

DECIZIA NR. 2327/2020
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L.- în insolvență
din sat X, jud. X înregistrată la
D.G.R.F.P. X sub nr. 33135/03.10.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 5741/01.10.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 33135/03.10.2019, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.-în insolvență**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2008, având domiciliul fiscal în sat X, com. X, str. Mare, nr. 500, biroul 8, jud. X.

Contestația, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 31891/20.09.2019, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/13.08.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/13.08.2019 și **are ca obiect suma totală de X1 lei, reprezentând impozit pe profit.**

Totodată, prin contestația formulată în condițiile de mai sus, societatea se îndreaptă și împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Y/13.08.2019.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/13.08.2019 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Y/13.08.2019, respectiv data de **22.08.2019**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la D.G.R.F.P. X, respectiv **20.09.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe contestația în original.

Contestația este formulată prin Societatea civilă de avocați P și Asociații, reprezentată de avocat AM, la dosar fiind anexată în original Împuternicirea avocațială și este semnată în original.

Constatând 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 X, prin structura specializată, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din sat X, jud. X, prin avocat împuternicit.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din sat X, jud. X, solicită anularea în tot a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/13.08.2019 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Y/13.08.2019, emise de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție nr. F-X/13.08.2019.

În prezentarea situației de fapt petenta precizează că echipa de inspecție a majorat baza impozabilă cu suma de X2 lei, considerând că în anul 2016 s-ar fi împlinit termenul de prescripție pentru o datorie a societății, fapt care a condus la înregistrarea pe venituri a sumei de X2 lei și la calcularea unui impozit pe profit suplimentar de X1 lei.

Petenta contestă tratamentul fiscal aplicat de către echipa de control și afirmă că termenul de prescripție se întrerupe prin recunoașterea de datorie, astfel considerând că recalificarea societății ca plătitoare de impozit pe profit este eronată, deoarece venitul nu a existat.

Contestatară precizează că a prezentat copii ale confirmărilor de sold la finalul fiecărui an, prin care recunoaștea datoria și care în opinia sa ar întrerupe termenul de prescripție.

Petenta mai precizează că anterior a mai avut loc un control, care s-a finalizat cu întocmirea Deciziei de impunere nr. 414/15.11.2018, pe care a contestat-o, iar prin Decizia 161/06.5.2019 s-a admis contestația, tocmai deoarece echipa de control nu a ținut cont de existența confirmărilor de sold.

Societatea afirmă că s-a efectuat și un control încrucișat, din care a rezultat că suma respectivă este înregistrată în mod corespunzător în contabilitate și că nu a fost stinsă prin prescripție.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/13.08.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații suplimentare în sumă de X1 lei, reprezentând impozit pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2012- 31.12.2013.

De asemenea, urmare a inspecției a fost emisă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Y/13.08.2019, având ca obiect impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, perioada verificată fiind 01.01.2014- 31.12.2017.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/13.08.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/13.08.2019 contestate, acțiunea de inspecție fiscală parțială s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 129- „Refacerea inspecției fiscale” din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a fost demarată urmare a faptului că prin Decizia nr. 161/06.05.2019, emisă de către Serviciul de contestații din cadrul D.G.R.F.P. X în procedura de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Z/15.11.2018, a fost desființată parțial Decizia de impunere F-Z/15.11.2018 pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de X3 lei și pentru impozitul pe profit în sumă de X1 lei și s-a dispus refacerea inspecției.

S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „*Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale*” cod CAEN 4120.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în baza contractului de execuție lucrări încheiat în data de 01.04.2012 între X SRL, în calitate de executant și Y SA, în calitate de beneficiar, pentru proiectul „parc industrial T”, societatea verificată a emis către beneficiarul SC Y SA factura de avans nr. GLLC.034/02.05.2012 în sumă de X4 lei, cu TVA de X5 lei, valoarea acesteia fiind încasată integral în data de 10.05.2012.

Organele de control au constatat că în perioada 02.05.2012-11.01.2013, pe măsura executării lucrărilor, societatea a emis facturi pentru suma totală de X6 lei, însoțite de situații de lucrări, pe care le încasează integral, din avansul inițial fiind stornată prin regularizare suma de X7 lei, și rămânând încasată în plus suma de X8 lei.

