datorează impozit pe profit în suma de xx lei (xx lei x 16%).

Stabilirea profitului impozabil suplimentar în suma de xx lei, are ca influența fiscală impozit pe profit în suma de xx lei.

În concluzie, la nivelul perioadei verificate, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

1. Recuperare pierdere fiscală în suma finală de xx lei;
2. Impozit profit suplimentar în suma totală de xx lei, astfel:

anul xx: xx lei;

anul xx: xx lei;

perioada xx: xx lei [...]

**III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

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

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

Urmare constatărilor consemnate în RIF nr.xx, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.xx, organele de inspecție fiscală din cadrul AJ.F.P.xx **au stabilit obligații fiscale principale suplimentare** în sumă totală de **xx lei**, reprezentând :

– *impozit pe profit stabilit suplimentar* .....xx lei;

– *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar* .....xx lei.

**din care contestată suma totală de xx lei reprezentând :**

– *impozit pe profit stabilit suplimentar* .....xx lei;

– *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar* .....xx lei.

Conform celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, perioada supusă verificării a fost xx respectiv xx și verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal și HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În acțiunea de inspecție fiscală s-a consemnat că au fost avute în vedere următoarele obiective principale :

- verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, a concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului ;
- verificarea corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazei de impozitare și, respectiv, a obligațiilor fiscale aferente de către contribuabil/plătitor ;
- verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile ;
- analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale ;
- verificarea existenței contractelor și modul lor de derulare, în vederea determinării operațiunilor impozabile realizate de contribuabil/plătitor care sunt semnificative și relevante pentru stabilirea bazei de impozitare ;
- verificarea înregistrării elementelor de natura veniturilor sau asimilate acestora, aferente activității desfășurate ;
- verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile .
- verificarea modului de înregistrare a elementelor de natura cheltuielilor sau asimilate acestora, efectuate în scopul desfășurării activității economice, precum și a tratamentului fiscal al operațiunilor/tranzacțiilor care au generat astfel de cheltuieli ;
- verificarea corectitudinii tratamentului fiscal aplicat operațiunilor/tranzacțiilor pentru sumele utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele sau contribuțiile datorate ;
- verificarea respectării normelor specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, a regimului intern de numerotare a formularelor financiar-contabile, cu menționarea existenței seriei și plajei de numere aprobate de conducerea contribuabilului/plătitorului și datei începerii utilizării acestora, precum și evidența documentelor cu regim special (marcajele cu regim special, respectiv timbre și banderole), dacă este cazul ;
- verificarea altor aspecte relevante pentru impozitare, dacă prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale și contabile.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, conform celor constatate la nivelul perioadei verificate, organele de inspecție fiscală au recuperat pierderea fiscală în suma de xx lei și au calculat un impozit pe profit suplimentar în suma de xx lei, ca urmare a următoarelor constatări:

- stabilirea îndeplinirii termenului de prescripție pentru suma de xx lei, reprezentând pierdere fiscală din anii precedenți (pana la anul xx);
- stabilirea de elemente similare veniturilor în suma de xx lei aferente activelor vandute și scăzute din gestiune în anul xx, care nu au fost luate în calcul de societate la stabilirea rezultatului fiscal în vederea impozitării conform prevederilor legale în vigoare;
- stabilirea de cheltuieli nedeductibile în suma de xx lei ca urmare a înregistrării eronate a cheltuielilor cu impozitul pe clădiri și teren.

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată**, conform în RIF nr.xx, în urma verificării documentelor puse la dispoziție, pentru perioada supusă inspecției fiscale, organul de control a exclus de la deducere T.V.A. în sumă de xx lei, compusă din:

- suma de xx lei, deoarece societatea nu detine în original facturile primite de la xx, în perioada xx, situație prezentată detaliat în Anexa nr.x la RIF;
- suma de xx lei, reprezentând TVA dedusă în plus de către societate, prin înregistrarea eronată a facturilor emise de către xx în perioada xx.

