

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

DECIZIA nr. 199 din 26 martie 2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. xx S.R.L. – în insolvență
din comuna x, județul x

Cu adresa nr. GRG-AIF x/x, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. x/x, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice x** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. x S.R.L. – în insolvență**, din comuna x, **județul x**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x din x*, emisă de A.J.F.P. x – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x x din xx.

S.C. xx S.R.L. – în insolvență are domiciliul fiscal în com. x, str. x, nr. x, județul x, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului x sub nr. Jx/x/x și are codul unic de înregistrare x, cu atribut fiscal RO, cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedură în Mun. x, Bld. x, bl. x, sc. x, ap. x, jud. x.

La data formulării contestației, S.C. x S.R.L. se află în procedura insolvenței, administrator judiciar fiind C.I.I. x, CIF x, cu sediul în Mun. x, Șos. x, bl. x, sc. x, ap.x, jud. x, care are numărul de atestat în cadrul Uniunii Naționale a Practicienilor în Insolvență: x, acesta fiind numit prin Încheierea de Ședință din data de x, anexată dosarului contestației.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de x lei, reprezentând:

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

Contestația a fost 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, stabilit în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv x, data în care i-a fost remis contestatarii sub semnătură, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P. x sub nr. x/x.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

„[...]Subscrisa x S.R.L.,[...]în termen legal formulez:

CONTESTAȚIE

împotriva Deciziei de impunere x/x și a Raportului de inspecție fiscală nr.x/x încheiate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x, Activitatea de Inspecție Fiscală, [...], prin care au fost stabilite în sarcina societății, debite în sumă totală de x lei, din care:

- Impozit pe profit x lei;
- Impozit pe veniturile microîntreprinderi x lei;
- TVA în sumă de x lei;
- Diminuarea pierderii fiscale de x lei;

1) Cu privire la impozitul pe profit în sumă de x lei stabilit suplimentar:

Urmare verificărilor efectuate au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de x lei aferente cheltuielilor cu chiriile înregistrate în evidența contabilă conform Contractului nr x încheiat cu Consiliul Județean x și Contractului de asociere în participațiune x încheiat cu comuna x:

a)x lei, cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile înregistrate în evidența contabilă a exercițiului financiar al anului 2015 aferente Contractului de asociere în participațiune nr x încheiat cu Consiliul

Județean x și a Contractului de asociere în participațiune x încheiat cu Comuna x, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2015 în sumă de x lei;

b) x lei cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile înregistrate în evidența contabilă a exercițiului financiar al anului 2016 aferente Contractului de asociere în participațiune nr x încheiat cu Consiliul Județean x și a Contractului de asociere în participațiune x încheiat cu Comuna x, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei aferent anului 2016.

Organul de control nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile înregistrate în evidența contabilă aferente Contractului de asociere în participațiune nr x încheiat cu Consiliul Județean x și a Contractului de asociere în participațiune x încheiat cu Comuna x, pe motiv că societatea nu a prezentat „documente justificative legale pentru aceste înregistrări”, invocând ca temei de drept art.19 alin(1) și art.21,alin(4) lit f) din Legea nr 571/2003 privind codul fiscal precum și art 19, alin.1) din Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal;

c)Referitor la diminuarea pierderii fiscale de x lei invocată în raportul de inspecție fiscală la pag.7 de către organele de control, nu putem fi de acord cu aceasta întrucât nu a fost emis un act administrativ fiscal în acest sens.

În anul 2011 între Consiliul Județean x și SC x SRL a fost încheiat contractul de asociere în participațiune nr x, contract ce a avut ca obiectiv construirea unui parc fotovoltaic cu o putere instalată estimată de 80 MW și o fermă agricolă bio pe o suprafață de 60 ha la Ferma x precum și o centrală solaro- electrică de 1 MW la Ferma Agricolă Ecologică x.

În anul 2015 a fost încheiat Actul Adițional nr 1 din x la contractul de asociere în participațiune nr x,(aprobat prin Hotărârea nr x a Consiliului Județean x) prin care la art II se prevăd următoarele:

După art.4.3 din Contract se introduce art.4.4 cu următorul conținut:” SC x SRL va înființa din fonduri proprii sau atrase, două ferme ecologice, astfel:

- O fermă ecologică pe o suprafață de x ha Ferma x
- O fermă ecologică pe o suprafață de x ha-ferma ecologică x.

Conform art VI, punctul 10-Modalitatea de împărțire a rezultatelor se prevăd următoarele:” Asociatul secund SC x SRL îi va plăti asociatului prim, anual până la 31 martie anul în curs pentru anul precedent, pentru suprafața de x ha din Ferma x și pentru suprafața de x ha din Ferma Agricolă x, suma de x lei ha care va fi indexată anual cu indicele de inflație comunicat de Institutul Național de Statistică”, astfel că suma anuală de plată era de x lei an la care se adaugă indicele inflației.

