

DECIZIA nr. 667/2016
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. X,
județul X, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul regiunii X, prin adresa nr. X/2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/2016, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. RO, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X, având domiciliul fiscal în mun. X, calea X, nr. X, bl. X, sc. X, ap. X, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura DGRFP Brașov sub nr. X/2016, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2016, prin care s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. suma totală de X lei, din care:

- X lei impozit pe profit;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei TVA;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei penalități de întârziere aferente TVA.

Prin contestația depusă și înregistrată în condițiile menționate mai sus, S.C. X S.R.L. solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere F-X/2016.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016, respectiv data de **20.01.2016**, potrivit adresei de comunicare anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la registratura DGRFP Brașov, respectiv data de **17.02.2016**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația prezintă în original amprenta ștampilei S.C. X S.R.L. și semnătura administratorului Y.

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din municipiul X, jud. X, prin administratorul Y.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din X solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2016, acte emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X–Activitatea de Inspecție Fiscală, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:

1. Referitor la impozitul pe profit stabilit ca obligație suplimentară de

plată

Contestatară consideră ca fiind total în afara cadrului legal constatarea organului de inspecție fiscală potrivit căreia: "Din analiza documentelor prezentate, cât și din explicațiile date de administratorul societății [...], S.C. X S.R.L. nu a întreprins demersurile necesare pentru achitarea furnizorilor sau regularizarea soldurilor acestora", afirmație preluată la rubrica „Motiv de fapt” din RIF și precizează că organele de control nu au făcut referire la niciun act normativ în vigoare din prevederile căruia să rezulte că în calitate de client (debitor comercial) avea obligația să achite către un furnizor o datorie de natură comercială într-un anumit termen în afara clauzelor contractuale. Contribuabilul solicită în mod imperativ organului de soluționare a contestațiilor ca, în cadrul procedurii administrative de contestare a actelor administrativ fiscale, să precizeze care este actul normativ care obligă la scoaterea din evidență a datoriilor prescrise față de furnizori și data la care trebuie efectuată procedura.

În susținerea contestației contribuabilul argumentează că datoriile de natură comercială față de furnizori s-au prescris nu datorită faptului că în calitate de debitor (client) nu a achitat obligațiile, ci datorită faptului că furnizorii nu și-au exercitat dreptul material la acțiune în termenul de trei ani stabilit de prevederile art. 3 din Decretul M.A.N. 167 din 1958 privind prescripția extinctivă, preluate ulterior de art. 2501 și art. 2517 din Legea 287/2009 privind Codul Civil.

Petenta consideră ca fiind netemeinică și nelegală stabilirea obligației suplimentare de plată în sumă de X lei, reprezentând impozit pe profit pentru următoarele motive:

- considerarea ca venituri din exploatare a sumei de X lei (X lei aferentă exercițiului financiar 2013 și X lei la exercițiul financiar 2014) reprezentând datorii prescrise față de furnizori s-a făcut în mod arbitrar, încălcându-se prevederile art. 91 din O.G 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (prevedere legală preluată de art. 110 din Legea 207/2015), referitoare la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale;
- datoriile aflate în sold la data de 31.12.2013 respectiv 31.12.2014 se regăsesc în soldul contului 401 Furnizori și la sfârșitul exercițiului financiar 2015 concluzia fiind că, la stabilirea perioadei supuse inspecției fiscale 01.10.2013-30.09.2015, s-au avut în vedere și considerente de altă natură în sensul acordării a priori organului de inspecție fiscală, posibilității de a stabili și obligații fiscale accesorii;
- invocarea de către echipa de inspecție fiscală a prevederilor punctului 187 din anexa la Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, s-a făcut fără să aibă nicio legătură cu situația elementelor patrimoniale de activ și pasiv ale societății așa cum este ea prezentată în situațiile financiare anuale, la sfârșitul exercițiilor financiare 2013 și 2014. Petenta afirmă că nu a scos din evidență datoriile de natură pur comercială către diverși furnizori, datorii datând din exercițiul financiar 2006 și anterioare lui și ca acestea se regăsesc în bilanțul contabil pentru anul 2015;
- Obligativitatea înregistrării datoriilor prescrise față de furnizori la veniturile de exploatare conform funcției contabile a contului 758 "Alte venituri de

exploatare", se naște abia în momentul scoaterii din evidență a acestora și înregistrarea lor pe conturile extrabilanțiere dar chiar prin constatările înscrise în RIF F-X/2016, organul fiscal recunoaște că aceste datorii prescrise se regăsesc în soldul contului furnizori la 31.12.2013 și 31.12.2014, petenta concluzionând că pe cale de consecință nu avea obligația de le înregistra la venituri;