**Prin contestația formulată, xx din municipiul xx, județul xx, contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xx pentru o suma totală de xx lei.**

**În fapt, contestatoarea solicită anularea parțială a actelor administrative emise de A.N.A.F.- A.J.F.P. xx respectiv Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice xx și Raportul de inspecție fiscală nr. xx - ambele comunicate în data de xx - având în vedere că în mod greșit au fost stabilite în sarcina societății obligații suplimentare cu privire la impozitul pe profit în suma de xx lei precum și pentru diferențele privind TVA de plată în suma de xx lei. Astfel, solicita anularea parțială în ceea ce privește suma de xx lei reprezentând impozit pe profit suplimentar calculat în mod greșit și de asemenea cu privire la suma de xx lei considerată în mod injust ca fiind TVA nedeductibilă.**

Totodată, în contestație, societatea petentă susține că organele fiscale au avut ordin de control la data de xx pentru a analiza deconturile de TVA și abia la data de xx a fost anunțată că au extins controlul și cu privire la impozitul pe profit în baza unui ordin de serviciu din xx, extinzându-și astfel abuziv atribuțiile.

Având în vedere motivele invocate în contestația formulată, societatea petentă solicită admiterea acesteia astfel cum a fost formulată.

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

Inspecția fiscală desfășurată la xx, a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului pentru perioada xx respectiv xx.

În conformitate cu prevederile legale, analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, soluționarea contestației făcându-se în limitele sesizării.

Asfel, se reține că xx din municipiul xx, jud.xx contestă doar parțial Decizia de impunere nr.xx, pentru suma totală de **xx lei**, reprezentând :

- *impozit pe profit stabilit suplimentar .....xx lei;*
- *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar .....xx lei.*

➤ **În ceea ce privește aspectele procedurale contestate**, respectiv susținerea că organele de control și-au extins abuziv atribuțiile deoarece ” [...] au avut ordin de control la data de xx pentru a analiza deconturile de TVA și abia la data de xx ne-a anunțat că au extins controlul și cu privire la impozitul pe profit în baza unui ordin de serviciu din xx [...]” se reține că, în referatul întocmit în susținerea cauzei organele de inspecție fiscală precizează expres : ”[...] În baza ordinului de serviciu nr.xx, a fost inițiată inspecția fiscală parțială – rambursare TVA, la firma xx, perioada supusă verificării: xx. În conformitate cu prevederile art.118, alin.(5) din Legea 207/2015, privind Codul de Procedură Fiscală, în timpul efectuării inspecției au fost examinate toate starile de fapt și raporturile juridice relevante pentru impozitare precum și modul de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, constatându-se aspecte care generează influențe fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit, motiv pentru care inspecția fiscală a fost extinsă în conformitate cu prevederile art.115, alin.(3) și art.117, alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală. Avizul de inspecție întocmit în data de xx a fost comunicat în aceeași zi reprezentantului societății, doamna xx. În concluzie, extinderea inspecției fiscale asupra impozitului pe profit a fost efectuată conform prevederilor Codului de procedură fiscală, și nicidecum prin exercitarea abuzivă a atribuțiilor [...]”

**În acest sens, trebuie reținut că, în dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au depus o copie a adresei de înaintare a Avizului de inspecție fiscală nr.xx - întocmit ca urmare a extinderii inspecției asupra impozitului pe profit – și care este semnata de primire în data de xx de către imputernicit xx.**

Având în vedere cele anterior analizate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei **sustinerile de ordin procedural din contestație**, argumentele contestatorului privind **exercitarea abuziva a atribuțiilor** organului de inspecție fiscală a AJFP xx de a efectua controlul asupra activității xx, **neavând o bază legală și reală.**

Referitor la **Raportul de inspecție fiscală nr.F-CL 1/xx – menționat în contestație** - trebuie reținut că acesta reprezintă act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal, nu produce direct, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și prin urmare nu stabilește direct niciun raport obligațional între **xx** și bugetul general consolidat al statului și de aceea acesta nu este susceptibil de a fi pus în executare, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea **Deciziei de impunere nr.xx/xx.**

➤ **În ceea ce privește suma contestată de xx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar se rețin următoarele :**

- Referitor la constatările controlului asupra sumei elementelor similare veniturilor ce trebuiau impozitate, societatea petentă susține "[...] In raportul de inspectie fiscala nu sunt precizate documentele pe baza carora s-au calculat elementele similare veniturilor ce trebuiau impozitate, prin urmare sumele calculate de societate se apreciaza ca fiind corecte [...]

În acest sens, organul de inspecție fiscală precizează în referatul întocmit în susținerea cauzei : "[...] În raportul de inspectie fiscala situatia privind modul de calcul a elementelor similare veniturilor este prezentata in anexa nr.1.[...]"

