

## **DECIZIE nr. 3748/27.06.2018**

privind soluționarea contestației formulate de Societatea X S.R.L.  
înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /09.01.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție Fiscală cu adresa nr. HDG\_AIF ... /04.01.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /09.01.2018 și a procedat la soluționarea contestației depuse de

Societatea X S.R.L.

CUI: ... ,

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

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara sub nr. HDG\_REG ... /27.12.2017, la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_AIF ... /27.12.2017, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /09.01.2018.

Societatea X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... /31.10.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... /31.10.2017 emise de Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată – ... lei
- impozit pe profit – ... lei.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, 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 nr. F-HD ... /31.10.2017 fiind comunicată prin poștă cu confirmare de primire la data de 07.11.2017, iar contestația formulată a fost transmisă prin serviciile poștale, fiind depusă la Oficiul Poștal Arad la data de 22.12.2017, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara sub nr. HDG\_REG ... /27.12.2017 și la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_AIF ... /27.12.2017).

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

I. Prin contestația formulată petenta solicită anularea parțială a deciziei de impunere atacată care în opinia petentei este netemeinică și nelegală, în considerarea următoarelor argumente:

1. În ceea ce privește achizițiile efectuate de petentă de la Societatea F ... SRL Timișoara

Petenta detaliază modul în care s-au stabilit relațiile cu această firmă (raporturi economice derulate, scopul acestora, contracte de vânzare – cumpărare, contracte de prestări servicii, înregistrarea documentelor în evidența contabilă etc.) arătând că documentele justificative au fost înregistrate în evidența contabilă și operativă a societății, subliniind faptul că a dat dovadă de bună credință în derularea relațiilor economice.

Astfel, în opinia petentei, „înlăturarea sumei de ... lei din conturile de cheltuieli (...) este determinată de o aplicare excesivă a legii.”

Referitor la neacordarea exercitării dreptului de deducere a TVA deoarece factura a fost emisă de furnizor inactiv/inexistent, petenta invocă Decizia CJUE pronunțată în cauza C-277/14, referitoare la furnizori cu un comportament inadecvat, inactivi - concluzionând că „dreptul de deducere al TVA ne poate fi refuzat dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a ni se solicita verificări a căror sarcină nu ne revine, că societatea noastră știa sau ar fi trebuit să știe că livrările menționate erau sancționate cu măsura inactivității, aspect a cărui verificare nu este de competența noastră.”.

2. În ceea ce privește achizițiile efectuate de petentă de la Societatea S C SRL Arad, petenta punctează faptul că deși nu a fost încheiat un contract între părți, „lucrările au fost executate ca urmare a comenzilor transmise, urmate de punerea în executare și de plata serviciului, între părți nefiind pusă în discuție întocmirea unui înscris prin care să se facă dovada asumării obligației de execuție din partea prestatorului sau a obligației beneficiarului de a plăti la termen prețul convenit.”.

Petenta precizează faptul că organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă privind impozitul pe profit cu achizițiile efectuate de petentă de la acest furnizor, respectiv nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor achiziții, pentru perioada în care furnizorul a fost declarat inactiv.

Față de acest aspect, petenta arată că a început colaborarea cu Societatea S C SRL la o dată la care aceasta „avea un cod de plătitor de TVA și nu era inactivă, nu figura în aceste situații pe site-ul ANAF”, iar în ceea ce o privește petenta nu avea obligația de a efectua verificări privind starea societății.

3. În ceea ce privește achizițiile efectuate de petentă de la Societatea V ... SRL, petenta consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... ,76 lei reprezentând avansul plătit către V ... SRL pentru cumpărarea unui imobil în municipiul Arad, refacturat ulterior cu titlu de penalități reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil cu consecința majorării masei impozabile a profitului.

Petenta arată că încheierea Promisiunii de vânzare – cumpărare nr. .../22.08.2014 încheiată cu Societatea V ... SRL pentru achiziția unui imobil în vederea desfășurării activității sale, a avut drept scop „reconversia unor cheltuieli cu personalul angajat, respectiv 3 angajate care inițial făceau naveta – având domiciliul în altă localitate. Ulterior societatea a închiriat un imobil (30mp din 60 mp) cu destinație locuință de serviciu (anexăm contract de închiriere, declarație de impunere locator, copie C.I. angajată, care a solicitat și a obținut aplicarea pe C.I. a adresei de rezidență la imobilul închiriat), imobil în care locuiau ocazional și celelalte două angajate (dovada extras REVISAL, copie C.I.)”, avantajul final declarat de petentă fiind faptul că se limitau unele cheltuieli care nu reprezentau investiții – chiria lunară de 450 lei.

În ceea ce privește denumirea de „casă unifamilială”, petenta arată că această denumire reprezintă doar o modalitate aleasă de dezvoltatorul imobiliar pentru promovare și marketing, fapt care însă nu ar trebui să influențeze identificarea scopului acestei achiziții, deoarece destinația imobilului cu o suprafață construită desfășurată de 140 mp este stabilită de cumpărător indiferent de sugestia privind destinația de locuință.

De asemenea, petenta precizează că suma de ... ,76 lei reprezentând avans a fost achitată inițial dezvoltatorului imobiliar, iar ulterior, în situația în care Promisiunea de vânzare – cumpărare nr. .../22.08.2014 a fost denunțată și reziliată de promitentul vânzător V ... SRL ca urmare a neplății diferenței de preț, s-a procedat la refacturarea avansului cu titlu de daune–interese, în conformitate cu art. 6.2.2. din contract.

În concluzie, petenta consideră că se impune „reaprecierea cu privire la scopul economic, pe care societatea noastră arătăm că l-am documentat și justificat, motiv pentru care solicităm ca suma de ... ,76 lei să fie considerată deductibilă și înlăturată din baza impozabilă.”.

**4.** În ceea ce privește achizițiile efectuate de petentă de la Societatea D ... SRL, petenta nu este de acord cu constatările inspecției fiscale, pentru următoarele motive prezentate la pag. 6 din contestație, astfel:

Prețul de vânzare a fost influențat de mai mulți factori: imobilele nu erau întabulate în Cartea Funciară, prețul de piață al imobilelor nu a urmat o tendință ascendentă, destinația imobilelor era industrială, necesitau reparații; astfel petenta „a fost nevoită să își reorganizeze activitatea prin procedura internă (nu în baza Legii nr. 85/2014) și a procedat la redistribuirea portofoliului de client, în sensul că activitatea de păstrare de arhive a fost dezvoltată în principal de societatea D ... SRL, iar X SRL a urmărit dezvoltarea activității de producție de mobile și decorațiuni diverse.”.

În opinia petentei, prețul de vânzare pe care l-a practicat reprezintă un „preț stabilit la valoarea de piață”, argumentele sale fiind faptul că deși a fost oferit spre vânzare o perioadă mai mare de timp nu s-a reușit vânzarea acestuia, iar firma cu care a avut negocieri în acest sens, Societatea L ... SRL a oferit o sumă inferioară prețului de vânzare.

De asemenea, petenta subliniază faptul că inspecția fiscală nu a avut în vedere dinamica pieței, respectiv evoluția și posibilitățile sale reale de dezvoltare.

În acest sens, petenta invocă dispozițiile art. 6 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, arătând că stabilirea bazei de impunere s-a făcut în mod arbitrar și nerealist, cu nerespectarea principiilor de funcționare a pieței, fundamentarea concluziilor fiscale făcându-se pe baza unor prevederi legale care nu au legătură cu starea de fapt analizată.

În considerarea celor precizate, petenta solicită anularea deciziei de impunere contestate și emiterea unei noi decizii care să reflecte situația fiscală reală și conformă cu dispozițiile legale și starea de fapt invocate în cuprinsul contestației.

**II.** Inspecția fiscală desfășurată la Societatea X S.R.L. s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-HD ... /31.10.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD ... /31.10.2017, contestată.