- termenul general legal de prescripție de trei ani în cazul datoriilor prescrise față de furnizori s-a împlinit la încheierea exercițiului financiar 2009, rezultând că stabilirea de către organele de inspecție fiscală de obligații fiscale suplimentare s-a făcut în afara termenului de prescripție de 5 (cinci) ani prevăzut de Codul de procedură fiscală, având în vedere că suma de X lei din datoriile înregistrate în creditul contului 401 -Furnizori la data de 31.12.2013, sunt datorii contabilizate la nivelul exercitiului financiar 2006, deci au o vechime de peste 9 (nouă) ani;
- întreaga cantitate de mărfuri aprovizionată de la furnizorii care din punct de vedere contabil prezintă sold creditor la data de 31.12.2015 a fost achiziționată și comercializată anterior anului 2006, astfel că în conformitate cu „Principiile contabile generale” prevăzute în anexa la O.M.F.P. 3055/2009, veniturile și cheltuielile aferente au fost înregistrate în perioada de timp aferentă.

În concluzie, petenta afirmă că datele cuprinse în situațiile financiare anuale întocmite conform normelor legale pentru exercițiul financiar 2014 și pentru cele anterioare acestui an, reflectă în mod real și fidel soldul contului 401-"Fumizori" la acel moment.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită ca obligație suplimentară de plată

În contestația formulată, petenta susține că relația de decontare dintre doi parteneri de afaceri nu este o operațiune propriu-zisă de livrare de bunuri sau de prestare de servicii din sfera TVA, efectuată cu plată și că afirmațiile organului de control sunt netemeinice și nelegale.

Petenta face referire la prevederile art. 126- Operațiuni impozabile, art. 128 Livrarea de bunuri, art. 129- Prestări de servicii și la art. 130- Schimbul de bunuri sau servicii din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, din interpretarea cărora remarcă faptul că în speță nu e vorba de nicio operațiune, tranzacție financiară sau comercială care să implice transferul proprietății asupra unor bunuri și servicii în sfera TVA.

Contribuabilul invocă și prevederile art. 137- Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, afirmând că în mod nelegal organele de control au încercat să cuprindă în baza de impozitare a TVA datoriile prescrise față de furnizori, în speță nefiind vorba de contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, ci de stingere de obligații către furnizorii neachitați.

Ulterior comunicării deciziei de impunere F-X/2016, contribuabilul a depus la DGRFP Brașov- Serviciul Asistență pentru Contribuabili adresa nr. X/2016, prin care a solicitat punctul de vedere cu privire la temeiul legal în baza căruia este obligată la colectarea TVA pentru datorii prescrise față de furnizori mai vechi de 3 ani și cu privire la data la care o societate comercială este obligată să înregistreze la venituri datoriile prescrise față de furnizori mai vechi de 3 ani din perspectiva

termenului de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale. Petenta a transmis răspunsul primit, înregistrat la DGRFP Brașov- Serviciul Asistență pentru Contribuabili sub nr. X/2016 organului de control și acesta se află arhivat la dosarul cauzei.

În susținerea contestației petenta anexează, în copie, următoarele:

- situații financiare pentru anii 2005, 2006 și pentru perioada 2012-2015;
- balanțe de verificare pentru anii 2005, 2006, 2013, 2014, 2015;
- situația soldului contului 401- „Furnizori”, analitic pe furnizor neachitat;
- deconturi TVA și declarații privind impozitul pe profit din 2005 și 2006.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-X/2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., un **impozit pe profit în sumă de X lei**, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei. Tot prin decizia de impunere F-X/2016 s-a stabilit **TVA de plată în sumă de X lei**, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Perioada supusă verificării a fost 01.10.2013 – 30.09.2015 atât în cazul impozitului pe profit cât și în cazul TVA.

Inspecția fiscală privind impozitul pe profit și TVA pentru perioada oct. 2013-septembrie 2015 s-a efectuat sub rezerva verificării ulterioare, în conformitate cu prevederile art. 90 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, republicată, pe baza documentelor și informațiilor solicitate de organele de control și puse la dispoziție de contribuabil.

