



DECIZIA NR. 1075/30.09.2021

privind soluționarea contestației formulate de xS.A., în reorganizare,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR x/05.07.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice xprin adresa nr.x/02.07.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR x/05.07.2021, cu privire la contestația formulată de x S.A., în reorganizare, CUI RO x, cu sediul în x, str.x, nr.x, jud. x, înregistrată la ORC sub nr.Jx/x/x, prin administrator judiciar x SPRL, cu sediul în x, str. x, nr.x, et.x, jud. x, conform Încheierii nr.x/13.09.2012 pronunțată de Tribunalul xîn dosarul nr.x/x/2012.

Societatea x S.A., în reorganizare, contestă în parte:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/28.04.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/24.04.2021, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei;
- Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/28.04.2021, pentru suma de x lei reprezentând diminuare pierderii fiscală.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/28.04.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/24.04.2021, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății creanțe fiscale în sumă totală de x lei reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată,
- x lei - contribuția de asigurări sociale datorate de angajator,
- x lei - contribuția de asigurări sociale datorate de la asigurați,
- x lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- x lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la angajați,
- x lei - contribuții asiguratorie pentru mincă,
- x lei - impozit pe venituri din salarii și asimilate salariilor,
- x lei - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- x lei - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- x lei - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- x lei - contribuția angajatorilor la fond garantare pentru plata creanțelor salariale,
- x lei - contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

Prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/28.04.2021, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală cu suma de x lei.

Contestația este depusă în termenul legal, prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat societății, în data de **11.05.2021**, potrivit semnăturii olografice a administratorului societății de pe Adresa de înaintare nr.x/10.05.2021 a deciziilor contestate, și data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice x, respectiv **23.06.2021** și înregistrată la sub nr. x, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269, art. 270 și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația societatea contestă următoarele constatări ale echipei de inspecție fiscală:

- stabilirea prin Decizia de impunere nr. x din 28.04.2021 a unei sume suplimentare în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în cuantum de x lei, având ca bază impozabilă valoarea de x lei;

- reducerea pierderii fiscale cu suma de x lei, stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x din 28.04.2021.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, societatea afirmă că, așa cum a arătat și în Nota explicativă depusă ca anexă la Raportul de inspecție fiscală, suma de x lei trecută în decontul 300 la rândurile de regularizări taxă dedusă provine din corecția creanței fiscale înregistrată în contabilitate în conformitate cu planul de reorganizare.

De asemenea, menționează că în cadrul Raportului de inspecție fiscală cu nr. x din 30.06.2014, a fost stabilită suplimentar o bază impozabilă în cuantum de x lei, din care a rezultat un TVA suplimentar de plată în cuantum de x lei, această creanță bugetară fiind anterioară deschiderii procedurii de insolvență și care trebuie să urmeze tratamentul propus prin planul de reorganizare confirmat, prin care toate creanțele bugetare au fost tăiate.

În vederea susținerii acestui argument, societatea arată că, în cazul său, legea care guvernează procedura insolvenței deschisă față de debitoare este Legea 85/2006. redând în susținere art.103 alin.1 din același act normativ.

Contestatarea afirmă că toate creanțele anterioare deschiderii procedurii de insolvență sunt cele confirmate prin planul de reorganizare, iar în cazul creanței DGFP suma prevăzută prin plan este în cuantum de xx lei, sumă aferentă creanțelor garantate. Astfel, având în vedere că, prin planul de reorganizare creanțele bugetare nu au fost prevăzute la plată, creditorul AJFP x nu mai poate cere îndeplinirea acestor creanțe bugetare de la debitoare.

Prin urmare, societatea susține că din perspectiva legii insolvenței, DGFP nu mai are dreptul la creanța de x lei, aceasta fiind o creanță bugetară, deoarece toate creanțele bugetare au fost tăiate prin plan. Astfel, arată că, așa cum statuează și art.103 alin.(1) din Legea 85/2006, are două variante de ieșire din procedura de reorganizare:

- 1.Reisertția în circuitul economic;

2. Falimentul.

În ambele cazuri, masa credală aferentă perioadei de înainte de deschiderea procedurii de insolvență este cea aferentă planului de reorganizare confirmat.