Inspecția fiscală a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2012 – 31.03.2017, respectiv impozitul pe profit aferent perioadei 01.10.2012 – 31.12.2016, constatându-se următoarele:

Cu privire la **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat referitor la perioada verificată următoarele aspecte:

**A.)** Petenta a efectuat achiziții de bunuri și servicii în sumă de ... lei de la societățile F ... SRL și S C SRL care au fost declarate contribuabili inactivi începând cu data de 01.05.2012, respectiv 23.11.2012, motiv pentru care în considerarea dispozițiilor art. 11 alin. 1<sup>1</sup>, art. 11 alin. 1<sup>2</sup>, art. 21 alin. 4 lit. r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, OPANAF nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, art. 78 alin. 5 din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

**B.1)** În ceea ce privește achizițiile efectuate de petentă de la Societatea S C SRL în perioada 03.10.2012 – 19.11.2012 (anterior declarării acestei firme ca inactivă), în considerarea faptului că petenta nu a prezentat niciun contract încheiat între părți – fapt confirmat de administratorul petentei prin Nota explicativă, respectiv situații de lucrări care să confirme execuția lucrărilor conform art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei aferentă achizițiilor reprezentând contravaloarea unor servicii (de D e, prestări servicii montaj panou publicitar, prestări servicii închiriere schelă, chirie aparat sudură) reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

**B.2)** În mod similar, inspecția fiscală a relevat faptul că nici pentru achizițiile de servicii din perioada 20.02.2012 – 04.06.2013, în sumă totală de ... lei de la firma R ... SRL reprezentând servicii de montaj panou/închiriere aparat de sudură, închiriere spațiu publicitar/închiriere schelă, inscripționare material publicitar, petenta nu a prezentat vreun contract încheiat între părți, respectiv situații de lucrări care să confirme execuția lucrărilor, motiv pentru care organele de inspecție fiscală, făcând aplicațiunea art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

**C.1)** Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în evidența financiar contabilă, respectiv în jurnalele de vânzări și balanțele de verificare, facturi de livrare către clientul G SRL în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând livrări de bunuri (fermoare, ață, scai, cheder), sume declarate prin Deconturile de TVA și Declarațiile 394 depuse lunar pe anul 2013.

Verificând baza de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat neconcordanțe între declarațiile celor două firme, procedând astfel la extinderea verificărilor în vederea stabilirii stării de fapt fiscale.

Astfel, s-a constatat că petenta nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat contravaloarea unui număr de nouă facturi emise către clientul G SRL, cu o valoare totală de ... lei, cu o bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

**C.2)** Starea de fapt fiscală descrisă mai sus a fost constatată de organele de inspecție fiscală și pentru clientul petentei, firma K SRL, petenta neînregistrând în contabilitate și nedeclarând ... facturi emise către acest furnizor, cu o valoare totală de ... lei, din care baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă privind impozitul pe profit aferentă anului 2013 cu suma de ... lei (... lei + ... lei) reprezentând venituri din vânzări de bunuri și servicii neînregistrate în evidența contabilă a petentei, în considerarea dispozițiilor pct. 258 alin. 1 și 2 din Ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 și art. 11 alin. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, a contabilității coroborate cu art. 103 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**D)** Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a încheiat cu Societatea V ... SRL promisiunea sinalagmatică de vânzare – cumpărare nr. .../22.08.2014, în baza căreia V ... SRL, în calitate de promitent vânzător

vinde petentei X SRL, în calitate de promitent cumpărător, imobilul reprezentând casă unifamilială, având suprafața desfășurată de 140 mp în cartierul V Arad cu un teren în suprafață măsurată de 573 mp, identificată prin CF nr. ... Arad.

Urmare nerespectării termenelor de plată stabilite între părți, la data de 07.07.2016, V ... SRL emite Actul de rezoluțiune unilaterală a promisiunii sinalagmatică de vânzare – cumpărare nr. .../22.08.2014, iar în consecință emite și factura nr. ... /20.07.2016 prin care stornează contravaloarea avansurilor facturate, iar în contrapartida acestor avansuri refacturează penalități de întârziere în sumă de ... ,76 lei, înregistrate de petentă în contul 658.82 – Alte cheltuieli de exploatare.

Astfel, în considerarea stării de fapt fiscale constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că penalitățile de întârziere înregistrate de petentă în evidența contabilă, nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității sale economice, majorând astfel baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de ... ,76 lei reprezentând cheltuieli nedeductibile neafere operațiunilor impozabile.

**E)** Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna august 2016, petenta a încheiat contractul de vânzare – cumpărare nr. ... /04.08.2016 cu Societatea D ... SRL, prin care petenta vinde un grup de mai multe imobile situate la aceeași adresă (clădire birouri, 7 hale zidărie și o împrejmuire totală din prefabricat beton și sârmă, înregistrate în contul 212 „Construcții”) Societății D ... SRL pentru suma de ... lei (fără TVA); conform RIF nr. F-HD ... /31.10.2017 cele două firme fiind afiliate, tranzacțiile dintre ele trebuind să respecte principiul valorii de piață.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că petenta nu a prezentat un raport de evaluare pentru imobilele vândute, întocmit de o persoană autorizată care să stabilească valoarea de piață a acestor imobile care fac obiectul contractului de vânzare – cumpărare nr. ... /04.08.2016.

Din verificarea evidenței financiar – contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că imobilele au fost achiziționate de petentă în luna octombrie 2012 de la Societatea R SRL cu prețul de ... lei, valoarea imobilului fiind majorată în luna decembrie 2015 cu contravaloarea lucrărilor de investiții înregistrate în contul 231 „Investiții în curs” în sumă de ... lei.

În condițiile în care investițiile efectuate de petentă au majorat în luna decembrie 2015 valoarea de inventar a acestor imobile la valoarea de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că această valoare reflectă prețul de piață dat fiind faptul că majorarea valorii s-a efectuat cu 7 (șapte) luni înainte de vânzarea acestora, motiv pentru care au majorat masa profitului impozabil cu suma de ... lei calculată ca diferență între valoarea de piață (valoarea de inventar în sumă de ... minus valoarea amortizată în sumă de ... lei) și valoarea la care au fost livrate imobilele.

**F)** Urmare a recalculării profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea cheltuielilor de protocol fiind stabilite cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil în sumă de ... lei pentru anul 2012 și în sumă de ... lei pentru anul 2013.

Pe cale de consecință, în conformitate cu dispozițiile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei o diferență suplimentară de natura impozitului pe profit în sumă totală de ... **lei**, stabilită pe ani fiscali, astfel:

- în anul 2012 – ... lei
- în anul 2013 – ... lei
- în anul 2014 – ..... lei
- în anul 2016 – .... lei.

Cu privire la **taxa pe valoarea adăugată**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății petente o diferență suplimentară în sumă totală de ... lei, care provine din:

**1.** TVA în sumă de ... **lei** înscrisă în facturile emise de Societatea F ... SRL în perioada 02.08.2012 – 31.03.2014, când această firmă era inactivă, organele de inspecție fiscală stabilind că petenta nu are drept de deducere a TVA în conformitate cu dispozițiile art. 11 alin. 1<sup>^</sup>1, art. 153 alin. 9 lit. b)-e), art. 146 alin. 1 lit. a), art. 158 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**2.** TVA în sumă de ... **lei** înscrisă în facturile emise de Societatea S C SRL în perioada 03.10.2012 – 27.03.2013 când această firmă nu mai era înregistrată în scopuri de TVA (de la data de 01.08.2012), respectiv inactivă (de la 23.11.2012), organele de inspecție fiscală stabilind că petenta nu are drept de deducere a TVA în conformitate cu dispozițiile art. 11 alin. 1<sup>^</sup>1, art. 153 alin. 9 lit. b)-e), art. 146 alin. 1 lit. a), art. 155, art. 158 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**3.** TVA în sumă de ... **lei** înscrisă în facturile emise în perioada 20.02.2012 – 04.06.2013 de Societatea R ... SRL pentru achizițiile efectuate de petentă reprezentând bunuri (palet/europalet, poliță raft lemn, raft metalic) și prestări servicii (montaj panouri, inscripționare material publicitar, închiriere schelă), pentru care petenta nu a prezentat niciun contract încheiat între părți.