Consiliul Județean x a emis notificări de plată în baza contractului nr x și a actului adițional nr x(anexate în copie) prin care societatea noastră era notificată în vederea efectuării plăților asumate prin contractul de asociere în participațiune.

Față de cele prezentate mai sus, organul de inspecție fiscală în mod eronat a considerat cheltuielile cu redevențele, chiriile și locațiile de gestiune achitate în anul 2015 și 2016 către Consiliul Județean x, fără a ține cont de prevederile legale în vigoare privind contabilitatea de angajamente prevăzute de Ordinul 1802/2015, punctul 53 din Reglementările contabile contabile conform Directivelor Europene:”Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente..”

Invocăm în acest sens prevederile art 25 alin(1) din legea nr 227/2015-privind codul fiscal, unde se specifică:” pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice[...]”iar la punctul 13 din HG 1/ 2016- privind normele metodologice de aplicare a Legii nr 227/ 2015 se prevede:[...]această prevedere reprezentând practic o aliniere la practica internațională[...]astfel că deductibilitatea cheltuielilor ar trebui să fie corelată cu necesitățile afacerii. Ori cele două contracte încheiate cu unitățile administrative teritoriale au fost perfectate tocmai în scopul desfășurării de activități economice, însă organul de inspecție fiscală în mod abuziv nu acordă drept de deducere pentru cheltuieli efectuate în scopul activității economice.

2)Cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă totală de x lei

În urma controlului efectuat organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de x lei aferentă facturii de ștornare nr.x/ x emisă de x S.A., dar necomunicată către societatea noastră.

x S.R.L. a luat la cunoștință de existența facturii de ștornare doar în momentul efectuării inspecției.

Invocăm în acest sens prevederile art 159 ^1 , lit b din Legea nr 571/ 2003 privind codul fiscal, unde se specifică[...]

În timpul inspecției fiscale, organul de control a efectuat solicitarea către x SA, solicitându-i copii după facturile emise către SC x, fără a-i solicita acestuia și dovada comunicării facturii de ștornare nr x, rezumându-se la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de x lei, în condițiile în care nu a făcut dovada în niciun fel că partenerul nostru ne-a comunicat(așa cum era obligat în conformitate cu prev. Art.159 alin 2 din Legea nr.571 2003 – privind Codul fiscal)[...],

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-GR x/x, încheiat de reprezentanții A.J.F.P. x – Activitatea de Inspecție Fiscală la S.C. x S.R.L. – în insolvență, din com. x, județul x , s-au stabilit următoarele:

Inspecția fiscală parțială efectuată a avut ca obiectiv verificarea modului de stabilire, evidențiere, declarare și virare a **impozitului pe profit** aferent perioadei x - x, a **impozitului pe**

veniturile microîntreprinderilor aferent perioadei x-x și a **taxei pe valoarea adăugată** aferentă perioadei x – x.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F–xx x/x care a stat la baza emiterii de către A.J.F.P. x a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F–x/x.

În acest Raport, la Capitolul III – Constatări fiscale, s-a consemnat:

"[...] Capitolul III - Constatări fiscale [...]"

1. Obligație fiscală principală- Impozit pe profit [...]

Perioada supusă inspecției: x - x.[...]

DEFICIENȚE:

Anul x:

Conform vectorului fiscal, în perioada x – x SC x SRL a fost înregistrată ca fiind plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, iar în perioada x – x a fost înregistrată ca fiind plătitoare de impozit pe profit.

În anul x SC xx SRL înregistrează în evidența contabilă venituri în sumă totală de xx lei, cheltuieli în sumă totală de xx lei, cheltuieli nedeductibile în sumă de xx lei, rezultând un profit impozabil în sumă de xx lei, din care se scade pierderea de recuperat din anii precedenți în sumă de xx lei, rămânând pierdere de recuperat în perioada următoare în sumă de xx lei.

Situația veniturilor și cheltuielilor se prezintă în anexa nr. 1.

Deoarece SC xx SRL a fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor până la data de x, la trimestrul x societatea a declarat prin D100 și a achitat, impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de xx lei, suma preluată în D101 ca diferență de impozit pe profit de recuperat.

În anul x SC x SRL înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii, aferente contractului de asociere în participațiune fn/xx încheiat cu xx, prin formula contabilă 612 = 5121.1, în sumă totală de xx lei după cum urmează:

-în luna x suma de x lei;

-în luna x suma de x lei.

În anul x SC xx SRL înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii, aferente contractului de asociere în participațiune x/xx încheiat cu Consiliul Județean xx, prin formula contabilă 612 = 5121.1, în sumă totală de xx lei după cum urmează:

-în luna x suma de x lei;

-în luna x suma de x lei;

-în luna x suma de x lei.