De asemenea, societatea arată că, și în situația în care ar intra în faliment creanțele din tabelul definitiv consolidat vor fi înscrise în conformitate cu art. 110 din Legea 85/2006.

Totodată, arată calitatea de titlu executoriu al planului de reorganizare, astfel cum se menționează și în art. 102 alin. (1) din Legea 85/2006..

Contestatară arată că dispozițiile din Legea 85/2006 prevalează dispozițiilor din Codul de procedură fiscală (reglementarea legală în materie fiscală care era aplicabilă la momentul deschiderii procedurii de reorganizare judiciară este Codul de procedură fiscală din 2003: Ordonanța nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală -Republicare*), iar art. 102 alin (1) din Legea 85/2006 prevede clar că planul de reorganizare confirmat are valențele unei hotărâri definitive și irevocabile împotriva debitorului chiar și în situația în care societatea nu se reorganizează cu succes și se deschide în consecință procedura de faliment.

Astfel, arată că nu există niciun motiv legal pentru care suma de x lei, care a fost anulată prin planul de reorganizare confirmat (ca o consecință a faptului că au fost anulate toate creanțele bugetare) să existe în evidența fiscală a sa. Mai mult decât atât, prin Sentința Civilă nr. x din 20.02.2018 din dosarul cu nr. x/30/2018 a fost suspendată executarea Deciziei de impunere x/30.06.2014, prin urmare consideră că a scăzut în mod justificat această sumă din evidența fiscală.

În ceea ce privește punctul 2 din contestație, și anume: *"reducerea pierderii fiscale cu suma de 2.419.440 lei, stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-TM_195 din 28.04.2021"*, societatea menționează că similar cu argumentele aduse la punctul 1 de mai sus, a preluat pierderea de x lei în mod justificat, având în vedere că Sentința Civilă nr. x din 20.02.2018 din dosarul nr. 5729/30/2018 a fost suspendată executarea Deciziei de impunere x/30.06.2014.

Contestatară menționează caracterul special, derogatoriu al Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței față de dispozițiile Codului de procedură fiscală, precum și față de Codul de procedură civilă, în acest sens este art.149 din Legea nr. 85/2006 care prevede: „Dispozițiile prezentei legi se completează, în măsura compatibilității lor, cu cele ale Codului de procedură civilă; Codului civil, Codului comercial și ale Regulamentului (CE) 1.346/2000 referitor la procedurile de insolvență, publicat în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene nr. L 160 din 30 iunie 2000.”

În plus, societatea susține că prin decizia Comisiei de Proceduri fiscale nr. 1/2008. aprobată prin ordinul nr. 1537 din 11 noiembrie 2008, al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală s-a stabilit că Legea nr. 85/2006 constituie lege specială derogatorie în raport cu dreptul comun pe care îl reprezintă normele Codului de procedură fiscală, conform Deciziei nr. 87 din 13 ianuarie 2009 a Î.C.C.T, Secția contencios administrativ și fiscal.

Totodată, aplicând principiul că o lege de drept comun nu poate modifica o lege specială, ajungem la aceeași concluzie. Aplicarea normelor prevăzute de reglementarea generală, Codul de Procedură Fiscală cu ignorarea normelor speciale prevăzute de Legea nr. 85/2006 încalcă prevederile principiului fundamental de drept *"Specialia generalibus derogant"*, conform căruia norma specială e cea care derogă de la norma generală și că norma specială este de strictă interpretare.

Fiind derogatorie de la norma generală, rezultă că norma specială se aplică ori de câte ori se găsește în fața unui caz ce intră sub incidența prevederilor sale, deci norma specială se aplică prioritar față de norma generală, chiar și atunci când norma specială este mai veche decât norma generală.

Înalta Curte de Casație și Justiție a României, prin Decizia nr. 33 din 9 iunie 2008, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 108 din 23 februarie 2009 a stabilit că, în virtutea principiului specialia generalibus derogant, concursul dintre legea specială și legea generală se rezolvă în favoarea legii speciale, chiar dacă acest fapt nu este prevăzut expres în legea specială.

Având în vedere toate aspectele expuse anterior, societatea solicită organului fiscal să procedeze la corectarea Raportului de Inspecție Fiscală x/24.04.2021 și a Deciziilor de impunere/de modificare a bazei de impozitare prin scăderea sumei de x lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar din evidența fiscală, respectiv prin scăderea bazei impozabile stabilită suplimentar în materie de impozit pe profit cu suma de x lei.