**4.** TVA în sumă de ... **lei** înscrisă în facturi (de regularizare) emise de Societatea M în luna octombrie 2016 referitor la care organele de inspecție fiscală au constatat că deși petenta a prezentat aceste facturi, ele nu au fost înregistrate în evidența financiar contabilă a petentei, nefiind nici declarate în Declarația 394, administratorul X SRL motivând că a uitat să le transmită la contabilitate.

Pe cale de consecință, urmare a neînregistrării în contabilitate, respectiv a nedeclarării în decontul de TVA pe luna octombrie 2016 a TVA aferentă facturilor de regularizare emise de Societatea M , organele de

inspecție fiscală nu au acordat petentei dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei stornată de furnizor, stabilind o diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei.

**E5.** Organele de inspecție fiscală au identificat neconcordanțe în baza de date ANAF în ceea ce privește achizițiile efectuate de petentă de la firmele G SRL și K SRL (starea de fapt fiscală fiind descrisă la cap. privind impozitul pe profit al prezentei decizii), motiv pentru care au stabilit o TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei (pentru achizițiile de la Societatea G SRL) și ... lei (pentru achizițiile de la Societatea K SRL), în baza prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**III.** Societatea X S.R.L. cu sediul în mun. Arad, str. ... nr. ... , jud. Arad, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J02/... /2005, are cod unic de înregistrare ... și are ca obiect principal de activitate „Activități ale bibliotecilor și arhivelor” – cod CAEN 9101.

**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:

**În ceea ce privește contestația formulată de petenta Societatea X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... /31.10.2017,** 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. 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 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 1 milion lei;*

b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion 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-HD ... /31.10.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – 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-HD ... /31.10.2017 care reprezintă titlu de creanță.

**În ceea ce privește contestația formulată de petenta Societatea X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... /31.10.2017, se rețin următoarele:**

**1) Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este învestită să se pronunțe dacă X S.R.L. are drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată mai sus indicate, aferente achiziției unor bunuri și servicii, facturate de furnizorii F SRL și S C SRL, având în vedere că facturile sunt emise de acești furnizori după data declarării acestora ca și contribuabili inactivi de administrația fiscală, în condițiile în care prin raportare la jurisprudența europeană pronunțată în cauza C-101/16 – Paper Consult și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat, a rezultat că furnizorii nu au colectat și achitat taxa pe valoarea adăugată rezultată din operațiunile efectuate cu societatea contestată și pentru care aceasta din urmă și-a exercitat dreptul de deducere.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a achiziționat bunuri și servicii în sumă totală de ... lei de la societățile F ... SRL și S C SRL care au fost declarate contribuabili inactivi începând cu data de **01.05.2012**, respectiv **23.11.2012**, exercitându-și totodată și dreptul de deducere a TVA însumă de ... lei, motiv pentru care în considerarea dispozițiilor art. 11 alin. 1<sup>1</sup>, art. 146 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil și nu au acordat societății contestată dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achizițiilor efectuate de la societățile F ... SRL și S C SRL.

**În drept**, art.11 alin.(1<sup>1</sup>) și alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.08.2012, stipulează:

**„(1<sup>1</sup>) Contribuabilii declarați inactivi conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.**

**(1<sup>^</sup>2) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>^</sup>1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.**

Potrivit acestor prevederi legale, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>^</sup>1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.

Conform OG nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 78<sup>^</sup>1 Registrul contribuabililor inactivei/reactivați

(...)

**(8) Registrul contribuabililor inactivei/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

**(9) Înscrierea în registrul prevăzut la alin. (8) se face de către organul fiscal emitent, după comunicarea deciziei de declarare în inactivitate/reactivare, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării.**

**(10) Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți de la data înscrierii în registrul prevăzut la alin. (8).”**

Totodată potrivit **Ordinul nr. 3.347 din 20 octombrie 2011** pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a art. 78<sup>^</sup>1 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare:

“ART. 8

**(1) Contribuabililor declarați inactivi li se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA, începând cu data de întâi a lunii următoare comunicării deciziei de declarare în inactivitate.**

ART. 10

**Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare fiscală, [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro), la secțiunea "Informații publice".**

Se reține astfel că datele la care furnizorii în cauză au fost declarați contribuabili inactivi, precum și datele de la care organele fiscale au anulat acestora înregistrarea în scopuri de TVA, astfel cum au fost prezentate la situația de fapt, se regăsesc și în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, conform paginii de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală

secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici, opozabilă *erga omnes*.

Mai mult, așa cum s-a reținut la situația de fapt, la datele la care furnizorii în cauză au emis facturile în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, înregistrarea în scopuri de TVA a acestora era anulată de către organele fiscale.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... /31.10.2017, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat societății X S.R.L. dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, respectiv au considerat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă totală de ... lei înscrisă în facturi reprezentând achiziții de bunuri și servicii, emise de societățile F ... SRL (în perioada 02.08.2012 – 31.03.2014) și S C SRL (în perioada 03.10.2012 – 27.03.2013), ulterior declarării stării de inactivitate a furnizorilor, având în vedere că F ... SRL a fost declarată inactivă începând cu data de 01.05.2012 și S C SRL a fost declarată inactivă începând cu data de 23.11.2012 conform O.P.A.N.A.F. nr. 2499/21.09.2011, totodată Societatea S C SRL nemaifiind înregistrată în scopuri de TVA de la data de 01.08.2012.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea invocă în motivarea pretențiilor sale **Cauza C-277/14**.

Se reține că sub aspectul legislației comunitare, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Astfel, se reține că, implicit autoritățile naționale, au obligația legală de a-și îndeplini obligațiile impuse prin tratatul UE și de legislația secundară elaborată conform acestuia.

Potrivit art.267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene este singura instanță competentă să interpreteze tratatele, precum și să se pronunțe cu privire la interpretarea și validarea dreptului derivat.

În privința interpretării unor dispoziții ale dreptului UE, ceea ce se impune statelor membre este de fapt norma de drept, în interpretarea dată de CJUE, prin urmare atunci când există o practică a CJUE cu privire la anumite dispoziții, inclusiv dispozițiile referitoare la TVA, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA – componenta a aquis-ului comunitar, statele membre trebuie să adopte o conduită conformă interpretării respective.

De asemenea, celelalte autorități naționale, inclusiv autoritățile fiscale, care aplică dreptul UE trebuie să țină seama de interpretarea dată de CJUE având în vedere că o aplicare a dreptului UE care nu este conformă cu această interpretare, încalcă de fapt, însăși norma de drept respectivă. Pentru a fi posibilă atingerea unui astfel de deziderat, autoritățile fiscale au obligația de a se asigura că interpretările date legislației fiscale și practica națională sunt conforme cu interpretările CJUE, din acest motiv fiind deopotrivă responsabile în identificarea hotărârilor CJUE aplicabile în situații de fraude fiscale sau abuzuri.

Prin urmare, în cazuri precum cel în speță, se impune analizarea jurisprudenței europene în materie și identificarea hotărârilor CJUE în cauze similare. Aceste hotărâri, în măsura în care legislația națională nu conține dispoziții contrare, sunt aplicabile și constituie izvor de drept, chiar dacă nu sunt menționate în mod expres în Codul fiscal și Normele Metodologice.

Față de jurisprudența invocată de petentă - Cauza **C-277/14** – învedereăm petentei că, ulterior pronunțării de către CJUE a hotărârii invocate în contestație – care referă la faptul că s-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru facturi emise de un „furnizor inexistent”, CJUE a pronunțat hotărârea din 19 octombrie 2017 a Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza **C-101/16 Paper Consult SRL**, care a analizat refuzul „*dreptului de a deduce taxa pe valoarea adăugată (TVA) achitată pentru prestări de servicii achiziționate (...), pentru motivul că aceasta din urmă era declarată contribuabil "inactiv"*” – care reprezintă **chiar cauza supusă soluționării**.