Societatea are ca obiect principal de activitate declarat Comerț cu ridicata al fructelor și legumelor CAEN 4631, iar în perioada supusă verificării a desfășurat activitate de comerț cu ridicata a legumelor, fructelor și conservelor. De asemenea, societatea a comercializat în sistem en-gros fructele obținute din exploatarea livezii de pomi fructiferi aflată în patrimoniu.

Societate a fost supusă unui control inopinat, materializat în PV X/2015, prilej cu care s-au constatat aspecte cu consecințe asupra modului de calcul a masei impozabile. Drept urmare, a fost emis Avizul de inspecție fiscală F-X/2015 prin care S.C. X S.R.L. a fost informată asupra faptului că va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale. Totodată în conformitate cu prevederile art. 129, alin. (2) din OG 92/2003/R s-a dispus instituirea măsurilor asigurătorii, în acest sens fiind întocmită Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr. X/2015.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2016 contestate, s-au stabilit următoarele:

1) Referitor la impozitul pe profit

1.1. Conform constatărilor organelor de control, S.C. X S.R.L. are în sold la 31.12.2013 furnizori neachitați în sumă de X lei iar pentru o parte dintre ei a intervenit termenul de prescripție în conformitate cu prevederile art. 2500, art. 2501 și art. 2517 din Legea 287/2009 privind Codul Civil, cuantumul sumei aferentă acestora fiind de X lei.

De asemenea, din analiza balanței de verificare întocmită la 31.12.2014 s-a constatat că S.C. X S.R.L. înregistrează sold al contului 401- Furnizori în sumă de X lei și că pentru o parte dintre ei a intervenit termenul de prescripție în conformitate cu prevederile art. 2500, art. 20501 și art. 2517 din Legea 287/2009 privind Codul Civil. Valoarea furnizorilor prescriși în anul 2014 este în sumă de X

lei.

Echipa de inspecție a verificat dacă societatea a respectat, cu prilejul efectuării inventarierii anuale a patrimoniului pentru anii 2013 și 2014, prevederile pct. 32 din Anexa nr. 1- Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii din Ordinul 2861/2009, care stipulează obligativitatea existenței confirmărilor de solduri de către terți și s-a constatat că pentru niciun furnizor din lista furnizorilor neachitați, pentru care a intervenit prescripția, acestea nu există.

Cu ocazia controlului inopinat materializat în PV nr. X/2015, organele de control au solicitat reprezentantului contribuabilului să precizeze care au fost demersurile întreprinse pentru confirmarea soldurilor iar în răspunsul primit acesta a precizat că "s-au încercat obțineri de confirmare de sold dar fără dovezi scrise". Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat că S.C. X S.R.L. nu a întreprins demersurile necesare pentru achitarea furnizorilor sau regularizarea soldurilor acestora.

Având în vedere cele precizate mai sus, în urma inspecției fiscale a fost asimilată veniturilor impozabile suma de X lei în anul 2013 și de X lei în 2014, și a fost calculat impozit pe profit suplimentar în sumă totală de X lei, din care **X lei anul 2013 și X lei pentru anul 2014**, fiind aplicate prevederile privind prescripția extinctivă din Codul civil invocate mai sus, precum și prevederile Ordinului 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene coroborate cu art. 11, alin. 1), art. 19 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și cu pct. 12 din HG 44/2004 dat în aplicare art. 19 din Codul fiscal.

1.2. În luna ianuarie 2014, contribuabilul a înregistrat intrarea în gestiune de mărfuri în valoare de X lei în baza unei facturi emisă de S.C. W S.R.L., societate care a fost declarată inactivă din data de 03.09.2013 urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Societatea a regularizat TVA aferentă, în sumă de X lei prin decontul de taxă depus pentru luna septembrie 2014 dar baza impozabilă în sumă de X a fost înregistrată pe cheltuieli la descărcarea din gestiune a mărfurilor și a fost considerată deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2014.

Astfel, având în vedere prevederile art. 11 alin. 1² din legea 571/2003 privind Codul fiscal, inspectorii fiscali au majorat profitul impozabil al anului 2014 cu suma de X lei și au calculat **impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei.**

Având în vedere constatările rezultate în urma controlului efectuat, echipa de inspecție a recalculat profitul impozabil al perioadei verificate și a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de X lei (X+ X+ X lei) pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată

2.1. Pentru datoriile prescrise în sumă totală de X lei asimilate veniturilor de către inspectorii fiscali, prezentate la punctul privind impozitul pe profit, echipa de inspecție a stabilit că S.C. X S.R.L. avea obligația colectării TVA în sumă de X lei.