La contestație societatea a anexat:

- Planul de reorganizare depus la dosarul cauzei nr. x/30/2012;
- Încheierea comercială nr. x din 29 mai 2014 prin care s-a confirmat planul de reorganizare;
- Propunerea de modificare a planului de reorganizare depusă la dosarul cauzei nr. x/30/2012;
- Sentință civilă nr. x din 21 ianuarie 2016 prin care s-a confirmat modificarea planului de reorganizare;
- Sentință civilă nr. x din 20.02.2018 din dosarul cu nr. 5729/30/2018.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. x au fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. x/28.04.2021 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x/28.04.2021 și Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. x/28.04.2021, prin care a fost constatate următoarele deficiențe contestate:

Perioada verificată 01.01.2014 - 30.09.2020

A. Impozit pe profit

Din analiza documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a preluat eronat în declarația anuală de impozit pe profit aferentă anului 2015, o pierdere de recuperat din anii precedenți în sumă totală de x lei.

Din explicațiile date de reprezentantul societății prin Nota explicativă din data de 07.04.2021, a rezultat că *"Diferența dintre pierderea de recuperat din anii 2009-2013 în sumă de x lei minus profitul realizat în anul 2014 în sumă de 2.945.961 lei, rezultă suma x lei."*

În urma verificării evidenței fiscale în corelație cu evidența contabilă, organele de inspecție fiscală, au constatat că societatea a declarat eronat o pierdere fiscală din perioada 2009-2014 în sumă de x lei, fără să țină cont de diferențele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. x/30.06.2014 în sumă de x lei, diferențe care nu au fost înregistrate în evidența contabilă și fiscală a societății.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a preluat eronat în declarațiile de impozit pe profit aferente perioadei verificate o pierdere fiscală în sumă de 2.419.440 lei, fiind încălcate prevederile art.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.31 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

B. Taxa pe valoarea adăugată.

Societatea a înscris în decontul de TVA aferent lui iunie 2018, la rd.32 și 34 *"Regularizări taxă dedusă"*, TVA deductibilă în sumă de x lei, pentru care nu a

prezentat facturi ca fiind TVA deductibilă înregistrată în evidența contabilă și nedeclarată prin deconturile de TVA aferente perioadei anterioare.

Organele de inspecție fiscală au solicitat informații de la reprezentantul legal prin Nota explicativă din data de 30.03.2021, iar prin răspunsul dat acesta a precizat: *"suma reprezintă storno TVA conform recomandărilor efectuate de Casa de Insolvență Transilvani, ca urmare a confirmării planului de reorganizare."*

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. x/30.06.2014 au fost stabilite în sarcina contribuabilului TVA suplimentar în valoare de x lei .

Ca urmare a Deciziei civile nr.x/20.04.2016 pronunțată de Curtea de Apel x în dosarul cu nr.x/x/2012/a11, s-a dispus înscrierea AJFP x în Tabloul definitiv de creanțe al debitoarei x SA a sumei toale de x lei, creanță bugetară.

În data de 22.05.2018, societatea a înregistrat o nouă stornare a TVA, înregistrată în balanța de verificare, concomitent cu trecerea acestor sume atât prin contul de venituri, cât și prin conturi de cheltuieli. Astfel, în decontul de TVA aferent lunii iunie 2018 a fost trecută suma de x lei la rândul 32 *"Regularizări taxă dedusă"*, fapt ce a generat o diminuare a datoriilor din fișa fiscală pe plătitor și din balanța de verificare.

Având în vedere documentele de evidență contabilă, răspunsurile date de administratorul societății prin nota explicativă, art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei, înregistrată și declarată la regularizari taxă dedusă rd.32 și 34 în Decontul de TVA aferent lunii iunie 2018, nefiind îndeplinite prevederile art.299 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.69 din HG nr.1/2016.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în cauza analizată, se reține:

III.1. Referitor la TVA în sumă de x lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este învestită să se pronunțe dacă în mod legal S.A., în reorganizare, a înregistrat la rândul 32 *"Regularizări taxă deductibilă"* din decontul de TVA aferent lunii iunie 2018, taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care societatea nu a prezentat documentele justificative care au stat la baza acestei înregistrări.