Astfel, raportat la considerentele și dispozitivul acestei hotărâri, DGRFP Timișoara cu adresa nr. ... /17.04.2018, a solicitat Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Hunedoara în temeiul art. 276 Cod procedură fiscală și având în vedere că prin Hotărârea CJUE pronunțată în Cauza C-101/16, opozabilă *erga omnes*, s-a dispus:

„56 *Deși nedepunerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată indiciu de fraudă, aceasta nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul. În plus, reiese din elementele furnizate Curții că, **sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, chiar dacă contribuabilul și-ar fi regularizat situația și ar fi obținut radierea sa de pe lista contribuabililor înscriși ca inactivi, sancțiunea prevăzută la articolul 11 alineatul (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal ar fi menținută, astfel încât persoana care cumpără bunul sau serviciul nu și-ar putea redobândi dreptul de deducere a TVA-ului. În schimb, articolul 11 alineatul (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal prevede că contribuabilul „reactivat” este autorizat, după „reactivarea” sa, să recupereze TVA-ul a cărui deducere a fost refuzată în perioada de inactivitate.***

57 *În această privință, guvernul român a indicat că legea fusese modificată și că, de la 1 ianuarie 2017, în ipoteza reactivării unui contribuabil declarat inactiv, efectele fiscale ale inactivării sunt anulate atât pentru contribuabilul în cauză, cât și pentru partenerii săi comerciali care își*

recuperează dreptul de deducere a TVA-ului aferent tranzacțiilor încheiate în perioada de inactivitate.

59 Sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, rezultă că articolul 11 alineatul (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, nu prevede o regularizare în beneficiul persoanei impozabile situate în aval, în pofida dovezii plății TVA-ului de către persoana impozabilă situată în amonte, nerecunoașterea dreptului de deducere fiind definitivă.

60. Or, imposibilitatea persoanei impozabile de a demonstra că tranzacțiile încheiate cu operatorul declarat inactiv îndeplinesc condițiile prevăzute de Directiva 2006/112 și în special că TVA-ul a fost plătit trezoreriei publice de către acest operator depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului legitim urmărit de această directivă.”, să verifice dacă furnizorii declarați inactivi, respectiv Societățile F ... SRL și S C SRL (pct. 1 și 2 din contestație) au colectat și achitat taxa pe valoarea adăugată rezultată din operațiunile efectuate cu societatea contestată și pentru care aceasta din urmă și-a exercitat dreptul de deducere, urmând a completa Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. HDG\_AIF ... /04.01.2018 conform celor mai sus descrise.

Inspekția Fiscală a răspuns solicitării cu adresa nr. HDG\_AIF ... /08.05.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /11.05.2018, în care a arătat următoarele:

"(...) Având în vedere că, SC F -... SRL și SC S C SRL, au fost declarați contribuabili inactivi ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, conform OPANAF nr. 575/2012, **fiindu-le anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA de la data de 01.08.2012, facturile emise de acestea după data de 01.08.2012 nu mai reprezintă documente justificative pe baza cărora SC X să-și poată deduce TVA.**

(...) Mai mult, din informațiile existente în bazele de date ANAF referitoare la comportamentul fiscal al SC F ... SRL, se desprind următoarele:

- starea curentă a societății: radiată de la data de 28.07.2014;
- SC F ... SRL Timișoara, CIF ... , a fost declarat contribuabil inactiv din data de 01.08.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, conform OPANAF nr. 575/2012, **fiindu-i anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA de la data de 01.08.2012**; organul care a întocmit dosarul de declarare ca inactiv este Administrația Finanțelor Publice a municipiului Timișoara.
- ultimul decont de TVA depus la organul fiscal este la luna septembrie 2010, iar pe tot anul 2010 societatea a depus deconturi de TVA cu sume 0, nedeclarând tva colectată și nici deductibilă;
- ultima Declarație 101 privind impozitul pe profit este depusă pe anul 2009;
- ultima declarație 394 este depusă pe Semestrul II 2009;
- pe perioada derulării tranzacțiilor cu SC X SRL, respectiv 09.01.2012 - 31.03.2014 furnizorul SC F ... SRL nu a depus deconturi de tva;
- nemaifiind înregistrat în scopuri de tva de la data de 01.08.2012, furnizorul

**SC F ... SRL nu a declarat la organul fiscal tva colectată aferentă livrărilor efectuate către X în perioada 09.01.2012 - 31.03.2014 și implicit nici nu a achitat-o la bugetul de stat;**

- **SC F ... SRL** nu a depus declarațiile 101 privind impozitul pe profit pe perioada anilor 2012, 2013 și 2014 nedeclarând veniturile aferente tranzacțiilor desfășurate cu X SRL;

- mai mult, în perioada 2012 - 2014 se constată că, nicio societate nu declară livrări de bunuri către SC F ... SRL, iar în anul 2013 SC X SRL este unicul client al acestei societăți.

(...) De asemenea din informațiile existente în bazele de date ANAF referitoare la comportamentul fiscal al **SC S C SRL**, se desprind următoarele:

- starea curentă a societății la data de 04.05.2017 este "insolvabil";

- SC S C SRL, CIF ... a fost declarat contribuabil inactiv din data de 23.11.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, conform OPANAF nr. 575/2012, **fiindu-i anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA de la data de 01.08.2012.** Organul care a întocmit dosarul de declarare ca inactiv este Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad;

- obiectul de activitate conform cod CAEN 4711 - Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun;

- ultimul decont de TVA depus la organul fiscal este la luna septembrie 2011 cu sume zero;

- societatea depune deconturi de TVA doar pe perioada iunie 2010 - septembrie 2011 și înregistrează o TVA de rambursat în sumă de 7.641 lei;

- ultima Declarație 101 privind impozitul pe profit este depusă pe anul 2009 în data de 02.04.2011 cu sume zero;

- ultima declarație 394 este depusă pe Semestrul S1 an 2011;

- pe perioada derulării tranzacțiilor cu SC X SRL, respectiv 2012, 2013 și 2014 potrivit bazei de date ANAF se constată că doar două societăți declară livrări de bunuri către SC S C SRL în valoare de 203 lei cu o TVA aferentă în sumă de 50 lei.

- ultimul bilanț contabil este depus pe anul 2010;

- pe perioada derulării tranzacțiilor cu SC X SRL, respectiv 03.10.2012 - 27.03.2013 furnizorul **SC S C SRL** nu a depus deconturi de tva;

- **nemaifiind înregistrat în scopuri de tva furnizorul SC S C SRL nu a declarat la organul fiscal tva colectată aferentă livrărilor efectuate către X și implicit nici nu a achitat-o la bugetul de stat."**

Prin raportare la Cauza C-101/16, statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate, neputând transfera în sarcina persoanelor impozabile măsurile de control care revin administrației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că inspecția fiscală a analizat dacă cei doi furnizori F ... SRL și S C SRL au colectat și achitat taxa pe valoarea adăugată rezultată din operațiunile efectuate cu societatea contestatară și pentru care aceasta din urmă și-a exercitat dreptul de deducere, rezultând că cei doi furnizori nu au declarat și colectat TVA aferentă facturilor emise ulterior declarării acestora ca inactivi, respectiv nu au achitat taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care facturi fiscale în cauză nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, inclusiv dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în ele.

Învederăm că în cazul operațiunilor realizate cu furnizorii inactivi F ... SRL și S C SRL, se rețin că potrivit jurisprudenței CJUE nu este contrar dreptului Uniunii Europene ca autoritatea fiscală să pretindă unui operator să ia orice măsură i s-ar putea solicita, în mod rezonabil, pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă (a se vedea Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, pct. 52).

Așa cum a constatat CJUE în hotărârea mai sus indicată, reglementarea națională nu transferă în sarcina persoanei impozabile măsurile de control care revin administrației, ci o informează cu privire la rezultatul unei anchete administrative din care rezultă că furnizorul declarat inactiv nu mai poate fi controlat de autoritatea competentă, fie că respectivul contribuabil nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege.