De asemenea, organele de control au colectat TVA în sumă de X lei și pentru suma de X lei reprezentând anularea datoriilor către furnizorii SC Q SRL și SC Z SRL, pe care petenta a operat-o în luna decembrie 2014 ca urmare a neconfirmării soldului de către cele două societăți furnizoare.

2.2. În perioada ianuarie– martie 2014, S.C. X S.R.L. a înregistrat în jurnalele

de cumpărări și a dedus TVA în sumă totală de X lei în baza a patru facturi emise de S.C. Y S.R.L. Din consultarea bazelor de date ANAF, organele de control au constatat că S.C. Y S.R.L. este neplătitoare de TVA din data de 29.03.2012.

În speță fiind incidente prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) și ale art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în urma inspecției fiscale s-a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei.

În urma inspecției fiscale a fost stabilită suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. o taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei (X+ X+ X lei)

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documente existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la aspectele procedurale în legătură cu excepția de fond privind prescripția invocată de petentă

Prin cauza supusă soluționării, Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P. Brașov este investit să se pronunțe dacă este întemeiată excepția prescripției ridicată de contestatară cu privire la dreptul organului fiscal de a stabili diferențe de impozit pe profit pentru datorii neachitate către furnizori care au fost evidențiate în contabilitate în anul 2006 și pentru care termenul de prescripție a dreptului material la acțiune s-a împlinit în anul 2009

În fapt, conform Deciziei de impunere F-X/2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală F-X/2016, la data verificărilor contribuabilul avea evidențiate în soldul contului 401-Furnizori, obligații de plată mai vechi de 3 ani. Așa cum reiese din documentele aflate la dosarul cauzei și din susținerile contestatarii, majoritatea acestor datorii sunt aferente achizițiilor de mărfuri efectuate în anul 2006 pentru care prescripția dreptului material la acțiune s-a împlinit în anul 2009.

În consecință, organele de inspecție fiscală a asimilat veniturilor aceste datorii și au procedat la recalcularea impozitului pe profit.

Prin contestația formulată S.C. X S.R.L. susține că termenul de prescripție de trei ani în cazul datoriilor prescrise față de furnizori s-a împlinit la încheierea exercițiului financiar 2009, astfel că stabilirea de către organele de inspecție fiscală de obligații fiscale suplimentare în sarcina petentei s-a făcut în afara termenului de prescripție de 5 ani prevăzut de art. 91, alin. (1) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură.

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

„art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

art. 91 - Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

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

(2) *Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.*

art. 92. – Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

(2) *Termenul prevăzut la art. 91 se suspendă:*

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

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

" Art. 35– Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit, până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.” (valabil pentru anul fiscal 2009)

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

În concret, în cazul impozitului pe profit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin declarația anuală de impozit pe profit, având în vedere prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

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

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

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

Se reține că, în acest sens, s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală, care prin Decizia nr. 7/2011 a stabilit următoarele: "În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului „101”.

Reiese, așadar, că în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2009, când a intervenit prescripția dreptului material la acțiune pentru furnizorii neachitați, declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la data de 25 aprilie 2010 iar termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2011 și se împlinește la data de 31 decembrie 2015. Cum inspecția fiscală a început la data de 02.12.2015, așa cum s-a consemnat în Registrul unic de control, iar pe perioada inspecției fiscale cursul prescripției este suspendat, rezultă că obligațiile fiscale reprezentând impozitul pe profit stabilite de organele de inspecție

fiscală prin decizia de impunere nr. F-X/2016 sunt în cadrul termenului legal de prescripție.

Astfel, susținerile S.C. X S.R.L. cu privire la faptul că stabilirea de către organele de inspecție fiscală de obligații fiscale suplimentare în sarcina petentei s-a făcut în afara termenului de prescripție de 5 ani, sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Contestatoarea confundă, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic). Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale invocate de însăși societatea contestatoare și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că excepția prescripției invocată este nefondată iar organul de soluționare va proceda la analiza celorlalte motive de drept la care petenta face referire în contestație, referitor la impozitul pe profit și TVA, cu accesoriile aferente.

2. Referitor la suma de X lei reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au asimilat veniturilor impozabile valoarea furnizorilor neachitați pentru care a intervenit termenul de prescripție, în condițiile în care argumentele aduse de către contestatară nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală

În fapt, conform constatărilor organelor de control, S.C. X S.R.L. avea evidențiați în sold la 31.12.2013 furnizori neachitați pentru care a intervenit termenul de prescripție în conformitate cu prevederile art. 2500, art. 2501 și art. 2517 din Legea 287/2009 privind Codul Civil, în sumă de X lei.