În condițiile în care în anul 2013 beneficiarul a renunțat la lucrări neefectuate în sumă de X9 euro, la data de 15.03.2013 având loc încetarea relației contractuale dintre cele două societăți înainte de finalizarea lucrărilor, organele de control au considerat că în conformitate cu prevederile Reglementărilor contabile aprobate prin OMFP 1802/2014, la împlinirea termenului de prescripție de 3 ani- respectiv în data de 11.01.2016, societatea avea obligația de a înregistra pe venituri suma de X8 lei și au constatat că astfel, în trimestrul I 2016, societatea a depășit pragul de 100.000 euro prevăzută la art. 47, lit. c), din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal pentru microîntreprinderi și devine plătitoare de impozit pe profit.

Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată pentru anul 2016 în sumă de **X1 lei**, calculat astfel: (X8 lei venituri 2016-X10 lei pierdere

de recuperat din 2013)x16%.

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

III.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X1 lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit că SC X SRL avea obligația să treacă pe venituri datorile mai vechi de 3 ani pe care le avea față de societatea afiliată SC Y SA, în condițiile în care petenta nu a probat că termenul de prescripție a fost întrerupt.

În fapt, în raportul de inspecție fiscală organele de control menționează că au constatat că în baza contractului de execuție lucrări încheiat în data de 01.04.2012 între X SRL, în calitate de executant și Y SA, în calitate de beneficiar, pentru proiectul „parc industrial T”, societatea verificată a emis către beneficiarul SC Y SA factura de avans nr. GLLC.034/02.05.2012 în sumă de X4 lei, cu TVA de X5 lei, valoarea acesteia fiind încasată integral în data de 10.05.2012.

Pe măsură ce lucrările au fost executate (în perioada 2012-2013) societatea a emis facturi pentru suma totală de X6 lei, pe care le încasează integral, din avans fiind stornată suma de X7 lei și rămânând încasată în plus suma de X8 lei.

Organele de control au constatat că în anul 2013 beneficiarul a renunțat la lucrări neefectuate în sumă de X9 euro, având loc încetarea relației contractuale dintre cele două societăți, înainte de finalizarea lucrărilor.

În conformitate cu prevederile Reglementărilor contabile aprobate prin OMFP 1802 din 2014, la împlinirea termenului de prescripție de 3 ani- respectiv în data de 11.01.2016, organele de control au înregistrat pe venituri suma de X8 lei și au constatat că astfel, în trimestrul I 2016, societatea a depășit pragul de 100.000 euro prevăzută la art. 47, lit. c), din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal pentru microîntreprinderi și devine plătitoare de impozit pe profit.

Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X1 lei, calculat astfel: (X8 lei venituri 2016-X10 lei pierdere de recuperat din 2013)x16%.

În contestația formulată, petenta afirmă că în mod eronat organele de control au considerat că în anul 2016 s-a împlinit termenul de prescripție pentru datoria în sumă de X8 lei, pe care societatea o avea față de SC Y S.A., deoarece termenul de prescripție se întrerupe prin recunoașterea de datorie, astfel că recalificarea societății ca plătitoare de impozit pe profit este rezultatul unui venit care nu a existat.

Societatea precizează că a prezentat la control copii după confirmări de sold prin care consideră că s-a recunoscut datoria față de S.C. Y S.A. și care în opinia sa au întrerupt termenul de prescripție.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 52 alin. (1) și (2) și ale art. 19 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct. 5 din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel:

„art. 52 Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderii în cursul anului

(1) Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 100.000 euro sau ponderea veniturilor realizate din consultanță și management în veniturile totale este de peste 20% inclusiv, aceasta datorează impozit pe profit, începând cu trimestrul în care s-a depășit oricare dintre aceste limite.

(2) Limitele fiscale prevăzute la alin. (1) se verifică pe baza veniturilor înregistrate cumulativ de la începutul anului fiscal. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar precedent.

art. 19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

Norme metodologice

„5. (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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 100.000 euro, aceasta datorează impozit pe profit, începând cu trimestrul în care s-a depășit limita.

De asemenea, legiuitorul a statuat că rezultatul fiscal se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și se adaugă cheltuielile nedeductibile, și că, la stabilirea profitului impozabil, se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor și pierderile fiscale. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea rezultatului fiscal sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

Întrucât aria de cuprindere a veniturilor este foarte variată, legiuitorul a înțeles să reglementeze în cuprinsul art. 23 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, veniturile neimpozabile, așa încât veniturile care nu sunt incluse la acest capitol sunt venituri impozabile.