Singura obligație a petentei consta în consultarea listei contribuabililor declarați inactivi afișate la sediul ANAF și publicate pe pagina de internet a acesteia, o asemenea verificare fiind, pe de altă parte ușor de efectuat (a se vedea pct. 54 din Hotărârea Paper Consult).

Astfel, realizând o paralelă între cele două spețe: cauza supusă soluționării și cauza Paper Consult, rezultă că diferența dintre ele constă tocmai în faptul că furnizorul societății Paper Consult a plătit sumele reprezentând TVA colectată, Guvernul României confirmând faptul că „fuseseră efectiv plătite” – acesta fiind motivul care a determinat CJUE să se opună „unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoarea adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație de inactivitate fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale.”

DGRFP Timișoara reține că legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de



deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la art.78<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*„(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art.11 alin. (1<sup>^</sup>1) și (1<sup>^</sup>2) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:*

*a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;*

*b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;*

*c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

***(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se comunică contribuabilului.”***

Potrivit prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării operațiunilor, se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscrși în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a ANAF și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru, astfel că printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi.

Ca atare, instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus expuse, rezultă că, în considerarea dispozițiilor legale în vigoare la data operațiunilor,

respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 21

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

*r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului prezidentului Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

ART. 146

(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 sau 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. 155;”

precum și cele în vigoare la data de 01.01.2013:

“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. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

rezultă că Societatea X SRL nu are posibilitatea legală de a beneficia de diminuarea masei profitului impozabil cu cheltuielile în sumă de ... lei și nici posibilitatea legală a exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei înscrisă în facturile emise de furnizorii: F ... SRL și S C SRL declarate ca fiind societăți inactive anterior derulării tranzacțiilor cu petenta, fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit și la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA, pentru acest capăt de cerere contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Învedereăm că, ulterior pronunțării de către CJUE a Hotărârii nr. C-101/16, aceasta a fost avută în vedere de instanțele de control judiciar din România, soluțiile pronunțate fiind în concordanță cu cele statuate în prezenta decizie.

În acest sens, facem trimitere la Decizia civilă nr. **935/2018** pronunțată de Curtea de Apel Cluj – Napoca în dosarul nr. 2875/117/2014, din al cărui conținut cităm un extras:

„Or, în speță din fișa .... SRL depusă de organul fiscal nu rezultă că acest furnizor a declarat și plătit bugetului de stat suma de X lei cu titlu de

TVA aferent livrărilor efectuate de către reclamantă, ci doar operațiuni în trezorerie în sumă de Z lei reprezentând TVA.

Contrar susținerii reclamantei recurente, nu rezultă că această sumă de Z lei ar fi reprezentat diferența dintre TVA – ul care trebuia colectat și TVA – ul dedus ci din contră, conform răspunsului din adresa fiscolei depusă la solicitarea instanței de recurs, **din aplicațiile informatice interogate rezultă că acest furnizor nu a achitat TVA în amonte.**

Rezultă că în această situație **nu se mai realizează principiul neutralității impozitării câtă vreme furnizorul inactiv, care nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, nu a colectat TVA – ul declarat statului, iar în aval beneficiarul livrărilor (în speță reclamanta) își exercită dreptul de deducere.”.**

**2) Referitor la cheltuielile în sumă totală de ... lei (... lei aferentă achizițiilor de la Societatea S C SRL în perioada 03.10.2012 – 19.11.2012 și ... lei de la firma R ... SRL), Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil aferente achiziției de bunuri și servicii de la cei doi furnizori, în condițiile în care petenta nu probează cu documente faptul că aceste achiziții au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.**

În fapt, în perioada 03.10.2012 – 19.11.2012 petenta a efectuat achiziții de servicii – de D e, prestări servicii montaj panou publicitar, servicii închiriere schelă, chirie aparat de sudură – de la Societatea S C SRL (anterior declarării acestei firme ca inactivă), în sumă totală de ... lei, considerându-le deductibile la calculul profitului impozabil deși petenta nu deține vreun contract încheiat între părți, respectiv situații de lucrări.

De asemenea, în perioada 20.02.2012 – 04.06.2013, petenta a efectuat achiziții de servicii – montaj panou/închiriere aparat de sudură, închiriere spațiu publicitar/închiriere schelă, inscripționare material publicitar – de la firma R ... SRL, în sumă totală de ... lei, considerând cheltuielile deductibile la calculul masei impozabile a profitului, fără însă să dețină vreun contract încheiat între părți, respectiv situații de lucrări.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute*

*de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu respectivele servicii.

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

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

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

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

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

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

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în legătură cu starea de fapt incidentă cauzei, rezultă următoarele:

- pentru achizițiile de servicii efectuate de petentă aceasta nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale, nici în procedura administrativă de soluționare a contestației formulate, contracte încheiate între părți care să facă dovada acordului de voință încheiat între părți (singurele contracte depuse în fotocopie fiind cele încheiate cu Societatea F ... SRL ) în vederea creării raporturilor juridice între partenerii comerciali;

- de asemenea, petenta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor și utilizarea acestora în cadrul activității economice a societății, prin prezentarea de rapoarte de lucru, situații de lucrări sau orice alte materiale corespunzătoare.

Astfel, se reține că petenta nu a prezentat documente în baza cărora să se poată stabili în ce au constat serviciile în cauză, respectiv natura acestora, prin ce modalități au fost realizate, numărul de ore prestate, resurse umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor, modalitatea de calcul a tarifelor etc.

În consecință, petenta nu a prezentat în susținerea propriei cauze documente /înscrisuri care să justifice efectuarea acestor cheltuieli și măsura în care au fost destinate realizării de venituri impozabile, respectiv necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Așa cum s-a reținut mai sus, petenta are obligația să justifice cu documente necesitatea achiziționării serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile și utilizarea acestora în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, față de cele de mai sus, se reține că **deținerea unor facturi, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile facturate de furnizorii menționați în anexele la raportul de inspecție fiscală**, contribuabilul trebuie să justifice cu

documente faptul că achizițiile de bunuri și servicii în cauză, au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile / desfășurării activității economice.

Mai mult, se reține că potrivit considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei:

*„(...) 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.*

*Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.*

*La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.*

*În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”*

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor. Astfel, contribuabilul trebuie să justifice cu documente necesitatea achiziționării serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

Prin urmare, argumentele invocate de societate în susținerea deductibilității cheltuielilor înscrise în facturile emise de furnizori, fără să fie probate cu documente justificative, nu sunt de natură să infirme și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, în speță se reține Decizia nr.1325/2012, prin care 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”*.

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 contribuabilul (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.

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră:

*„(...) 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 alin.5 Cod fiscal).*

*Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, 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.**”*

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Prin urmare, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației documente care să ateste că achizițiile în cauză au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile / desfășurării activității economice.

Referitor la afirmațiile societății potrivit căroră la data emiterii facturilor către X SRL, furnizorii erau activi și aveau cod valid de TVA, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în ceea ce privește impozitul pe profit societatea trebuie să demonstreze că achizițiile au la bază documente justificative potrivit legii și sunt destinate realizării de venituri impozabile / desfășurării activității economice.



Însă, așa cum s-a reținut mai sus, petenta nu a făcut dovada îndeplinirii acestor condiții, astfel că aceste argumente ale societății nu sunt de natură să înlăture sau să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, astfel că în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

**3) Referitor la capătul de cerere privind majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit cu suma de ... lei reprezentând valoarea veniturilor obținute de petentă din vânzări de bunuri și servicii care nu au fost înregistrate în evidența financiar contabilă, respectiv suma de ... lei colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală, aferente livrărilor efectuate către firmele G SRL și K SRL, 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 S.R.L. nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale.**

**În fapt**, petenta contestă *in integrum* Decizia de impunere nr. F-HD ... /31.10.2017, însă pentru acest capăt de cerere nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, nedepunând vreun document în probațiune și neinvocând vreun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

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

„ART. 269

*Forma și conținutul contestației*

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

(...)