De asemenea, din analiza bilanței de verificare întocmită la 31.12.2014 s-a constatat că S.C. X S.R.L. are evidențiați în soldul contului 401, suma de X lei reprezentând valoarea achizițiilor pentru care a intervenit termenul de prescripție în conformitate cu prevederile art. 2500, art. 2501 și art. 2517 din Legea 287/2009 privind Codul Civil.

Echipa de inspecție a constatat că pentru niciun furnizor din lista furnizorilor neachitați, pentru care a intervenit prescripția, atașat la documentele de inventariere nu există confirmări de solduri iar S.C. X S.R.L. nu a prezentat niciun document din care să rezulte că a întreprins demersurile necesare pentru achitarea furnizorilor/ regularizarea soldurilor acestora sau prin care să susțină afirmația că a încercat obținerea de confirmări de sold.

Având în vedere cele precizate mai sus, echipa de inspecție fiscală a asimilat veniturilor impozabile suma de X lei în anul 2013 și de X lei în 2014, și a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă totală de X lei, din care **X lei anul 2013 și X lei pentru anul 2014.**

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct. 12 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Astfel:

„art. 19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Norme metodologice

„12. 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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile, și că, la stabilirea profitului impozabil, se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor. Legiuitorul mai prevede că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile.

Întrucât aria de cuprindere a veniturilor este foarte variată, legiuitorul a înțeles să reglementeze în cuprinsul art. 20 din Codul Fiscal, veniturile neimpozabile, așa încât veniturile care nu sunt incluse la acest capitol sunt venituri impozabile.

„Art. 20 Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

a) dividendele primite de la o persoană juridică română sau de la o persoană juridică străină plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit, situată într-un stat terț, astfel cum acesta este definit la art. 20¹ alin. (3) lit. c), cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă persoana juridică română care primește dividendele deține, la persoana juridică română sau la persoana juridică străină din statul terț, la data înregistrării acestora potrivit reglementărilor contabile, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividende;

b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare. Acestea sunt impozabile la data cesionării, transmiterii cu titlu gratuit, retragerii capitalului social sau lichidării persoanei juridice la care se dețin titlurile de participare, cu excepția celor aferente titlurilor de participare pentru care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la lit. e) și h);

c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu

s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice;

d) veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative;

e) veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii, dacă la data vânzării/cesionării inclusiv contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare. Nu intră sub incidența acestor prevederi veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română de o persoană juridică rezidentă într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii;

f) veniturile din impozitul pe profit amânat determinat și înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;

g) veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare/activelor biologice, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară. Aceste sume sunt impozabile concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare/active biologice, după caz;

h) veniturile din lichidarea unei alte persoane juridice române sau unei persoane juridice străine situate într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii, dacă la data începerii operațiunii de lichidare, potrivit legii, contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de 1 an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice supuse operațiunii de lichidare.”

Rezultă astfel că sumele de bani care provin din creanțe prescrise nu sunt enumerate la categoria veniturilor neimpozabile, ceea ce conduce la concluzia că datoriile comerciale pentru care s-a împlinit termenul de prescripție constituie, pentru un comerciant, venituri supuse impozitării.

Referitor la prescripția extinctivă, adică stingerea dreptului material la acțiune, precizăm că este reglementată de prevederile art. 2500, 2501, 2517 și 2537 din Legea nr. 287/2009/R privind Codul civil, conform cărora:

„art.2500 Obiectul prescripției extinctive

(1) Dreptul material la acțiune, denumit în continuare drept la acțiune, se stinge prin prescripție, dacă nu a fost exercitat în termenul stabilit de lege.

(2) În sensul prezentului titlu, prin drept la acțiune se înțelege dreptul de a constrânge o persoană, cu ajutorul forței publice, să execute o anumită prestație, să respecte o anumită situație juridică sau să suporte orice altă sancțiune civilă, după caz.”

Art. 2501 Prescriptibilitatea dreptului la acțiune

(1) Drepturile la acțiune având un obiect patrimonial sunt supuse prescripției extinctive, afară de cazul în care prin lege s-ar dispune altfel.