Menționăm faptul că, cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii au fost înregistrate în evidența contabilă fără a fi prezentat un document justificativ legal, ci doar pe baza plăților evidențiate în extrasul de cont.

Deoarece în baza contractelor de asociere în participațiune nu se pot înregistra cheltuieli cu redevențe, locații de gestiune și chirii, ci se impart atât veniturile cât și cheltuielile pe bază de decont, coroborat cu faptul că, nu au fost prezentate documente legale de înregistrare în evidența contabilă a cheltuielilor, organele de inspecție fiscală consideră suma totală de xx lei, înregistrată în contul 612 în anul 2015, ca fiind cheltuiala nedeductibilă fiscal, fiind încălcate prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care prevede: "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 (...)" coroborat cu prevederile art. 21 alin.(4) lit. f) din același act normativ care prevede:"

Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor".

Urmare celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil aferent anului 2015 astfel:

•xx lei (profit impozabil înregistrat de agentul economic) + xx lei (chelt neded organ de control) – xx lei (pierdere de recuperat) = xx lei.

Pentru profitul impozabil în sumă de xx lei, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar aferent anului x în suma de xx lei.

Anul 2016:

Conform vectorului fiscal, în perioada x – x SC xx SRL a fost înregistrată ca fiind plătitoare de impozit pe profit.

În anul 2x SC xx SRL înregistrează în evidența contabilă venituri în sumă totală de xx lei, cheltuieli în sumă totală de xx lei, rezultând un profit impozabil în sumă de xx lei, din care se scade pierderea de recuperat din anii precedenți în sumă de xx lei, rămânând pierdere de recuperat în perioada următoare în sumă de xx lei.

Situația veniturilor și cheltuielilor se prezintă în anexa nr. 1.

În anul x SC x SRL înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii, aferente contractului de asociere în participațiune x/xx încheiat cu Consiliul Județean x, prin formula contabilă 612 = 5121.1, în sumă totală de xx lei și prin formula contabilă 612 = 401, suma de xx lei, după cum urmează:

-în luna x suma de xx lei;
-în luna x suma de xx lei;
-în luna x suma de xx lei.

Menționăm faptul că, cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chirile au fost înregistrate în evidența contabilă fără a fi prezentat un document justificativ legal, ci doar pe baza plăților evidențiate în extrasul de cont.

Deoarece în baza contractelor de asociere în participațiune nu se pot înregistra cheltuieli cu redevențe, locații de gestiune și chirii, ci se impart atât veniturile cât și cheltuielile pe bază de decont, coroborat cu faptul că, nu au fost prezentate documente legale de înregistrare în evidența contabilă a cheltuielilor, organele de inspecție fiscală consideră suma totală de xx lei, înregistrată în contul 612 în anul 2016, ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal, fiind încălcate prevederile art.19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care precizează: "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 (...)".

Urmare celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil aferent anului x astfel:

•x lei (profit impozabil înregistrat de agentul economic) + xx lei (chelt neded organ de control) = xx lei.

Pentru profitul impozabil în sumă de xxx lei, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit aferent anului x în sumă de xxx lei.

Urmare celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă totală de xx lei după cum urmează:

-impozit pe profit aferent anului x in suma de xx lei;

-impozit pe profit aferent anului x in suma de xx lei.

Situația privind calculul impozitului pe profit suplimentar se prezintă în anexa nr.2 la prezentul raport de inspecție fiscală.[...]

Obligație fiscală principală- Impozit pe veniturile microîntreprinderi [...]

Perioada supusă inspecției: x- x.[...]

Deficiențe:

În luna iunie x SC x SRL a înregistrat în evidența contabilă impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de x lei, dar această sumă nu a fost declarată la organul fiscal teritorial[...]

3.Obligație fiscală principală-Taxă pe valoarea adăugată [...]

Perioada verificată : x – x. [...]

Deficiențe:

1) Din verificarea declarațiilor D394 s-a constatat faptul că, în luna octombrie 2013 SC xxx SA, CUI xxx, declară prin D394 livrări cu o bază impozabilă în sumă de xx lei și TVA în sumă de - xx lei, către SC xx SRL, iar acesta din urmă nu înregistrează în evidența contabilă și nu declară prin D394 această achiziție.

Pentru clarificarea situației, organele de inspecție fiscală au întocmit adresa nr. GRG AIF xx/ xx către SC xx SA, CUI xx, prin care au solicitat fișa de client și copii după facturile emise, pentru relațiile economice desfășurate în perioada x – x între SC xx SA și SC xx SRL.

Prin adresa transmisă în format electronic înregistrată la AIF xx sub nr. xx x/xx, SC xx SA a transmis documentele solicitate.

Din verificarea acestor documente s-au constatat următoarele:

-în x x SC xx SA a emis factura nr.x/2x către SC xx SRL, cu o bază impozabilă în sumă de xx lei și TVA aferentă în sumă de xx lei, reprezentând c/valoare avans (x execuție trafo x

SC xx SRL a înregistrat în contul 231 "Imobilizări în curs" suma de xx lei și în contul 4426 "TVA deductibilă" suma de xx lei.