„art. 23 Venituri neimpozabile

La calculul rezultatului fiscal, următoarele venituri sunt neimpozabile:

- a) dividendele primite de la o persoană juridică română;*
- b) dividendele primite 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. 24 alin. (5) 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 străină din statul terț, la data înregistrării acestora potrivit reglementărilor contabile aplicabile, pe o perioadă neîntreruptă de un an, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividende;*
- c) valoarea titlurilor de participare noi sau sumele reprezentând majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, 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. i) și j);*
- d) veniturile din anulara, recuperarea, inclusiv refacturarea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anulara provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din restituirea ori anulara unor dobânzi și/sau penalități pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anulara rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice sau ca urmare a majorării capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;*
- e) veniturile din impozitul pe profit amânat determinat și înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;*
- f) veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare/activelor biologice, ca*

urmărire 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;

g) veniturile reprezentând creșteri de valoare rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe, terenurilor, imobilizărilor necorporale, după caz, care compensează cheltuielile cu descreșterile anterioare aferente aceleiași imobilizări;

h) veniturile prevăzute expres în acorduri și memorandumuri ca fiind neimpozabile aprobate prin acte normative;

i) veniturile din evaluarea/reevaluarea/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 impuneri, dacă la data evaluării/reevaluării/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 impuneri;

j) 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 impuneri, dacă la data începerii operațiunii de lichidare, potrivit legii, contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice supuse operațiunii de lichidare;

k) sumele colectate, potrivit legii, pentru îndeplinirea responsabilităților de finanțare a gestionării deșeurilor;

l) veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora;

m) despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;

n) veniturile înregistrate printr-un sediu permanent dintr-un stat străin, în condițiile în care se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin respectiv, iar convenția respectivă prevede ca metodă de evitare a dublei impuneri metoda scutirii;

o) sumele primite ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturile acționarilor/asociațiilor, cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii.”

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.

Atâta timp cât nu există în Legea 227/2015 privind Codul fiscal sau în Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, un termen în care datoriile prescrise să fie înregistrate ca venituri, în conformitate cu dispozițiile art. 3 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„art. 3 Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

[...]

(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”

este aplicabil Codul civil nou.

Astfel, 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 căroră:

„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 constrâns să execute o anumită prestație, să respecte o anumită situație juridică sau să suporte orice altă sancțiune civilă, după caz. Prescripția se întrerupe totuși prin recunoașterea în orice mod a dreptului, făcută de cel în folosul căruia curge.

Recunoașterea datoriei după împlinirea termenului de prescripție nu are ca efect întreruperea termenului sau nașterea unui nou termen de prescripție, legiuitorul nestatuând în acest sens.

Datoria este deci afectată de prescripție la momentul împlinirii termenului de prescripție, moment în care se impunea înregistrarea datoriilor prescrise pe venituri potrivit prevederilor pct. 19, 434 și 435 din Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care dispun:

„19. - (1) Elementele direct legate de evaluarea performanței financiare, prin intermediul contului de profit și pierdere, sunt veniturile și cheltuielile.

(2) În înțelesul prezentelor reglementări, termenii de mai jos au următoarele semnificații:

a) **veniturile** constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă 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;

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

- a) venituri din exploatare; și
- b) venituri financiare.

Veniturile din exploatare

435. - (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 16- 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 și venituri financiare, 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. În conformitate cu aceste prevederi datoriile prescrise sunt calificate ca venituri din exploatare, așadar ca venituri impozabile.

Totodată, conform prevederilor pct. 32 din ANEXA 1 - Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii la Ordinul nr. 2861/2009:

„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.”

Astfel, termenul de prescripție poate fi întrerupt prin confirmarea soldului furnizorului efectuată cu ocazia inventarierii.

Din documentele la dosar organul de soluționare reține că în data de 01.04.2012 X SRL, în calitate de executant, a încheiat cu Y SA, în calitate de beneficiar, Contractul de execuție lucrări din care are ca obiect lucrări de construcție pentru Parc industrial T. Valoarea totală estimată a contractului este de X11 eur+ TVA iar termenul pentru realizarea lucrărilor contractate este de un an de la data semnării contractului.

Se mai reține că la art. 7 din contract se prevede plata unui avans în valoare de X12 euro +TVA și că plata lucrărilor de construcție executate se face pe bază de situații de lucrări lunare emise de executant și acceptate de beneficiar. Plățile sunt scadente în termen de 45 zile de la data acceptării documentelor de plată de către beneficiar.

Valoarea contractului a fost modificată prin Actul adițional din data de 15.05.2012 la contractul de execuție lucrări, prin care se estimează o valoare totală de X13 euro+TVA și prin Actul adițional din data de 15.03.2013 la contractul de execuție lucrări, prin care valoarea totală a contractului, de X13 euro, se modifică la valoarea de X14 euro, sumă pentru care au fost executate lucrări de către X SRL. Beneficiarul renunță la lucrări neefectuate în sumă de X9 euro.