(2) De asemenea, în cazurile anume prevăzute de lege, sunt supuse prescripției extinctive și alte drepturi la acțiune, indiferent de obiectul lor.”

art. 2517 Termenul general de 3 ani

Termenul prescripției este de 3 ani, dacă legea nu prevede un alt termen.

art. 2.537 Cazurile de întrerupere a prescripției

Prescripția se întrerupe:

1. printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția;"

Conform prevederilor Codului civil, prescripția unei datorii presupune că, după trecerea unei anumite perioade de timp, debitorul nu mai poate fi obligat la plata restanței respective prin mijloace de constrângere garantate de stat. Practic, dreptul de acțiune împotriva debitorului se prescrie, adică datornicul nu mai poate fi executat silit. Prescripția se întrerupe totuși prin recunoașterea în orice mod a dreptului, făcută de cel în folosul căruia curge. Astfel termenul de prescripție poate fi întrerupt prin simpla confirmare a soldului furnizorului efectuată cu ocazia inventarierii.

Organul de soluționare reține că, nici cu ocazia inspecției fiscale și nici la depunerea contestației, petenta nu a prezentat documente din care să reiasă că a solicitat și realizat confirmarea soldului furnizorilor prescriși, deci prescripția nu a fost întreruptă. Se mai reține în speță faptul că la efectuarea inventarierii anuale obligatorii, contestatarul nu a respectat prevederile pct. 32 din ANEXA 1 - Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii la Ordinul nr. 2861/2009 conform căruia:

„32. Pentru toate celelalte elemente de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, cu ocazia inventarierii, se verifică realitatea soldurilor conturilor respective, iar pentru cele aflate la terți se fac cereri de confirmare, care se vor atașa la listele respective după primirea confirmării.”

Nu pot fi reține în soluționarea favorabilă a contestației observațiile petentei că nu a scos din evidență datoriile de natură pur comercială către diverși furnizori, acestea fiind preluate în bilanțul contabil la 2015 și că obligativitatea înregistrării datoriilor prescrise față de furnizori la veniturile de exploatare se naște abia în momentul scoaterii din evidență a acestora și înregistrării lor pe conturile extrabilanțiere, deoarece inacțiunea petentei nu o scutește pe aceasta de respectarea prevederilor legale în materie contabilă și fiscală. Astfel, se constată că la întocmirea situațiilor financiare anuale, societatea nu a respectat principiul contabil al prevalenței economicului asupra juridicului, conform căruia prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Având în vedere că majoritatea societăților pentru care s-a împlinit termenul de prescripție a datoriilor, de trei ani, sunt societăți radiate (de exemplu: S.C. K S.R.L. care este în soldul la 31.06.2006 al contului 401 cu suma de X lei a fost radiată în 29.05.2009), astfel petenta fiind în imposibilitatea de a mai achita aceste datorii, pentru reflectarea fidelă a realității operațiunilor cu furnizorii în sold, aceasta trebuia să le evidențieze în conturi de venituri conform prevederilor punctului 34, 255 și 256 din Ordinul nr. 3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene care prevăd că:

„34. - (1) În înțelesul prezentelor reglementări, termenii de mai jos au următoarele semnificații:

*a) **veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub forma de intrări sau creșteri ale activelor ori***

reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;

(1[^]1) Veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii. Recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii de active sau reducerii datoriilor (de exemplu, creșterea netă a activelor, rezultată din vânzarea produselor sau serviciilor, ori descreșterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii)...

255. - Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

- a) venituri din exploatare;
- b) venituri financiare;
- c) venituri extraordinare.

256. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

[...]

e) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, **datorii prescrise**, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.

De altfel, Capitolul VII- *Funcțiunea conturilor* din același Ordin, prevede că în contul 758 "Alte venituri din exploatare" se ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare și că "în creditul contului 758- Alte venituri din exploatare se înregistrează:

[...]

-sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii față de furnizori, creditori diverși, acționari/asociați (401, 404, 462, 455, 457 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele respective);"

Potrivit prevederilor legale de mai sus în categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. De asemenea, câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate.

Veniturile după natura lor se clasifică în venituri din exploatare, venituri financiare și venituri extraordinare, iar în categoria veniturilor din exploatare se cuprind și alte venituri din exploatare neprecizate expres de lege, cum ar fi cele de natura datoriilor prescrise.

Astfel, având în vedere că în perioada de prescripție prevăzută de lege furnizorii nu au solicitat achitarea facturilor, iar petenta nu a întreprins niciun demers care să fi întrerupt termenul de prescripție, sumele bănești rămase la dispoziția S.C. X S.R.L. reprezintă venituri din datorii prescrise care se încadrează în categoria alte venituri din exploatare. Ca urmare, plecând de la prevederile legale în materie contabilă potrivit cărora „În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse” în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea are obligația înregistrării pe venituri a acestor sume și au procedat la impozitarea acestora.