-în luna x x SC xx SA a emis factura nr. x/x către SC x SRL, cu o bază impozabilă în sumă de – x lei și TVA aferentă în sumă de – x lei, factura neînregistrată în evidența contabilă de către SC xx SRL.

Din discuțiile avute cu asociatul societății domnul xx, reiese faptul că reprezentanții SC x SRL nu au avut cunoștință despre factura întocmită în roșu, nefiind în posesia ei, aceasta fiind cauza neînregistrării în evidența contabilă.

Deoarece SC x SRL a aplicat sistemul TVA la încasare coroborat cu faptul că, nu a înregistrat în evidența contabilă factura nr. x/x, organele de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere sumei de x lei, fiind încălcate prevederile art. 134.1 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care precizează: "Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol" coroborat cu art. 134.2 din același act normativ care precizează: "Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

2) În luna x SC xx SRL a emis factura nr. x/x către SC x SRL, CUI x, cu o bază impozabilă în sumă de x lei și TVA x lei, reprezentând plată conform contract.

În luna x SC x SRL a emis factura nr. x/x către SC x x SRL, CUI x, cu o bază impozabilă în sumă de x lei și TVA x lei, reprezentând contravaloare prestație.

Deoarece reprezentanții societății verificate nu au justificat cota 0 la TVA, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în suma totală de x lei, astfel:

-x lei * 24% = x lei;

-x lei * 9% = x lei.

TVA în sumă totală de x lei a fost colectată deoarece au fost încălcate următoarele prevederi legale:

-art.137 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare, care precizează:[...]

-art. 286 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care precizează:" [...]

Urmare deficiențelor mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de x lei, au colectat suplimentar suma de x lei, rezultând TVA de plată suplimentar în sumă de x lei, situație prezentată în anexa nr.3.[...] . ”

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

• În Raportul de inspecție fiscală nr. F-x/x, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.x la S.C. x S.R.L. – în insolvență, s-a consemnat verificarea modului de stabilire și de declarare a impozitului pe profit aferent perioadei x – x, a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor aferent perioadei x – x și a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei x – x.

În baza R.I.F. nr. x/x, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x /x, prin care au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de x lei, impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de x lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei, sumele fiind contestate integral prin prezenta contestație.

A. Cu privire la impozitul pe profit, în urma inspecției fiscale s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei, suma fiind contestată integral.

Motivele de fapt și temeiurile de drept în baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit impozitul pe profit suplimentar și contestat, au fost următoarele:

În perioada verificată, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitatea fiscală pentru cheltuielile în suma de x lei (x lei în anul x și x lei în anul x), reprezentând cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile, aferente a două contracte de asociere în participațiune, respectiv Contractul nr. x/x, încheiat cu Consiliul Județean x și Contractul fn/x, încheiat cu Comuna x, și au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă totală de x lei (x lei/anul x5 + x lei/anul x

Organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitatea fiscală a cheltuielilor de mai sus, în baza prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru anul fiscal 2015 și art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2016.

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, sumele stabilite suplimentar și contestate, în sumă totală de x lei, au fost rezultatul:

1. Diminuării dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea dedusă inițial în sumă de **309.505 lei**, aferent facturii de corecție nr. x/x, emisă de S.C. x S.A., factură despre care societatea contestatară afirmă că nu i-a fost comunicată de către furnizor, conform prevederilor legale din Codul Fiscal referitoare la comunicarea facturilor de corecție.

Temeiul legal avut în vedere la inspecția fiscală a fost reprezentat de prevederile art. 134¹ alin. (1), coroborate cu prevederile art. 134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

2. Colectării suplimentare a taxei, ca urmare a faptului că societatea contestatară nu a justificat aplicarea scutirii de taxă pentru suma totală de x lei, aferentă prestărilor efectuate în baza următoarelor facturi:

- factura nr.x/x, emisă către S.C. x S.R.L., CUI x, cu o baza impozabilă în sumă de x lei, reprezentând plată conform contract;

- factura nr.x/x, emisă către S.C. x S.R.L., CUI x, cu o bază impozabilă în sumă de x lei, reprezentând contravaloare prestație.

Deoarece reprezentanții societății verificate nu au justificat scutirea de TVA, organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentară în sumă totală de x lei, astfel:

- x lei x 24% = x lei;

- x lei x 9% = x lei.