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că x S.A., în reorganizare, a evidențiat la rândul 32 și 34 *"Regularizări taxă dedusă"* din Decontul de TVA a lunii iunie 2018, suma de x lei, motivat de confirmarea Planului de reorganizare.

Din documentele prezentate și explicații date de reprezentantul legal al societății, organele de inspecție fiscală au constatat că, prin Raportul de inspecție fiscală nr. x/30.06.2014 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.x/30.06.2014 a fost stabilită suplimentat taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, aferente achizițiilor efectuate de la x SRL.

Totodată, prin nota explicativă dată de reprezentantul societății, domnul Ambrus Ioan, a reieșit că operațiunea de stornare a fost realizată din dispoziția reprezentanților Casei de Insolvență Transilvania filiala x - administrator judiciar al societății x S.A., întrucât aceste creanțe au fost stabilite anterior deschiderii procedurii insolvenței și trebuie să urmeze tratamentul propus prin planul de reorganizare confirmat prin care toate creanțele bugetare au fost tăiate.

Având în vedere că nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei înscrisă și declarată în Decontul de TVA aferent lunii **ianie 2018**, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reîncadrat operațiunile de stornare a TVA, neacordând drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

În contestația formulată, societatea contestată prezintă în susținere aceleași argumente ca și în punctul de vedere la organul de inspecție fiscală cu ocazia discutiei finale, fără a prezenta documente suplimentare în susținerea cauzei.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art.323 - (1) Persoanele înregistrate conform art. 316 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 316 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 301 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări."

Potrivit Anexei 2 INSTRUCȚIUNI de completare a formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" din Ordinul nr. 591/2017 din 27 ianuarie 2017 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", la rândul 32 se înscrie:

"Rândul 32 - se evidențiază sumele rezultate din corectarea taxei deduse, conform art.297 și art.298 din Codul fiscal, în cazul persoanelor care efectuează numai operațiuni cu drept de deducere sau art. 298 și art. 300 din Codul fiscal, în cazul persoanelor impozabile cu regim mixt, aferentă operațiunilor înscrise la rd. 22, 23, 24 și 25 din deconturile anterioare, ajustările prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, a căror exigibilitate este ulterioară datei de 1 ianuarie 2017, dar care au fost generate de operațiuni pentru care cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată a fost de 24%, 20% sau 9%, potrivit dispozițiilor art. 282 alin. (9) și (10), după caz din Codul fiscal, operațiuni pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, dar pentru care se aplică cota de 24%, 20% sau 9%, sumele rezultate din regularizările prevăzute de art. 291 alin. (6) din Codul fiscal datorate modificării cotelor de TVA, precum și orice alte sume rezultate din regularizările prevăzute de legislația în vigoare datorate unor evenimente, cu excepția celor prevăzute la art. 287 și art. 315¹ din Codul fiscal, care determină modificarea datelor declarate inițial, cum ar fi nedeclararea din eroare a operațiunii în perioada în care intervine exigibilitatea. "

Din prevederile legale sus enunțate, se reține că persoanele înregistrate conform art.316 din Codul fiscal trebuie să depună pentru fiecare perioadă fiscală,

un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă și care trebuie să cuprindă suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute de lege și suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei.

Totodată, se retine că la rândul 32 „Regularizări taxă dedusă” sunt evidențiate sumele rezultate ca urmare a corectării taxei deduse, conform art. 297 și art. 298 din Codul fiscal, fără a include însă modificări ale datelor declarate inițial, cum ar fi nedeclararea din eroare a operațiunii în perioada în care intervine exigibilitatea.

De asemenea, speței îi sunt aplicabile și prevederile art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

”Art.11- (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. ”

coroborat cu pct.4 din H.G.nr. 1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

”În sensul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal”.

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscal.

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

De asemenea, la art.6 și art.7 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

”Art. 6 - (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. (...)”

”Art. 7 - (3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.”