**Analizând documentele existente în dosarul contestației în corespondență cu sustinerile părților**, rezultă că situația privind modul de calcul al elementelor similare veniturilor, este consemnată de către organele de inspecție fiscală în Anexa x la Raportul de inspecție fiscală nr.xx, în dosar fiind depusă atât anexa în cauză cât și **bilanțurile contabile ale xx**, aferente anilor xx, în care se regăsesc sume în cauză, acestea fiind declarate de societatea contestatoare în *Formularul 40 Situația activelor imobilizate, rd.7, col.3* - aferent fiecărui an.

Prin urmare, conform celor constatate cu ocazia inspecției fiscale desfășurate la xx din xx, controlul a identificat că în luna xx, în urma reevaluării activelor reprezentând construcții (xx), valoarea construcțiilor societății (debit ct.212) devine egală cu valoarea rezervelor din reevaluare (credit ct.105), în sumă totală de xx lei, iar începând cu luna mai societatea amortizează mijloacele fixe la valoarea reevaluată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la data de xx în conformitate cu datele din balanța de verificare a societății, **valoarea mijloacelor fixe provine exclusiv din reevaluare**, și deci **nu există valoare de inventar**, astfel încât la momentul vânzării valoarea la care au fost scăzute din gestiune activele cedate (debitul ct. 212), reprezintă integral elementele similare veniturilor care trebuiau impozitate.

Astfel, se arată că, dacă societatea ar fi efectuat corect toate înregistrările contabile, situația înregistrată la data de xx - în care conturile 105 "Rezerve din reevaluare" și 212 "Construcții" aveau același sold în suma de xx lei - trebuia pastrată până la data de xx.

În referatul întocmit în susținerea cauzei organul de inspecție fiscală consemnează că, la data de 30.09.2019 soldul contului 105 rămâne neschimbat, iar soldul contului 212 este în sumă de xx lei, ceea ce înseamnă vânzări de active în suma de xx lei (xx lei – xx lei).

Mai mult decât atât, având la bază constatările proprii efectuate cu ocazia verificării desfășurate la xx, organul de inspecție precizează expres că sumele calculate de către societate în cadrul contestației "[...] sunt eronate, din următoarele considerente:

- reevaluări ale construcțiilor au avut loc și anterior lunii xx, în condițiile în care exista un sold precedent al contului 105 "Diferențe din reevaluare" în sumă de xx lei;
- nu exista valoare de inventar pentru activele cedate de către societate în perioada xx, ci doar valoare reevaluată.[...]"

- Referitor la constatările controlului asupra sumei de xx lei reprezentând cheltuielă nedeductibilă cu impozitul pe clădiri și teren datorat de societate, aferent perioadei xx și înregistrat în evidența proprie în anul xx, în contestația formulată petenta susține că :

*"[...] In mod gresit organele de control au considerat suma de xx lei ca fiind nedeductibila [...] Societatea nu a inregistrat anterior anului xx sume reprezentand impozit pe cladiri si teren deoarece DITL xx nu a comunicat decizii de impunere. La data de xx societatea a achitat catre Taxe Locale xx suma de xx lei conform sumarului de plata comunicat in data de xx, suma reprezentand impozite aferente perioadei xx. [...] Ca urmare a faptului ca in perioada xx nu au fost inregistrate in contabilitate sume de plata cu titlu de impozit pentru constructii si teren deoarece autoritatea locala nu a emis si nu a comunicat decizii de impunere, aceste sume nu au fost considerate deductibile in anii anteriori si prin urmare sumele au fost inregistrate si deduse abia in anul xx, neexistand niciun prejudiciu pentru deducerea sumelor in acest an si nu in anii anteriori.[...]"*

În corespondență cu aceste sustineri se retine că, organele de inspecție fiscală au făcut următoarele precizări :

*"[...] În anul xx, in baza documentului "sumar nota de plata" emis de Primaria xx, societatea a inregistrat cheltuieli deductibile cu impozitul pe cladiri si teren in suma de xx lei, in conditiile in care **doar suma xx lei era aferenta anului xx, iar diferenta in suma de xx lei era aferenta perioadei xx.***

*Mentionam faptul ca sumele, reprezentand cheltuieli deductibile pe fiecare an fiscal in parte, au fost stabilite (anexa nr.2), avand in vedere compararea datelor inregistrate in evidenta contabila (ct.635) cu datele din documentul "sumar nota de plata" emis de Primaria xx.Referitor la cheltuielile excluse de la deducere in anul xx, in suma de xx lei, mentionam urmatoarele:*

- cheltuielile in suma de xx lei, au fost stabilite ca fiind deductibile in anul xx ;
- cheltuielile aferente perioadei xx, nu genereaza influente fiscale in conditiile in care societatea a fost platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor ;
- cheltuielile aferente perioadei x, nu mai pot fi deduse fiscal deoarece s-a implinit termenul de prescriptie.