Total x lei

Temeiul legal avut în vedere la inspecția fiscală a fost reprezentat de următoarele prevederi:

- art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare;

- art. 286 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, contribuabilul nu face nicio referire, nu prezintă argumente de fapt și de drept cu privire la suma de x lei, rezultată din colectarea suplimentară a taxei ca urmare a faptului că societatea a aplicat nejustificat scutirea de taxă pentru prestările efectuate în baza celor două facturi fiscale

Conform prevederilor art. 269 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, "(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...] c) motivele de fapt și de drept.*"

Având în vedere cele prezentate mai sus, întrucât că S.C. x S.R.L. – în insolvență nu a prezentat motivele de fapt și de drept pentru suma contestată de x lei, reprezentând TVA de plată stabilită suplimentar, pentru această sumă **se va respinge contestația ca nemotivată**, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015.

C. Cu privire la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor stabilit suplimentar:

Suma stabilită suplimentar a rezultat ca urmare a faptului că în luna iunie 2013, S.C. x S.R.L. – în insolvență a înregistrat în evidența contabilă impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de x lei, dar această sumă nu a fost declarată la organul fiscal teritorial, fiind încălcate prevederile art. 82 alin. (3) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

• Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale din perioada verificată, rezultă:

A. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar, în sumă de x lei

În fapt, în perioada verificată, societatea a diminuat profitul impozabil, prin înregistrarea în categoria cheltuielilor deductibile fiscal a sumei de x lei (x lei în anul x + x lei în anul x) reprezentând cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii, aferente a două contracte de asociere în participațiune, respectiv Contractul nr. x/x, încheiat cu Consiliul Județean xși Contractul fn/x, încheiat cu Comuna x.

În anul x, S.C. x S.R.L. – în insolvență a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii, prin articolul contabil 612 = 5121.1, în sumă totală de x lei, din care:

- aferente Contractului de asociere în participațiune fn/x, încheiat cu Comuna x, suma de x lei (în luna x x suma de x lei și în luna x x suma de x lei);

- aferente Contractului de asociere în participațiune nr. x/x, încheiat cu Consiliul Județean x, suma de x lei (în luna x suma de x lei, în luna x suma de x lei, în luna x suma de x lei).

În anul x, societatea contestatară a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii, aferente Contractului de asociere în participațiune nr. x/2x încheiat cu Consiliul Județean x, în sumă totală x lei, din care suma de x lei, prin articolul contabil 612 = 5121.1, iar suma de x lei, prin formula contabilă 612 = 401, după cum urmează:

-în luna x suma de x lei;

-în luna x suma de x lei;

-în luna x suma de x lei.

Potrivit organelor de inspecție fiscală, cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile au fost înregistrate în evidența contabilă fără a fi prezentat un document justificativ legal, ci doar pe baza plăților evidențiate în extrasul de cont bancar.

În drept, aferent anului x sunt incidente următoarele prevederi din Codul Fiscal și Normele metodologice, forma în vigoare în perioada analizată:

- art. 19, alin. (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. [...]."*

- pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art. 19, care precizează: *"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."*

- art. 21, alin. (1): *"Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."*

- art. 21, alin. (4) lit. f): *"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...] f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; [...]."*

Pentru anul 2016, sunt incidente următoarele prevederi din Codul Fiscal și Normele metodologice, forma în vigoare în perioada analizată:

- art. 19 alin. (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.[...]."*

- pct. 5 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art. 19, care precizează: *"(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor."*

- art. 25 alin. (1): *"Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, [...]."*

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, aplicabile în anul x, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. 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, iar pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Începând cu anul x, rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile. Cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea rezultatului fiscal sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, iar pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice.

În categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează, printre altele, și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Conform art. 6 alin. (1) și alin. (2) 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."

Iar, conform prevederilor Ordinului M.E.F. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, pentru a dobândi calitatea de document justificativ, un document trebuie să îndeplinească condițiile de mai jos:

„1. **Persoanele** prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, **consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative**, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- **numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;**

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ **numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.**

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz. [...]

7. Documentele contabile - jurnale, fișe etc. -, care servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor consemnate în documentele justificative, întocmite manual sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:

- felul, numărul și data documentului justificativ;
- sumele corespunzătoare operațiunilor efectuate;
- conturile sintetice și analitice debitoare și creditoare;
- **semnăturile pentru întocmire și verificare, după caz.**”

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare se efectuează potrivit reglementărilor contabile. La înregistrarea în contabilitate a operațiunilor se vor avea în vedere și politicile contabile elaborate și aprobate pentru operațiunile derulate, cu respectarea reglementărilor contabile aplicabile și a legislației în vigoare.

Cu privire la atribuirea veniturilor și cheltuielilor către fiecare dintre asociații unei asocieri fără personalitate juridică (așa cum este și cazul celor două asocieri, dintre S.C. x S.R.L. și Consiliul Județean x, respectiv dintre S.C. x S.R.L. și Comuna x), regimul fiscal aplicabil este cel referitor la „Asocieri cu sau fără personalitate juridică” din Codul Fiscal, forma în vigoare în perioada analizată:

- anul x: “ART. 28 - Asocieri cu sau fără personalitate juridică

(1) Într-o asocierie fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asocierie.”