Faţă de cele de mai sus, se reţine că organele fiscale, la stabilirea obligaţiilor unui agent economic, sunt îndreptăţite să aprecieze relevanţa stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacţii pentru a reflecta conţinutul economic al acesteia.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecţie fiscală nr. x/28.04.2021, organul de soluţionare reţine că, prin Decontul de TVA aferent lunii iunie 2018, contestatara a înregistrat la rândul 32 *”Regularizări taxă dedusă”* TVA în sumă de x lei cu o bază impozabilă în sumă de x lei, **fără a prezenta documente justificative.**

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecţie fiscală au solicitat lămuriri societăţii, în conformitate cu prevederile art. 58 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, prin Nota explicativă din data de 30.03.2021:

1) Va rugam să precizaţi ce reprezintă suma de x lei, înscrisă în decontul de TVA pentru luna iunie 2018, la rândul 32 *”Regularizări taxă dedusă”*, şi ce documente deţineţi pentru deducerea acestei sume.

Prin Nota explicativă sus menţionată, domnul x, în calitate de administrator special, precizează:

”Suma reprezintă storno TVA conform recomandărilor efectuate de Casa de Insolvenţă Transilvania, ca urmare a confirmării Planului de reorganizare.

Prin Raportul de inspecţie fiscală nr.x din data de 30.06.2014, au fost stabilite în sarcina contribuabilului TVA suplimentar în sumă de x lei şi impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei. Aceste creanţe ale DGRFP nu au fost prinse în tabelul iniţial de creanţe aferent planului de reorganizare. Ca urmare a Deciziei civile nr.x/20.04.2016 pronunţată de Curtea de Apel x în dosarul cu nr.x/30/2012/a11 s-a dispus înscrierea Administraţiei Judeţene a Finanţelor Publice x în Tabelul definitiv de creanţe al debitoarei x S.A. şi cu suma de x lei, creanţă bugetară.

*În data de 22.05.2018, societatea x SA a înregistrat o notă de stornare atât a TVA-ului cât şi a impozitului pe profit suplimentar înregistrat în balanţa de verificare, concomitent cu trecerea acestor sume atât prin contul de venituri, cât şi perin contul de cheltuieli. Astfel, în decontul de TVA aferent lunii iunie 2018 a fost trecută suma de x lei la rândul *”Regularizări taxă dedusă”*, fapt ce generează o diminuare a datoriilor din fişa fiscală pe plătitor.*

Operaţiunile prezentate mai sus au fost realizate din dispoziţia reprezentanţilor Casei de Insolvenţă x- administrator judiciar al soc. X A.”

Faţă de cele mai sus menţionate, organul de soluţionare a contestaţiei reţine că x S.A., în reorganizare, nu a prezentat nici în timpul inspecţiei fiscale şi nici la contestaţia formulată verun document justificativ şi nici nu a invocat un temei legal în baza cărora a a înregistrat la rândul 32 *”Regularizări taxă dedusă”* suma de x lei.

Or, orice înregistrate în evidenţa contabilă, trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operaţiunii sau intrării în

gestiune, după caz, așa cum prevede art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.”

Astfel, susținerea contestatarei potrivit căreia suma de x lei a fost anulată ca urmare a confirmării planului de reorganizare care are valența unei hotărâri definitive și irevocabile împotriva debitorului, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece, la rândul 32 „Regularizări taxă dedusă” din decontul de TVA se înscrie doar sumele pentru care legislația permite regularizarea, ceea ce nu este cazul în speță.

În consecință, rezultă că, în mod eronat x S.A., în reorganizare, a procedat la înscrierea taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. x/30.06.2014, la rândul 32 „Regularizări taxă dedusă” din decontul de TVA aferent lunii iunie 2018, fără a avea la bază un document justificativ.

În speță se rețin și precizările organelor de inspecție fiscală din Adresa nr.x/02.07.2021, potrivit căreia: *„(...)menționăm că inclusiv prin raportul de audit efectuat la SC xS.A. au fost menționate deficiențe cu privire la întocmirea Decontului de TVA din luna iunie 2018 respectiv a preluării sumei de x lei, la poziția regularizări taxă dedusă rd.32 și 34, din decontul de TVA, auditorul exprimându-și în scris în cuprinsul Raportului de audit rezerva cu privire la înregistrarea acestor operațiuni de stornare fără a avea la bază un document justificativ.”*

Mai mult, prin Decizia nr.x/09.12.2020 privind soluționarea contestației formulată de x S.A., înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. x/20.08.2014 și reînregistrată sub nr. TMR_DGR x/03.11.2020, s-a decis:

”1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de x SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/30.06.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/30.06.2014, pentru suma de x lei reprezentând:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - taxa pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de x SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/30.06.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/30.06.2014, pentru suma de x lei reprezentând impozit pe profit.”