*Societatea sustine ca nu a inregistrat anterior anului x sume reprezentand impozit pe cladiri si teren deoarece Directia Impozite si Taxe Locale NU A COMUNICAT DECIZII DE IMPUNERE, însă:*

- nu a dovedit afirmatia ;
- sumare de plata, cu privire la debitele datorate, se pot elibera la cerere de catre D.I.T.L. ;
- evenimentele sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente. [...]"

**Sub imperiul celor de mai sus se reține că, prin înregistrarea in anul x a cheltuielilor din perioada xx (ct.635), societatea pe de o parte a diminuat impozitul pe profit datorat bugetului de stat si a creat un prejudiciu în conditiile în care **au fost deduse cheltuielile aferente perioadei xx, perioadă în care societatea a fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.****

Pe de altă parte, organele de inspectie consemnează că în perioada xx societatea avea dreptul să rectifice Declaratia 101 privind impozitul pe profit aferentă anului xx, în vederea deducerii cheltuielilor cu impozitul pe cladiri si teren dar începand cu data de xx, anul xx reprezintă o perioada prescrisă, motiv pentru care la data efectuării inspectiei fiscale, - respectiv si la data expertizei la care se face referire in contestatie - declaratiile fiscale nu mai pot fi modificate având în vedere prevederile art.84, alin.(1) si art.91, alin.(1) din O.G. 92/2013, privind Codul de procedura fiscală care prevăd :

*"Art.84 - (1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.[...]"*

*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.[...]"*

Din interpretarea sistematică a prevederilor legale, în raport cu cele retinute mai sus, rezultă că, astfel cum au determinat organele de inspectie fiscală, suma de xx lei – reprezentând impozitul pe clădiri și teren aferent perioadei xx – nu poate fi considerată cheltuială deductibilă în anul xx în conditiile în care : pe perioada xx societatea a fost plătitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, pentru perioada xx s-a împlinit termenul de prescriptie, iar o parte din aceste cheltuieli deja "[...] au fost stabilite ca fiind deductibile in anul xx [...]" astfel cum se precizează mai sus.

Prin urmare, referitor la **impozitul pe profit contestat**, stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr.xx, deși aduce o serie de argumente prin care încearcă să combată ajustarea rezultatului fiscal înregistrat de societate cu sumele suplimentare stabilite de organele de

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

inspecție fiscală în cauză, **societatea comercială contestată nu prezintă dovezi relevante în sprijinul susținerilor sale prin care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală** care, pentru în determinarea acestora în cadrul verificărilor efectuate la xx din mun.xx, jud.xx, au avut în vedere și prevederile art.6 și art.118, alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

**„Art.6 Exercițarea dreptului de apreciere**

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

**Art.118 Reguli privind inspecția fiscală**

**(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.[...]**

În acest sens trebuie reținute și precizările făcute în susținerea cauzei de către organele de inspecție, cu privire la calculul impozitului pe profit prezentat de societate în cadrul contestației, astfel :

” [...] Referitor la situația privind calculul impozitului pe profit prezentată de către societate în cadrul contestației, facem următoarele precizări:

**Anulxx:**

- a. elemente similare veniturilor: suma corectă xx lei în loc de xx lei, diferența de xx lei
- b. nu au fost luate în calcul cheltuielile în suma de xx lei, deși sunt în tabelul întocmit de către expertul contabil;
- c. cheltuielile nedeductibile luate în calcul la expertiză: xx lei în loc de xx lei, diferența în suma de xx lei (impozit ce nu este inclus în total cheltuieli);
- d. societatea a considerat în mod eronat cheltuieli deductibile în suma de xx lei, reprezentând impozite și taxe locale datorate pentru anul xx, având în vedere prevederile art.84, alin.(1) din O.G.92/2013, privind Codul de procedură fiscală;
- e. - diminuare pierdere fiscală stabilită de către echipa de inspecție fiscală xxlei,  
- diminuare pierdere fiscală stabilită de expert: xx lei  
- diferența în suma de xx lei, stabilită eronat (xx lei)

In concluzie, diminuarea de pierdere fiscală a fost corect stabilită de către echipa de inspecție fiscală.