- anul x: “ART. 34 -Asocieri cu sau fără personalitate juridică

(1) Într-o asocierie fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, **conform prevederilor contractului de asocierie.**

(2) Veniturile și cheltuielile determinate de operațiunile asocierii, transmise pe bază de decont fiecărui asociat, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, **se iau în calcul pentru determinarea profitului impozabil al fiecărui asociat. Documentele justificative aferente operațiunilor asocierii sunt cele care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă de către persoana desemnată de asociați, conform prevederilor contractului de asocierie.**”

Având în vedere acest cadru legal, veniturile și cheltuielile determinate de operațiunile asocierii se repartizează către asociați, conform prevederilor contractului de asocierie.

Legislația fiscală face astfel trimitere atât la modalitatea de înregistrare în evidența contabilă a cheltuielilor determinate de operațiunile asocierii, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, precum și la modul în care părțile au convenit, prin contractul de asocierie încheiat, cu privire la cheltuielile și veniturile ce revin din asocierie fiecăreia dintre părțile semnatare.

Drept urmare, unui contribuabil plătitor de impozit pe profit, parte într-un contract de asocierie în participațiune, îi este permisă deducerea acelor cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, **înregistrate în evidența contabilă conform reglementărilor**

contabile aplicabile, ce îi revin în baza contractului și care i-au fost repartizate conform prevederilor acestuia.

Prin contestație, cu privire la acest capăt de cerere, societatea susține că are dreptul să deducă fiscal aceste cheltuieli, deoarece au fost efectuate în scopul activității economice și invocă următoarele prevederi legale:

- „Ordinul 1802/2015, punctul 53 din Reglementările contabile conform Directivelor Europene”, dar înțelegem că societatea se referă la punctul 53 din Ordinul M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate;

- art. 25 alin. (1) din Legea nr 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică: ”pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice[...]”;

- punctul 13 din H.G. nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/ 2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Însă, invocarea acestor prevederi legale nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere următoarele considerente:

- îndeplinirea condiției de fond, cea referitoare la scopul efectuării cheltuielilor nu este suficientă, deși nici chiar această condiție nu este îndeplinită de societatea contestatară, nefăcând dovada cu documente justificative că aceste cheltuieli cu chiriile plătite către cele două UAT-uri au fost destinate realizării de venituri impozabile, în anul x, sau în scopul activității economice, în anul x (societatea nu probează această afirmație);

- legat de invocarea unuia din principiile contabile stipulate în reglementările contabile, respectiv principiul contabilității de angajamente prevăzut la pct. 53 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, *“(1)Principiul contabilității de angajamente. Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.”*, acesta nu are relevanță din punct de vedere fiscal în speța analizată, atâta timp cât, așa cum am arătat mai sus, legiuitorul a reglementat modalitatea de atribuire a cheltuielilor pe care fiecare dintre asociații unei asocieri în participațiune le pot deduce fiscal;

- cât privește susținerea că cheltuielile analizate au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice, învederăm că îndeplinirea acestei condiții de deductibilitate este, într-adevăr, esențială, începând cu anul x, **dar nu este suficientă** pentru acele categorii de cheltuieli pentru care legea fiscală prevede nedeductibilitatea sau deducerea limitată; altminteri, legiferarea cheltuielilor nedeductibile sau deductibile limitat nu și-ar mai avea rostul, dacă toate cheltuielile ar fi deductibile, așa cum pretinde, în esență, contestatoarea, atunci când citează textul art. 25 alin. (1) din Codul fiscal aplicabil cu 01.01.2016 (”pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice.”) precum și textul normei date în aplicarea art. 25 din Codul Fiscal;

- mai mult, făcând afirmația că aceste cheltuieli au fost înregistrate la momentul efectuării plăților, când s-au primit notificările de plată de la Consiliul Județean x, și respectiv de la Comuna x, în baza extraselor de cont bancare, deci în lipsa unui document justificativ (care în cazul de față era reprezentat de un Decont de venituri și cheltuieli), contestatara își invocă propria culpă, de nerespectare a principiului contabilității de angajamente, chiar de ea invocat: *”Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit)[...]*”.

Urmare celor prezentate, în baza considerentelor și prevederilor legale invocate, se reține că, în mod corect și legal, la inspecția fiscală s-au stabilit ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile, în sumă totală de x lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei.

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sumă de x lei

În fapt, în luna x, furnizorul S.C. x S.A. a emis și a declarat prin Declarația informativă 394 către S.C. x S.R.L. factura nr. x/x, cu o bază impozabilă negativă, în sumă de – x lei și TVA

aferentă în sumă de – x lei, factura nefiind înregistrată în evidența contabilă de către S.C. x S.R.L. până la data efectuării inspecției fiscale.