Din analiza informațiilor publice existente pe site-ul portal.just.ro - portalul instanțelor de judecată, a reieșit că nu este înregistrat niciun dosar prin care se atacă decizia de soluționare sus menționată.

Referitor la argumentele societății privind suspendarea executării Deciziei de impunere nr. x/30.06.2014 prin Sentința Civilă nr.x/20.02.2018, se reține că prin decizia civilă sus menționată s-a dispus suspendarea executării Deciziei de impunere

sus menționată și a Dispoziției nr.x/30.06.2014, până la pronunțarea instanței de fond. Suspendarea executării deciziei de impunere nu înseamnă că instanța a dispus anularea acestei decizii și scăderea din evidența fiscală a obligațiilor stabilite, ci reprezintă o amânare a executării actului administrativ, conform prevederilor art.278 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”(3) În cazul suspendării executării actului administrativ fiscal, dispusă de instanțele de judecată în baza prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, toate efectele actului administrativ fiscal sunt suspendate până la încetarea acesteia și obligațiile fiscale nu se înscriu în certificatul de atestare fiscală. Aceste efecte privesc atât obligațiile fiscale principale individualizate în actul administrativ suspendat la executare, cât și obligațiile fiscale accesorii aferente acestora, chiar dacă aceste obligații fiscale accesorii sunt individualizate în acte administrative fiscale care nu sunt suspendate la executare. ”

În consecință, având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunea de înregistrare a TVA în sumă de x lei, la rândul 32 *”Regularizări taxă dedusă”*, în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece aceasta nu are la bază documente justificative. Se reține că în urma înscrierii taxei pe valoarea adăugată la regularizări societatea a diminuat obligațiile de plată din fișa fiscală pe plătitor și din balanțele de verificare. Această operațiune a influențat artificial soldul taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei respective, **fără să aibă documente justificative, care reprezintă un criteriul esențial stabilit de legiuitor pentru acordarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată.**

Prin urmare, documentele și argumentele prezentate de societate nu sunt de natură să conducă la o altă situația de fapt față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, fapt pentru care organul de soluționare a contestației reține că în mod legal echipa de inspecție fiscală stabilită că nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei, înscrisă și declarată în Decontul de TVA din luna iunie 2018 la poziția *”Regularizări taxă dedusă”*, întrucât nu au fost prezentate documente justificative, respectiv facturi care să conțină obligatoriu informațiile prevăzute de lege pentru stabilirea dreptului de deducere și că acestea achiziții sunt în folosul operațiunilor sale taxabile.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din 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 procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată de x S.A. în reorganizare, împotriva Deciziei de impunere nr. x/28.04.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/28.04.2021, **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.**

III.2. În ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de x lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod corect au stabilit că în mod eronat societatea a preluat eronat pierderea fiscală din anii anteriori, în condițiile în care prin contestația formulată, societatea nu aduce argumente și dovezi de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea contestatară a preluat eronat în Declarația anuală 101 aferentă anului 2015 o pierdere de recuperat din anii precedenți în sumă de x lei, având în vedere că nu au fost prezentate documente din care să rezulte înregistrarea acestei pierderi.

Prin contestația formulată, societatea susține că a preluat în mod justificat pierderea, având în vedere că prin Sentința civilă nr.x din 20.02.2018 din dosarul cu nr.x/x/2018 a fost suspendată executarea Deciziei de impunere nr.x/30.06.2014.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

”Art. 19 - (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. 31 - Pierderi fiscale

(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”

coroborate cu prevederile pct. 33 din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”33. (1) În aplicarea prevederilor art.31 alin.(1) din Codul fiscal, se au în vedere următoarele:

a) recuperarea pierderilor fiscale anuale se face în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora;

b) pierderea fiscală reprezintă suma înregistrată în declarația de impunere a anului precedent.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că 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.

De asemenea, se reține că pierderea fiscală anuală stabilită prin declarația de impozit pe profit se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi.