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază;*”

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

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

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

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

Deși petentul a contestat suma totală înscrisă în actul atacat, referitor la acest capăt de cerere nu aduce argumente, nu depune vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze.

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

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

*„Art. 249*

***Sarcina probei***

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

*Art. 250*

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

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

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

*„ART. 73*

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

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

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

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

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

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

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

De altfel, învederăm că atât din RIF nr. F-HD ... /31.10.2017, cât și din Decizia de impunere nr. F-HD ... /31.10.2017, rezultă că în timpul inspecției fiscale urmare solicitării de informații administratorului petentei, în vederea clarificării stării de fapt, în legătură cu neînregistrarea unor facturi emise de petentă către clienții G SRL și K SRL, aceasta a declarat următoarele:

„Acest aspect l-am observat în urma constatării dvs., probabil din eroarea privind înregistrarea facturilor emise de SC X SRL și neînregistrarea în contabilitatea proprie, ori au fost renumerotate anumite facturi, ori am omis neintenționat să aduc exemplarul doi al facturii cu semnătura beneficiarului.”

Astfel, 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 acest capăt de cerere contestația se va respinge ca nemotivată.

**4) Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă X S.R.L. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor bunuri și servicii de la firma R ... SRL, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste achiziții au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale.**

În fapt, prin contestația formulată petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale în legătură cu TVA în sumă de ... lei pentru care și-a exercitat dreptul de deducere, fără însă ca furnizorul R ... SRL să declare taxa pe valoarea adăugată în deconturile de TVA, situație care confirmă faptul că furnizorul R ... SRL nu a colectat TVA.

În drept, în cauză sunt incidente normele legale citate la punctul anterior (3), fiind aplicabilă și motivația prezentată pe larg și pe care nu o vom mai relua fiind identică și pentru acest capăt de cerere.

Suplimentar, facem însă trimitere la cauza CJUE C-101/16 Paper Consult, pe care am avut-o în vedere în analiza de la pct. 1 al prezentei (referitor la furnizorii inactivi), subliniind că în situația în care furnizorul nu a declarat și achitat taxa pe valoarea adăugată în amonte, în cauză se constată nerespectarea principiului neutralității TVA.

De asemenea, reiterăm faptul că, așa cum am reținut și la pct. 2 al cap. IV., pentru achizițiile de servicii efectuate de petentă în perioada 20.02.2012 – 04.06.2013 de la firma R ... SRL, petenta nu deține contracte, situații de lucrări sau orice alte materiale care să confirme că în mod corect și legal și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv că a îndeplinit atât cerințele de fond, cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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 bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

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 taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

De altfel, așa cum au reținut organele de inspecție fiscală în decizia contestată, comportamentul fiscal neadecvat al societății R ... SRL rezultat din neîndeplinirea obligațiilor fiscale declarative (fapt care de altfel a determinat anularea codului de înregistrare în scopuri de TVA) – la data inspecției societatea R ... SRL fiind radiată, din 10.05.2013 – confirmă faptul că petenta nu poate proba intrarea în gestiune a bunurilor și serviciilor achiziționate de la R ... SRL.

În concluzie, 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 TVA în sumă de ... lei contestația se va respinge ca nemotivată.

**5) Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA stornată de furnizorul M SA, neînregistrată de petentă în evidența financiar contabilă, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin contestația formulată X SRL nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

În fapt, petenta a înțeles să conteste în întregime Decizia de impunere nr. F-HD ... /31.10.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... /31.10.2017, fără a prezenta argumente de fapt și de drept cu privire la toate obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa prin acest titlu de creanță și fără să depună vreun document justificativ.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.73 alin.(1), art. 269 alin. 1 lit. c) și d), art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură

fiscală coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, citate în cuprinsul prezentei.

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.

Referitor la acest capăt de cerere, învederăm că în anul 2016 Societatea M SA a regularizat avansurile privind achiziționarea de către petentă a două terenuri.

La verificarea declarațiilor 394 a celor 2 firme: X SRL și M SA, organele de inspecție fiscală au constatat neconcordanțe, datorate faptului că facturile emise de M SA în luna octombrie 2016 nu au fost înregistrate în evidența financiar contabilă a petentei, nefiind înscrise nici în Declarația 394, însă conform actului administrativ fiscal facturile au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, administratorul petentei motivând că a uitat să le transmită compartimentului de contabilitate.

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că deși petenta contestă în întregime stabilirea TVA suplimentară stabilită prin Decizia de impunere nr. F-HD ... /31.10.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... /31.10.2017, pentru suma ... **lei reprezentând TVA stornată de furnizorul M SA, neînregistrată de petentă în evidența financiar contabilă, pentru care petenta** nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-HD ... /31.10.2017, conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit cărora „*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*”, se va **respinge ca nemotivată** contestația formulată de X SRL pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art. 279 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015.

**6) Referitor la capătul de cerere privind suma ... ,76 lei reprezentând avansul plătit de petentă către V ... SRL pentru cumpărarea unui imobil în municipiul Arad, refacturat ulterior cu titlu de penalități, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal această suma a fost încadrată în categoria cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care din documentele prezentate de petentă nu rezultă că achiziția imobilului urma a fi efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.**

În fapt, în scopul achiziționării unui imobil, petenta a încheiat Promisiunea de vânzare – cumpărare nr. .../22.08.2014 (Promisiunea) conform căreia V ... SRL, în calitate de promitentă vânzătoare și petenta X SRL, în calitate de promitent cumpărător, s-au obligat să vândă respectiv să cumpere imobilul identificat la pct. 2.1 din contract, respectiv „Casa unifamilială, având suprafața desfășurată de 140 mp, ce urmează a fi construită conform propunere agreată de Promitentul-Cumpărător, amplasată în cadrul cartierului V Arad”.

Urmare a nerespectării clauzelor contractule inserate în cuprinsul Promisiunii de vânzare – cumpărare nr. .../22.08.2014 (obligațiile privind efectuarea plății de către Promitentul-Cumpărător), V ... SRL a notificat petenta (Notificarea nr. .../20.05.2016) în legătură cu zilele restante față de termenul de plată reglementată la art. 3 din Promisiune, respectiv datoriile restante.

V ... SRL a emis către petentă Somația de plată nr. 16/06.06.2016, arătând că în cazul neplății tuturor datoriilor înscrise în Somație, Promisiunea de vânzare – cumpărare nr. .../22.08.2014 se reziliază unilateral, iar V ... SRL va reține avansul achitat de promitentul-cumpărător, cu titlu de daune interese, conform art. 6.2 din Promisiunea încheiată.

În consecință, V ... SRL emite Actul de rezoluțiune unilaterală a promisiunii sinalagmatică de vânzare – cumpărare nr. .../22.08.2014, precum și factura nr. ... /20.07.2016 prin care stornează contravaloarea avansurilor facturate, iar în contrapartida acestor avansuri refacturează penalități de întârziere în sumă de ... ,76 lei, înregistrate de petentă în contul 658.82 – Alte cheltuieli de exploatare.

Cu ocazia inspecției fiscale s-a stabilit că penalitățile de întârziere înregistrate de petentă în evidența financiar contabilă, nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității sale economice, majorând astfel baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de ... ,76 lei reprezentând cheltuieli nedeductibile neaferente operațiunilor impozabile.

În drept, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aplicabil la data emiterii facturii de stornare:

*„Calculul rezultatului fiscal*  
*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.*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta, în calitate de promitentă-cumpărătoare, a încheiat cu V SRL, în calitate de promitentă-vânzătoare, Promisiunea de vânzare-cumpărare nr. .../22.08.2014, în vederea achiziționării unui imobil situat în Arad, cartierul V denumit „casă unifamilială”; în legătură cu aceasta petenta a achitat suma de ... ,76 lei cu titlu de avans.