Prin factura nr. x/x, S.C. x S.A. a șornat factura nr. x/x emisă în luna x, către S.C. x S.R.L., cu o bază impozabilă în sumă de x lei și TVA aferentă în sumă de x lei, reprezentând „c/valoare avans (30%) execuție trafo x

În baza facturii nr. x/x, S.C. x S.R.L. a înregistrat în contul 231 „Imobilizări în curs” suma de x lei și în contul 4426 „TVA deductibilă” suma de x lei.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, reprezentanții S.C. x S.R.L. – în insolvență au declarat că nu au avut cunoștință despre factura de șornare, nefiind în posesia ei, aceasta fiind și cauza neînregistrării în evidența contabilă.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei, considerând că au fost încălcate prevederile art. 134¹ alin. (1), coroborate cu prevederile art. 134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente și următoarele prevederi din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și Normele metodologice, forma în vigoare în perioada analizată:

- art. 148 alin. (1) lit. b) din Codul Fiscal:

*”Art. 148 **Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital***

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri: [...]

*b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la **art. 138**;*

- pct. 53 alin. (5) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art. 148, care precizează:

*”(5) **Conform art. 148 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, se ajustează taxa deductibilă, în situații precum:***

a) cazurile prevăzute la art. 138 lit. a) - c) și e) din Codul fiscal;

- art. 138 lit. a) din Codul Fiscal:

*„Art. 138 **Ajustarea bazei de impozitare***

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

- pct. 20 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art. 138, care precizează:

*„(2) **Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial**, potrivit prevederilor art. 148 alin. (1) lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a) - c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare.”*

Din coroborarea acestor prevederi legale, se reține că beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor.

Prin contestația formulată, față de acest capăt de cerere, societatea contestatară aduce următoarele argumente:

- invocă prevederile art 159 (1) lit. b) și alin. (2) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care rezulta obligativitatea comunicării facturii de șornare de către prestator către beneficiar;

- în timpul inspecției fiscale, organul de control a solicitat de la furnizorul S.C. x S.A. copii după facturile emise către S.C. x S.R.L., fără a-i solicita și dovada comunicării facturii de șornare nr. x/x, rezumându-se la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de x lei, în condițiile în care partenerul nu a făcut dovada comunicării, așa cum era obligat în conformitate cu prevederile art. 159 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Însă, aceste argumente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă, având în vedere următoarele considerente:

1. La dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au atașat și copia Adresei nr. GRG x/x prin care s-au solicitat informații de la S.C.x S.A., în baza prevederilor art. 58 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și fișa de client și copii după facturile emise către contestatară, nu și dovada comunicării facturii de ștornare, așa cum a constatat și contestatara.

Astfel, nefiindu-i solicitată și dovada comunicării acestui document, nu rezultă faptul că societatea x S.A. nu ar fi respectat obligația de comunicare a facturii de corecție, nr. x/x.

2. Dar, chiar și în ipoteza în care furnizorul S.C. x S.A. nu i-ar fi comunicat această factură de ștornare, în luna când a fost întocmită, x, sau ulterior, argumentul societății nu poate fi reținut, pentru că societatea contestatară, prin invocarea acestui argument, își invocă propria culpă, de a nu fi efectuat corect și complet inventarierea patrimoniului și de a fi întocmit situații financiare anuale eronate, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au consemnat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. x/x, la Cap. V - *Alte constatări*, pct. 4 - *Efectuarea inventarierii*, că societatea a efectuat inventarierea patrimoniului, așa cum vom arăta mai jos:

* Din analiza fișei contului 4111.01 x, transmisă de S.C. x S.A., anexată în copie dosarului cauzei, rezultă următoarele:

- c/valoarea facturii de avans, inițială, nr. x/x, nu a fost achitată de S.C. x S.R.L. până la data emiterii facturii de ștornare nr. x/x;

- la data de x, când s-a emis factura nr. x, prin care s-a ștornat factura nr. x/x, soldul fișei de client a devenit 0 lei;

- la data de x, soldul fișei era de 0 lei, ceea ce însemna că S.C. x S.R.L. nu mai înregistra datorie către S.C. x S.A.

* x S.R.L. avea obligația ca la efectuarea inventarierii patrimoniului (elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii) la data de x, sau în anii următori, să efectueze și un punctaj scris cu furnizorul S.C. x S.A. sau să solicite confirmarea soldului prin întocmirea și transmiterea către acesta a formularului "Extras de cont" (cod 14-6-3), și astfel ar fi constatat că nu mai avea obligație de plată către acest furnizor, încă de la 30.10.2013.

Dacă ar fi efectuat punctajul cu S.C. x S.A., S.C. x S.R.L. ar fi luat la cunoștință că s-a emis o factură de ștornare de către furnizor, ar fi trebuit să intre în posesia ei, și astfel ar fi putut să o înregistreze în evidența contabilă și fiscală.