Totodată, rezultă că recuperarea pierderilor fiscale se face în ordinea înregistrării, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au analizat modul de determinare și declarare a profitului impozabil evidențiat și declarat prin declarațiile anuale privind impozitul pe profit, depuse și

înregistrate la organul fiscal teritorial și au constatat că în anul 2015 a fost preluată o pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de x lei.

Din explicațiile date de reprezentantul legal al societății, domnul Ambrus Ioan, prin Nota explicativă din data de 07.04.2021, a rezultat că *"Diferența dintre pierderea de recuperat din anii 2009-2013 în sumă de x lei minus profitul realizat în anul 2014 în sumă de x lei, rezultă suma x lei."*

Urmare a verificării evidenței fiscale a societății în corelație cu evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat că x S.A. - în reorganizare, nu a ținut cont de diferențele suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. x/30.06.2014, respectiv prin care organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile cheltuieli în sumă de x lei; aceste diferențe nu au fost înregistrate în evidența contabilă și fiscală a societății.

Prin contestația formulată, societatea susține că, prin Sentința Civilă nr.x/20.02.2018 din dosarul nr.x/30/2018 a fost suspendată executarea Deciziei de impunere nr. x/30.06.2014.

Referitor la această susținere, reiterăm faptul că prin aceasta s-a dispus suspendarea executării Deciziei de impunere sus menționată și a Dispoziției nr.x/30.06.2014, până la pronunțarea instanței de fond. Suspendarea executării deciziei de impunere nu înseamnă că instanța a dispus anularea acestei decizii și scăderea din evidența fiscală a obligațiilor stabilite, ci reprezintă o amânare a executării actului atacat, conform prevederilor art.278 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, sus menționate.

În ceea ce privește invocarea caracterului special derogatoriu al Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței față de dispozițiile Codului de procedură fiscală, precum și față de Codul de procedură civilă, se reține că potrivit art. 3 pct. 1 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările ulterioare *"insolvența este acea stare a patrimoniului debitorului care se caracterizează prin insuficiența fondurilor bănești disponibile pentru plata datoriilor certe, lichide și exigibile"*, iar conform art. 64 alin. (1), coroborat cu art. 65 alin. (1) și alin. (2) din lege **creanțele care sunt anterioare datei de deschidere a procedurii sunt cuprinse într-o cerere ce trebuie depusă în termenul fixat în sentința de deschidere a procedurii și la care trebuie să fie anexate *"documentele justificative ale creanței"* și ale actelor de constituire de garanții.** În mod similar, conform art. 64 alin. (6) din lege *"creanțele născute după data deschiderii procedurii, în perioada de observație sau în procedura reorganizării judiciare vor fi plătite conform documentelor din care rezultă, nefiind necesară înscrierea la masa credală"*.

De altfel, procedura insolvenței are ca scop acoperirea pasivului debitorului aflat în insolvență și nu înlăturarea competenței organelor fiscale de a verifica legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, a corectitudinii și exactității aplicării prevederilor legislației fiscale de către debitorul insolubil, verificare care nu se poate efectua decât în condițiile Codului de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) în scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la [art. 124](#) alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;[...]**

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că prin Codul de procedură fiscală nu există introdusă nicio restricție sau excepție cu privire la anumite situații în care agenții economici să nu poată fi supuși inspecției fiscale, astfel că **inspecția fiscală se poate efectua atât asupra agenților economici care se află sub procedura insolvenței, cât și asupra agenților economici care nu au fost niciodată sub procedura insolvenței.**

Întrucat societatea nu aduce niciun argument pe fondul cauzei, în sensul aplicării raporturilor de drept material fiscal, contestația societății este neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din 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 procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată de x S.A. în reorganizare, împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. x/28.04.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/28.04.2021, **în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de x lei.**

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de xS.A., în reorganizare, împotriva :

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/28.04.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/24.04.2021, pentru **taxa pe valoarea adăugată** în sumă de x lei;

- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/28.04.2021, pentru suma de x lei reprezentând **diminuare pierderii fiscale**.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul x, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

Jud. Timiș, str. Gheorghe Lazăr nr. 9B, 300081, Timișoara

Tel.: +40(256) 29 27 35

Fax: +40(256) 49 93 32

<https://www.anaf.ro/asistpublic/>

www.anaf.ro/anaf/internet/Timisoara