Conform RIF nr. F-HD ... /31.10.2017, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate, rezultă că această suma de ... ,76 lei reprezentând avans, achitată în baza Promisiunii, a fost înregistrată în registru de evidență fiscală la data de 30.09.2016 ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, ulterior prin declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2016, înregistrată la autoritatea fiscală sub nr. ... /19.04.2017, petenta a declarat aceste cheltuieli ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării masei impozabile și implicit a impozitului pe profit datorat bugetului de stat.

Conform susținerilor petentei din contestația formulată, scopul acestei achiziții a fost de „reconversia unor cheltuieli cu personalul angajat, respectiv 3 angajate care inițial făceau naveta – având domiciliul în altă localitate.”, avantajul final declarat de petentă fiind limitarea cheltuielilor, dar raportat la documentele existente în probațiune la dosarul cauzei aceste susțineri nu determină soluționarea favorabilă a contestației pentru următoarele motive:

- salariata Teodorescu Alexandra - angajată în baza contractului de muncă nr. 22/08.05.2017 la data încheierii promisiunii sinalagmatice de



vânzare - cumpărare nu era angajată a petentei, aceasta dobândind calitatea de angajată la SC X SRL după data rezoluției promisiunii sinalagmatice, astfel susținerile reprezentantului petentei fiind în contradicție cu starea de fapt fiscală așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei;

- pentru salariați ... - angajată în baza contractului de muncă nr. .../20.03.2014 cu domiciliul în Mun. Timișoara nu s-a certificat cu o copie a CI domiciliul flotant în localitatea Arad, str.... , nr....., ap..... (adresa apartamentului închiriat de petentă) existând astfel posibilitatea ca această salariață să presteze muncă salarială la depozitul situat în Municipiul Timișoara unde societatea X SRL deținea un spațiu închiriat folosit pentru activitatea de arhivare;
- nu a fost prezentat un contract colectiv de muncă, acte adiționale la contractele de muncă pentru salariații care urmau să beneficieze de locuința de serviciu sau contract de subînchiriere încheiat între SC X SRL și angajații care au beneficiat de acest drept;
- la data încheierii promisiunii sinalagmatice de vânzare - cumpărare nr.../22.08.2014, petenta X SRL deținea mai multe imobile atât închiriate, cât și proprietate unde desfășura atât activitate administrativă, cât și economică, iar achiziția imobilului cu denumirea de casa familială cu destinație locuință de serviciu (numai pentru salariați ... de la momentul încheierii Promisiunii de vânzare – cumpărare), cât și pentru a desfășura activitatea specifică obiectului de activitate, nu rezultă ca necesară petentei, nejustificând scopul economic al achiziționării acestui imobil.

Învederăm faptul că organele de inspecție fiscală, în considerarea dreptului de apreciere cu care sunt investite conform Codului de procedură fiscală, au constatat că această cheltuială reprezentând avansul plătit societății V SRL, refacturat de această firmă ulterior cu titlu de penalități – conform actelor încheiate între cele două firme partenere – în condițiile în care așa cum a rezultat din cele descrise supra, rezultă că, în mod corect și legal, suma de ... ,76 lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil în condițiile în care din documentele prezentate de petentă nu rezultă că achiziția imobilului a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile atâta vreme cât petenta a diminuat masa impozabilă a profitului numai la momentul rezoluției unilaterale neexistând dovada faptului că aceasta a înregistrat *ab initio* cheltuiala aferentă tranșelor achitate dezvoltătorului imobiliar, conform RIF, fila 15, fiind inserate următoarele:

„Deși inițial, societatea a înregistrat în registru de evidență fiscală la data de 30.09.2016 aceste cheltuieli în sumă de ... ,76 lei ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, prin declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2016 înregistrată la organul fiscal sub nr. ... /19.04.2017 societatea declară aceste cheltuieli ca deductibile fiscal.” – Actul de rezoluție unilaterală a

Promisiunii sinalagmatice de vânzare – cumpărare fiind încheiat la data de 01.07.2016.

De altfel, conform RIF nr. F-HD ... /31.10.2017, diferența pe care petenta trebuia să o mai achite pentru a perfecta contractul de vânzare – cumpărare era de ... ,67 euro (aproximativ un sfert din suma inserată în cuprinsul Promisiunii de vânzare-cumpărare nr. .../22.08.2014), dar rezoluțiunea unilaterală a Promisiunii de către promitentul cumpărător a determinat ca petenta X SRL să nu mai achiziționeze imobilul tip „casă familială”, motiv pentru care nici scopul economic, declarat de petentă, al acestei tranzacții – realizarea de venituri impozabile – nu s-a materializat, astfel că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... ,76 lei – înregistrată în contul 658.82 „Alte cheltuieli de exploatare” – nu a fost efectuată în scopul desfășurării activității sale economice și în consecință reprezintă o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, pentru acest capăt de cerere contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

**7) Referitor la capătul de cerere privind suma ... lei reprezentând diferența între valoarea de piață (valoarea de inventar în sumă de ... minus valoarea amortizată în sumă de ... lei) și valoarea la care au fost livrate imobilele care au făcut obiectul contractului de vânzare – cumpărare nr. ... /04.08.2016, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal această suma a fost încadrată în categoria cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care tranzacția s-a derulat între persoane afiliate, iar din documentele prezentate de petentă nu rezultă că prețul de vânzare reflectă prețul pieței.**

În fapt, petenta, în calitate de vânzător, a încheiat contractul de vânzare – cumpărare nr. ... /04.08.2016 cu Societatea D ... SRL, în calitate de cumpărător, obiectul contractului fiind vânzarea unui grup de mai multe imobile (clădire birouri, 7 hale zidărie și o împrejmuire totală din prefabricat beton și sârmă, înregistrate în contul 212 „Construcții”) cu prețul de ... lei (fără TVA).

Din verificarea evidenței financiar – contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că imobilele au fost achiziționate de petentă în luna octombrie 2012 de la Societatea R SRL cu prețul de ... lei, valoarea imobilului fiind majorată în luna decembrie 2015 cu contravaloarea lucrărilor de investiții înregistrate în contul 231 „Investiții în curs” în sumă de ... lei.

În condițiile în care investițiile efectuate de petentă au majorat în luna decembrie 2015 valoarea de inventar a acestor imobile la valoarea de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că această valoare reflectă prețul de piață dat fiind faptul că majorarea valorii s-a efectuat cu 7 (șapte) luni înainte de vânzarea acestora, motiv pentru care au majorat masa profitului impozabil

cu suma de ... lei calculată ca diferență între valoarea de piață (valoarea de inventar în sumă de ... minus valoarea amortizată în sumă de ... lei) și valoarea la care au fost livrate imobilele.

În drept, Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 11*

*Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

*(...)*

*(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. (...)*

*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.*

*(...)*

*(6) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de Codul de procedură fiscală.”*

Conform documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că părțile sociale ale societății D ... SRL (având același sediu cu al petentei) la data perfectării contractului de vânzare – cumpărare nr. ... /04.08.2016 sunt deținute în proporție de 100% de dl. ... care este fiul d-lui. ... , asociat unic și administrator al X SRL. De asemenea, administrator al societății D ... SRL este d-na. ... care este soția d-lui. ... , asociat unic și administrator al X SRL.

Astfel, în considerarea dispozițiilor art. 7 pct. 27 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, rezultă că societatea X SRL este **afiliată** cu societatea D ... SRL, care au fost părțile semnatare ale contractului de vânzare – cumpărare nr. ... /04.08.2016.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, a rezultat că organele de inspecție fiscală au analizat atât modalitatea de achiziție a bunurilor imobile, cheltuielile efectuate de petentă vis-a-vis de aceste bunuri, precum și modalitatea de vânzare a acestora, rezultând următoarele:

Aceste imobile au fost dobândite de petenta X SRL în anul 2012, fiind achiziționate cu suma de ... lei.

Această valoare a fost majorată în luna decembrie 2015 cu contravaloarea lucrărilor de investiții în sumă de ... lei, valoarea de inventar a acestor imobile fiind modificată în sensul majorării acesteia de la ... lei, la valoarea de ... lei.