**Anul xx:**

Diferența între profitul impozabil stabilit de expert (xx lei) și cel stabilit de echipa de inspecție fiscală (xx lei), este în suma de 2xx lei și provine din:

- a. suma de xxlei, reprezentând diferența între elementele similare veniturilor stabilite de către echipa de inspecție fiscală (1xx lei) și cele stabilite de către expert (xx lei);
- b. suma de xx lei, reprezentând diferența între pierderea fiscală de recuperat din anii anteriori stabilită de către echipa de inspecție fiscală (xx lei) și cea stabilită de către expert (xx lei);

Subliniem faptul că suma de xx lei (impozit pe cladiri și teren aferent perioadei xx) nu poate fi considerată cheltuielă deductibilă în anul xx, conform prevederilor legale în vigoare.

In concluzie, impozitul pe profit în suma de xx lei, a fost corect stabilit de către echipa de inspecție fiscală.

**Anul 2018**

Diferența între profitul impozabil stabilit de expert (xx lei) și cel stabilit de echipa de inspecție fiscală (xx lei), este în suma de xx lei și provine din:

- a. suma de xx lei, reprezentând diferența între elementele similare veniturilor stabilite de către echipa de inspecție fiscală (xx lei) și cele stabilite de către expert (xx lei);
- b. suma de xx lei, reprezentând diferența între cheltuielile nedeductibile stabilite de către echipa de inspecție fiscală (xx lei) și cea stabilită de către expert (xx lei);

Deși în contestație se menționează faptul că suma de xx lei reprezintă **alte impozite și taxe locale**, societatea nu a prezentat documente justificative în baza cărora aceasta a fost înregistrată în evidența contabilă, precum și dovada faptului că suma este integral deductibilă în anul xx.

In concluzie, impozitul pe profit în suma de xx lei, a fost corect stabilit de către echipa de inspecție fiscală.

**Perioada xx**

Diferența între profitul impozabil stabilit de expert (xx lei) și cel stabilit de echipa de inspecție fiscală (xx lei), este în suma de xx lei și provine din:

- a. suma de xx lei, reprezentand diferenta intre elementele similare veniturilor stabilite de catre echipa de inspectie fiscala (xx lei) si cele stabilite de catre expert (xx lei);
- b. suma de xx lei, reprezentand cheltuieli cu impozit teren si cladiri, neinregistrate in evidenta contabila a societatii pana la data de xx, luate in calcul de catre expert in baza sumarului de plata emis de catre D.I.T.L. In data de xx.

Deoarece pentru anul xx verificarea privind impozitul pe profit a cuprins doar perioada xx, suma de xx lei poate fi inregistrata in evidenta contabila a societatii, in trimestrul xx, perioada neverificata.

Faptul ca in expertiza, cheltuiala cu impozitul pe cladiri si teren (neinregistrata in evidenta contabila de catre societate), in suma de xx lei a fost considerata deductibila in baza sumar de plata emis de D.I.T.L., este in total dezacord cu ideea sustinuta in cadrul contestatiei pana la acel moment conform careia cheltuielile privind impozitul pe cladiri si teren nu pot fi inregistrate in contabilitate decat in baza unui titlu de creanta, citam: **"deoarece autoritatea locala nu a emis si nu a comunicat decizii de impunere, aceste sume nu au fost considerate deductibile";[...]"deoarece pana la data depunerii declaratiei de creanta nu s-a comunicat subscrisei nicio declaratie de creanta sau alt titlu ce ar fi putut fi inregistrat in contabilitate".[...]"**

Astfel, referitor la aceste aspecte ridicate de organele de inspectie fiscală în legătură directă cu expertiza la care petenta face referire în contestatia formulată, se reține că această expertiză **nu este anexată la dosar** - fiind doar trecute datele din tabelele prezentate ca făcând parte dintr-o expertiza efectuată - nedepusă însă de contestatar în susținerea cauzei pentru a putea fi analizată în procedura de solutionare.