Totodată, organul de soluționare reține că reducerea datoriilor constituie venituri din exploatare pentru societate care trebuie să le evidențieze în contul de profit și pierdere atunci când poate fi evaluată în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare. Faptul că societatea putea evalua în mod credibil beneficiile rezultate din neachitarea datoriilor către furnizori este de netăgăduit având în vedere că furnizorii au fost între timp radiați sau se află în procedura

falimentului, astfel că petenta a încălcat prevederile legislației fiscale deoarece prin inacțiunea sa s-a sustras de fapt la plata impozitului pe profit pentru datoriile prescrise pe care nu le-a înregistrat pe venituri.

În drept, art. 11 alin.1 și art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„art. 11 alin (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

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 fiscale.

În conformitate cu art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“art. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere -Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *“Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“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;”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei.

Referitor la dobânzile în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **urmează a se respinge contestația și pentru obligațiile de plată accesorii menționate anterior, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".**

3. Referitor la suma de X lei reprezentând:

- X lei TVA;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei penalități de întârziere aferente TVA;

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au colectat TVA pentru datoriile prescrise asimilate veniturilor impozabile, în condițiile în care acestea nu se încadrează la operațiuni impozabile din punctul de vedere al taxei

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție au asimilat veniturilor suma de X lei în anul 2013 și de X lei în 2014 reprezentând datoriile către furnizori pentru care dreptul de acțiune împotriva debitorului s-a prescris. Pentru baza impozabilă în sumă totală de X lei, organele de control au colectat TVA în sumă de X lei, operațiunea fiind încadrată la livrări de bunuri și prestări de servicii.

De asemenea, echipa de inspecție a stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de X lei, calculat prin aplicarea cotei de 24% asupra datoriilor prescrise înregistrate la venituri de către contribuabil în luna decembrie 2014, în sumă de X lei.

Conform documentelor aflate la dosarul cauzei, ulterior comunicării deciziei de impunere F-X/2016, contribuabilul a depus la DGRFP Brașov- Serviciul Asistență pentru Contribuabili adresa nr. X/2016, prin care a solicitat punctul de vedere cu privire la temeiul legal în baza căruia este obligată la colectarea TVA pentru datoriile prescrise față de furnizori mai vechi de 3 ani.

În adresa de răspuns cu nr. X/2016, Serviciul Asistență pentru contribuabili, a comunicat petentei că operațiunea de anulare a unei datorii față de un furnizor pentru achiziții de mărfuri supuse comercializării, nu îndeplinește cumulativ condițiile prevăzute de Codul fiscal pentru a fi asimilată unei operațiuni impozabilă în sfera TVA, deoarece nu constituie/nu este asimilată unei livrări de bunuri sau servicii.

Cu adresa nr. X/03.03.2016, petenta a transmis răspunsul primit, organului de control și acesta se află arhivat la dosarul cauzei.

În urma analizei opiniei Serviciului Asistență pentru contribuabili, în baza prevederilor art. 6 alin. (1) și art. 352 alin (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care stipulează:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, **organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor...**”*

„art. 352 Prin excepție de la prevederile alin. (1) și (2), dispozițiile art. 6, 8, 13, și 133 se aplică și procedurilor de administrare în derulare la data de 01 ianuarie 2016”,

echipa de inspecție fiscală propune, prin Referatul cuprinzând propuneri de soluționare a contestației înregistrat la DGRFP Brașov- Inspecția Fiscală Contribuabili Mijlocii sub nr. 301/16.03.2016, **admiterea contestației referitor la TVA în sumă de X lei și la accesoriile aferente.**

În drept, în ceea ce privește TVA, în conformitate cu prevederile art. 126 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, sunt operațiuni impozabile cele care **îndeplinesc cumulativ** următoarele condiții:

”a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

Art.128 alin.(1) din Codul fiscal definește livrarea de bunuri astfel:

"art.128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar."

iar art.129 alin.(1) și (3) din Codul fiscal definește prestarea de servicii astfel:

"Art. 129. - (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art.128. [...]"

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

- a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;
- b) cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;
- c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;
- d) prestarile de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii;
- e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii."