În anul 2016 Societatea X SRL a vândut Societății D ... SRL grupul de imobile constând în clădire birouri, 7 hale zidărie și o împrejmuire din prefabricate beton și sârmă - cu prețul de ... lei, în baza contractului de vânzare - cumpărare nr. ... /04.08.2016.

Așa cum s-a arătat, în condițiile în care petenta, în calitate de vânzător, și Societatea D ... SRL, în calitate de cumpărător, sunt afiliate, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au analizat prețul de vânzare al imobilelor prin raportare la prețul de achiziție și la contravaloarea lucrărilor de investiții efectuate la acest grup de imobile.

Din normele legale incidente societăților afiliate, rezultă că legiuitorul (național, cât și european) a urmărit practicarea unor prețuri care să respecte principiul valorii de piață, în sensul că prețul practicat între societăți afiliate nu trebuie să difere de cel practicat între societăți independente astfel încât prețul stabilit să nu conducă la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

În consecință, **suma de ... lei** reprezentând prețul de vânzare al imobilelor vândute de către Societatea X SRL către Societatea D ... SRL, afiliată petentei, **nu reprezintă un preț care se încadrează în principiul valorii de piață.**

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că suma pe care organele de inspecție fiscală nu reprezintă altceva decât agregarea costurilor efectuate de petentă, respectiv prețul de achiziție al grupului de imobile și contravaloarea lucrărilor efectuate de petentă, anterior vânzării acestor imobile către persoana afiliată, Societatea D ... SRL; subliniem încă că inspecția fiscală a avut în vedere inclusiv valoarea amortizată de petentă, în sumă de ... lei, care nu a fost considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au luat în calcul prețul cu care Societatea X SRL a achiziționat în anul 2012 aceste imobile (... lei), la care a fost adăugată suma de ... lei cu titlu de investiții în curs (luna decembrie 2015) și a fost scăzută suma de ... lei reprezentând valoare amortizată, valoarea de piață a grupului de imobile fiind stabilită de inspecția fiscală, bazat pe evidența financiar contabilă a petentei, fiind de 1... lei, consecința fiscală fiind majorarea bazei de impozitare a impozitului pe profit cu suma de ... lei.

Referitor la argumentele prezentate de petentă în contestație, se rețin următoarele:

- deși petenta pretinde ca organele de inspecție fiscală să-și fundamenteze constatările pe baza unor documente, sens în care face trimitere la dispozițiile art. 6 din Codul de procedură fiscală, subliniem că așa cum s-a arătat în cuprinsul prezentei decizii, organele de inspecție fiscală au avut în vedere chiar evidența financiar contabilă a petentei, prețul de piață corect stabilit nefiind influențat cu factori externi care să majoreze în vreun mod costurile efectuate de petentă în legătură cu acest grup ce imobile;

- petenta avea posibilitatea conform art. 276 alin. 4 Cod procedură fiscală de a prezenta, de exemplu, în motivarea contestației un Raport de evaluare a imobilelor reprezentând clădire birouri, 7 hale, zidărie și o împrejmuire totală din prefabricat beton și sârmă - întocmit de o persoană autorizată (evaluator) care să stabilească valoarea de piață justă a acestor imobile care fac obiectul contractului de vânzare - cumpărare nr... /04.08.2016 încheiat cu Societatea D ... SRL, persoană afiliată petentei;

- argumentul de care se prevalează petenta pentru a argumenta prețul de vânzare diminuat, că imobilele nu sunt înscrise în Cartea Funciară, nu poate fi luat în considerare atâta timp cât Codul civil impune condiția „*ad validitatem*” a formei autentice a contractelor de vânzare – cumpărare în cazul transferului de bunuri imobile, potrivit dispozițiilor art. 1.244 din Codul civil:

“ART. 1.244

*Forma cerută pentru înscrierea în cartea funciară*

*În afara altor cazuri prevăzute de lege, trebuie să fie încheiate prin înscris autentic, sub sancțiunea nulității absolute, convențiile care strămută sau constituie drepturi reale care urmează a fi înscrise în cartea funciară.”*, conform căruia contractele translative sau constitutive de drepturi reale asupra imobilelor care urmează a fi înscrise în cartea funciară trebuie încheiate în formă autentică, sub sancțiunea nulității absolute;

- ori deși organele de inspecție fiscală nu au analizat contractul de vânzare – cumpărare nr. ... /04.08.2016 prin prisma nulității actului juridic conform Codului civil, ci s-au raportat la aplicarea normelor legale incidente domeniului fiscal – Codul fiscal/Codul de procedură fiscală – atâta timp cât prin considerarea cheltuielilor efectuate (cost achiziție + lucrări investiție) ca deductibile la calculul profitului impozabil, petenta și-a diminuat impozitul pe profit datorat bugetului de stat, faptul că nu a respectat inclusiv normele imperative ale Codului civil confirmă faptul că prețul de vânzare practicat în raport cu afiliata sa este de natură a da naștere unor incertitudini care nu au fost înlăturate de petentă prin prezentarea unor documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să probeze faptul că prețul de vânzare respectă principiul valorii de piață;

- formalismul contractual impus de dispoziția legală enunțată reprezintă o normă specială în materia transmisiunii sau constituirii drepturilor

reale imobiliare care vor fi supuse înscrierii în cartea funciară în raport cu principiul consensualismului care guvernează încheierea contractelor în general (art. 1.278 din Codul civil), petenta pretinzând acordarea unei facilități fiscale – diminuarea impozitului pe profit – prin prezentarea unui contract încheiat fără respectarea dispozițiilor imperative ale Codului civil care reglementează în cauză;

- astfel prin faptul că imobilele nu sunt intabulate în Cartea Funciară nu este confirmată însăși finalitatea transferului dreptului de proprietate către D ... SRL, conform Legii nr.7/1996 - Legea cadastrului și a publicității imobiliare cu modificările și completările ulterioare;

- mai mult, prin raportarea prețului de vânzare al grupului de imobile (... lei) la valoarea investițiilor efectuate de societatea petentă la aceste imobile (... lei), rezultă că, făcând abstracție de prețul achiziției, chiar și numai contravaloarea lucrărilor de investiții depășește prețul de vânzare al imobilelor.

Sușinerile petentei din contestația formulată referitoare la încercările repetate de a vinde imobilele altor societăți, nu sunt susținute cu documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, respectiv anunțuri de vânzare a imobilelor sau documente care să probeze negocierile de prețuri cu alte societăți cumpărătoare, respectiv Societatea L ... SRL care i-ar fi oferit petentei un preț inferior celui de vânzare – susținere neprobată, petenta nerespectând astfel dispozițiile art. dispozițiile 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*”, de natură a confirma starea de fapt pretinsă de petentă.

În considerarea celor mai sus prezentate, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei nu reprezintă prețul de piață liber stabilit între cerere și ofertă existent pe o piață liberă, suma de ... lei reprezentând diferența între valoarea de piață (valoarea de inventar în sumă de ... minus valoarea amortizată în sumă de ... lei) și valoarea la care au fost livrate imobilele care au făcut obiectul contractului de vânzare – cumpărare nr. ... /04.08.2016, reprezentând cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată în considerarea dispozițiilor 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;”.*

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) și b) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

### **DECIDE :**

- **respingerea ca nemotivată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... /31.10.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Hunedoara, pentru suma totală de ... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată compusă din:

- ... **lei** reprezentând TVA stornată de furnizorul M SA, neînregistrată de petentă în evidența financiar contabilă

- ... **lei** reprezentând TVA colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală, aferente livrărilor efectuate către firmele G SRL și K SRL, neînregistrate în evidența financiar contabilă a petentei

- ... **lei** reprezentând TVA aferentă achiziției unor bunuri și servicii de la firma R ... SRL

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... /31.10.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Hunedoara, pentru suma totală de.... **lei** reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X S.R.L.

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – 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 sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,