**Prin urmare, chiar dacă "expertiza contabilă" este trecută ca probă în cuprinsul contestatiei, acesta nu a fost depusă în dosarul cauzei**, acest lucru fiind precizat expres și de către organul fiscal căruia i s-au cerut precizări în acest sens – astfel :

*"[...] Nu exista documente noi, in sustinerea cauzei, ci doar interpretare partinitoare si mod de calcul diferit fata de cel stabilit de catre echipa de inspectie fiscala.[...] Singurul document depus de către contribuabil a fost contestatia, iar în cadrul acesteia se face referire la expertiza contabilă[...]"*

- În ceea ce privește afirmatia societății contestatoare precum că "[...] Organele de control au preluat eronat suma de total venituri din rulajul creditor al contului 121 si nu total venit asa cum este declarat de societate in situatiile financiare pentru anii supusi controlului si balantele aferente (total rulaj clasa 7), sens in care au reiesit sume diferite fata de cele calculate de organul fiscal. [...]" din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă că **în această situație nu există diferențe în ceea ce privește profitul/pierderea contabilă stabilită de echipa de inspectie fiscală față de cea stabilită/declarată de către societate, pentru anii supusi inspectiei fiscale**, fapt ce reiese atât din datele din bilanțurile contabile depuse în susținerea contestatiei cât și din tabelul prezentat în cadrul contestatiei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată rezultă că, în mod corect și legal organele de inspectie fiscală au stabilit în sarcina xx **impozitul pe profit suplimentar contestat în sumă xx lei**, drept urmare, conform prevederilor art.279, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015, pentru acest capăt de cerere contestația **se va respinge ca neîntemeiată**.

➤ **În ceea ce privește suma contestată de xx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată** suplimentar, se reține că în contestația formulată societatea petentă susține că organele de control în mod eronat *"[...] au respins la rambursare suma de xx lei compusa din xx lei deoarece subscrisa nu dețineam în original facturi emise de furnizori (xx) și un xx. **Apreciem ca lipsa în original a facturii nu poate fi sanctionata cu lipsa deductibilității TVA ului aferent** deoarece acestea puteau fi solicitate furnizorilor și oricum, majoritatea furnizorilor transmit facturile în format electronic. Subscrisa a achitat respectivul TVA către furnizori și acest aspect putea fi verificat, sancțiunea fiind evident abuziva.[...]"*

În legătură cu acest capăt de cerere, trebuie reținut că organele de inspectie fiscală au consemnat expres că TVA în sumă de **xx lei** - din totalul de xx lei stabilită suplimentar - a fost respinsă la rambursare deoarece societatea verificată nu detine în original facturile primite în perioada xx de la xx.



În drept, s-au avut în vedere prevederile art.299 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct.69 din HG 1/2016 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal :

*Art.299 - "(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;(...)"*

*Pct.69 - "(1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct.67 alin.(1), precum și formalitățile prevăzute la art.299 din Codul fiscal(...)"*

*(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.299 alin.(1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.319 alin.(20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art.297 alin.(3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art.297 alin.(2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.(...)"*

Din aceste prevederi se reține că, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.319 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Analizând constatările consemnate de organele de inspecție fiscală și documentele aflate la dosarul cauzei reiese că **xx** din municipiul xx, jud. xx, și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă contestată de **xx** lei pe baza unor copii ale facturilor emise de furnizorii xx.

Întrucât, justificarea deducerii taxei se putea face numai pe baza exemplarelor originale ale documentelor iar societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației pe parcursul soluționării căii administrative de atac, facturile în original în baza cărora a fost înregistrată această taxă, organele de inspecție nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **xx** lei.

**În drept**, față de cele de mai sus, în speță sunt incidente și dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Legea nr.207/2003 privind Codul de procedură fiscală :

**“ Art.269 - Forma și conținutul contestației**

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

*[...] c) motivele de fapt și de drept ;*

*d) dovezile pe care se întemeiază ; [...]"*

Din conținutul contestației reiese că **xx** din municipiul xx, jud. xx, nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală în ceea ce privește deductibilitatea sumelor menționate mai sus a căror **justificare a deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor** prevăzute la art.299 alin.(1) din Codul fiscal.

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.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, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

Având în vedere cele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată rezultă că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina xx **TVA suplimentara contestata în sumă xx lei**, drept urmare, conform prevederilor art.279, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015, pentru acest capăt de cerere contestația **se va respinge ca neîntemeiată**.

**IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de persoana juridică xx din municipiul xx, jud. xx, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx act administrativ fiscal emis de A.J.F.P. xx, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

#### **D E C I D E :**

**1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală contestată de **xx lei** reprezentând :

- impozit pe profit stabilit suplimentar .....xx lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar .....xx lei.

**2. – Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac**, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**xx**