Din prevederile legale mai sus citate rezultă că relația de decontare dintre doi parteneri de afaceri nu este o operațiune propriu-zisă de livrare de bunuri sau de prestare de servicii din sfera TVA, efectuată cu plată. Având în vedere că scăderea din evidență a datoriilor prescrise nu este asimilată unei livrări de bunuri sau unei prestări de servicii din punct de vedere al TVA, condiția prevăzută la art. 126, alin. (1), lit. a) nefiind îndeplinită, rezultă că operațiunea nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, la anularea unei datorii față de un furnizor **nu se colectează TVA** deoarece această operațiune nu este asimilată unei livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru a fi considerată impozabilă.

Față de cele prezentate mai sus și având în vedere propunerea organului fiscal, cauzei îi sunt incidente prevederile art. 279 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"art. 279- Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă"

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat".

Astfel, în baza prevederilor legale enunțate mai sus și considerând documentele existente la dosarul cauzei, întrucât organele de control au colectat fără drept TVA pentru datoriile prescrise către furnizori, încadrate la venituri, **urmează a se admite parțial contestația pentru TVA în sumă de X lei și se va anula Decizia de impunere nr. F-X/2016 pentru suma admisă.**

Având în vedere că majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu TVA stabilită suplimentar de

plată iar prin prezenta decizie organul de soluționare a contestației a **admis contestația pentru TVA în sumă de X lei**, potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale”, **se va admite contestația** și cu privire la dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente, respectiv cu privire la **dobânzile în sumă de X lei și la penalitățile în sumă de X lei și se va anula Decizia de impunere nr. F-X/2016 pentru suma accesoriilor admisă.**

4. Referitor la suma de X lei reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- X lei TVA;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei penalități de întârziere aferente TVA.

În fapt, în luna ianuarie 2014, contribuabilul a înregistrat intrarea în gestiune de mărfuri în valoare de X lei în baza unei facturi emisă de S.C. W S.R.L., societate care a fost declarată inactivă din data de 03.09.2013 urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Prin descărcarea din gestiune a mărfurilor, societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în suma de X lei, diminuând astfel impozitul pe profit al anului 2014 cu suma de X lei.

De asemenea, în perioada ianuarie– martie 2014, S.C. X S.R.L. a înregistrat în jurnalele de cumpărări și a dedus TVA în sumă totală de X lei în baza a patru facturi emise de S.C. Y S.R.L., societate care din data de 29.03.2012 era scoasă din evidență ca plătitoare de TVA.

Deși alege să conteste în totalitate Decizia de impunere F-X/2016, în contestația depusă, petenta nu face nicio referire la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu mărfurile achiziționate de la SC W SRL și nici la TVA în sumă de X lei dedusă în baza facturilor emise de SC Y SRL.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 270 alin. (1) și art. 276 alin. (1) și (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„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;”

„Art.270 Termenul de depunere a contestației

(1) *Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”*

„Art. 276 Soluționarea contestației

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

.....

(6) *Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai procedea la analiza pe fond a cauzei.”*

coroborate cu prevederile punctelor 2.6 și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

.....
11.1. Contestația poate fi respinsă ca: b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

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

Se reține că în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, deși societatea contestatară depune contestația în termenul prevăzut de lege, nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, 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 „cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri(...)” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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 totodată, 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.

În acest sens, într-o speță identică, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că, referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, contestatarul nu a depus în susținerea contestației, în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Se reține, totodată că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-X/2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, referitor la sumele precizate mai sus. Astfel,

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 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din O nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge în parte ca nemotivată contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, în ceea ce privește diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei**, stabilită de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016.

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de X lei și TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru impozitului pe profit în sumă de X lei și pentru TVA în sumă de X lei, contestația a fost respinsă ca nemotivată, **urmează a se respinge contestația și pentru obligațiile de plată accesorii în sumă totală de X lei aferente impozitului pe profit în sumă de X lei și în sumă de X lei aferente TVA în sumă de X lei**, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. d), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2016 de A.J.F.P. X, pentru suma totală de X lei, reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- X lei dobânzi/majorărie de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit;

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2016 de A.J.F.P. X, pentru suma totală de X lei, reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- X lei dobânzi/majorărie de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei TVA;
- X lei dobânzi/majorărie de întârziere aferente TVA;
- X lei penalitățile de întârziere aferente TVA.

3) Admiterea parțială a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2016 de A.J.F.P. X, și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ, pentru suma totală de X lei, reprezentând:

- X lei TVA;
- X lei dobânzi/majorările de întârziere aferente TVA;
- X lei penalitățile de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.