Redăm mai jos legislația contabilă referitoare la efectuarea inventarierii:

- Legea Contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991 (*republicată*):

"ART. 7 - (1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situații prevăzute de lege."

- Ordinul M.F.P. nr. 2.861/2009 pentru aprobare Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:

"1.[...]"

(2) Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

2. (1) În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:[...]

4. (1) Inventarierea anuală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere și specificul activității fiecărei entități.[...]

28. (1) Creanțele și obligațiile față de terți sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor de creanțe și datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit "Extrasului de cont" (cod 14-6-3) sau punctajelor reciproce scrise. Nerespectarea acestei proceduri, precum și refuzul de confirmare constituie abateri de la prezentele norme și se sancționează potrivit legii.[...]

34.[...]

(4) Pentru inventarierea elementelor de natura activelor care nu au substanță materială, a datoriilor și capitalurilor proprii se întocmesc situații analitice distincte. Totalul situațiilor analitice astfel întocmite se verifică cu soldurile conturilor sintetice corespunzătoare, care se preiau în "Registrul-inventar" (cod 14-1-2).[...]

44. (1) **"Registrul-inventar" (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înscriu rezultatele inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț.**

Elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, care justifică conținutul fiecărui post din bilanț."

Astfel, prin înregistrarea în evidența contabilă și fiscală a facturii nr. x/x, societatea trebuia să ajusteze dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de x lei.

Urmare celor prezentate, în baza considerentelor și prevederilor legale invocate, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt, 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 că societatea trebuia să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial la TVA, în sumă de x lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei.

C. Cu privire la impozitul pe venituri microîntreprinderi stabilit suplimentar, în sumă de x lei

În fapt, în luna iunie x, S.C. x S.R.L. – în insolvență a înregistrat în evidența contabilă impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de x lei, dar această sumă nu a fost declarată la organul fiscal teritorial, fiind încălcate prevederile art. 82 alin. (3) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar, prin contestație, contribuabilul nu face nicio referire, nu prezintă argumente de fapt și de drept cu privire la această sumă.

În drept, conform prevederilor art. 269 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, "(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...] c) motivele de fapt și de drept.*"

Având în vedere cele prezentate mai sus, întrucât că S.C. x S.R.L. – în insolvență nu a prezentat motivele de fapt și de drept pentru suma contestată de x lei, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor stabilit suplimentar, pentru această sumă **se va respinge contestația ca nemotivată**, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015.

D. Cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu suma de x lei

În fapt, în perioada verificată, ca urmare a deficiențelor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit bază impozabilă suplimentară la impozitul pe profit, în sumă totală de x lei (x lei în anul x + x lei în anul x), consecința fiscală fiind calcularea de impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei, sumă înscrisă în Decizia de impunere nr. x /x, contestația pentru acest capăt de cerere fiind analizată la pct. A din prezenta decizie de soluționare.

Așa-zisa diminuare de pierdere fiscală, cu suma de x lei, invocată de contestatară, a fost reținută eronat de aceasta, deoarece la calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru anul fiscal x, organele de inspecție fiscală au ținut cont de pierderea fiscală rămasă de recuperat din anii precedenți în sumă de x lei, așa cum rezultă din calculul profitului impozabil redat la pagina x din RIF nr. F-x x/x:

• x lei (profit impozabil declarat de agentul economic) + x lei (cheltuieli nedeductibile stabilite de organul de control) – **x lei (pierdere de recuperat din anii precedenți)** = x lei x 16% = x lei (impozit pe profit stabilit suplimentar la control pentru anul 2015).

În concluzie, nu a existat o diminuare de pierdere fiscală stabilită la control și neînscrisă într-un act administrativ fiscal, așa cum eronat a reținut societatea.

În drept, cu privire la competența de soluționare a contestațiilor, legislația în vigoare prevede următoarele:

- Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 272 - Organul competent

(1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor).*

(2) *Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

- a) *creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;*
- b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;*
- c) *deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);*
- d) *creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor.”*

- Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.”

Astfel, având în vedere că diminuarea pierderii fiscale în sumă de x lei, contestată, nu a fost stabilită printr-o decizie de modificare a bazei de impunere, în fapt neexistând această consecință fiscală, aceasta nu poate fi încadrată în categoria actelor administrativ fiscale prevăzute la art. 272 alin. (1), din actul normativ mai sus menționat, unde se reglementează sfera materială de soluționare a structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Ploiești.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **S.C. x S.R.L.** – în insolvență, din comuna x, **județul x**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/x* emisă de A.J.F.P. x, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) și lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, se

D E C I D E :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de **x lei**, reprezentând:

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

2. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei taxă pe valoarea adăugată;
- x lei impozit pe pe veniturile microîntreprinderilor.

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

AVIZAT SEF S.S.C. 2

X

ÎNTOCMIT

X

DIRECTOR GENERAL

X