În baza acestui contract societatea verificată a emis către beneficiarul SC Y SA factura de avans nr. GLLC.034/02.05.2012 în sumă de X4 lei, cu TVA de X5 lei, valoarea acesteia fiind încasată integral în data de 10.05.2012.

Totodată, pe măsură ce lucrările au fost executate (în perioada 2012-2013) societatea a emis facturi pentru suma totală de X6 lei, pe care le încasează integral, din avans fiind stornată doar suma de X7 lei și rămânând încasată în plus suma de X8 lei.

Din documentele prezentate, respectiv fișa contului 419- „Clienți creditori”, analitic Y SA, organele de control au constatat că soldul de X8 lei provine din data de 11.01.2013, astfel că în conformitate cu prevederile art. 2517 din Legea 287/2009/R privind Codul Civil, termenul de prescripție s-a împlinit la data de 11.01.2016.

Referitor la extrasele de cont prezentate de către SC X SRL pentru creanța în sumă de X8 lei, se rețin următoarele:

–Extrasul de cont fără număr, fără dată emis de către X SRL prin care societatea Y SA este înștiințată că la data de 31.12.2014 figurează cu credit de X8,38 lei aferent facturii 34/02.05.2012, cuprinde o semnătură și ștampila societății plasate între rubrica Conducătorul unității și Conducătorul compartimentului financiar-contabil. Acest extras de cont nu este înregistrat în Registrul de intrări- ieșiri prezentat de către operatorul economic.

Aferent acestui extras de cont societatea X SRL a prezentat confirmarea soldului: fără număr și dată, fără a fi menționată suma, fiind doar semnată și ștampilată. De asemenea, în Registrul de intrări- ieșiri nu este înregistrată această confirmare de sold.

Echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că Inventarierea anuală a patrimoniului pentru anii 2012-2015 a fost finalizată înainte de transmiterea confirmărilor de solduri către/de la partenerul Y SA, respectiv:

- pentru anul 2012 inventarierea a fost efectuată în perioada 03.12.2012-24.12.2012, iar confirmarea soldului contului 419 nu a fost prezentată;
- pentru anul 2013 inventarierea a fost efectuată în perioada 03.12.2013-24.12.2013, iar confirmarea soldului contului 419 nu a fost prezentată;
- pentru anul 2014 inventarierea a fost efectuată în perioada 02.12.2014-24.12.2014, iar confirmarea soldului contului 419 nu a fost prezentată;
- pentru anul 2015 inventarierea a fost efectuată în perioada 02.12.2015-24.12.2015, iar confirmarea soldului contui 419 a fost transmisă în 11.02.2016.

–Extras de cont nr. 2/11.02.2016 emis de către X SRL prin care înștiințează societatea Y SA că la data de 31.12.2015 figurează cu un credit de X8,38 lei. Extrasul de cont cuprinde o semnătură și ștampila societății plasate lângă rubrica Contabil. Acest extras de cont este înregistrat în Registrul de intrări- ieșiri prezentat de către societate la poziția 2/11.02.2016. Aferent acestui extras de cont societatea X SRL a prezentat confirmarea soldului cu nr. 33/2/29.02.2016 ce cuprinde o semnătură și ștampila societății plasate între rubrica Conducătorul unității și Conducătorul compartimentului financiar-contabil.

–Extras de cont nr. 2/04.01.2017 emis de către X SRL prin care înștiințează societatea Y SA că la data de 31.12.2016 figurează cu un credit de X8,38 lei. Extrasul de cont cuprinde o semnătură și ștampila societății plasate lângă rubrica Contabil. Acest extras de cont este înregistrat în Registrul de intrări- ieșiri prezentat de către societate la poziția 2/04.01.2017. Aferent acestui extras de cont societatea X SRL a prezentat confirmarea soldului cu nr. 01B/09.01.2017 ce cuprinde o semnătură și ștampila societății plasate între rubrica Conducătorul unității și Conducătorul compartimentului financiar-contabil.

Deși în contestație petenta afirmă că a prezentat copii ale confirmărilor de sold la finalul fiecărui an, organele de control rețin că pentru suma de X8 lei au fost prezentate doar cele trei extrase enumerate anterior și că în conformitate cu Registrul de intrări ieșiri întocmit de către operatorul economic, nu au fost identificate alte confirmări de solduri cu partenerul Y SA față de cele puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală.

Astfel, având în vedere faptul că:

- aferent sumei de X8 lei, pentru perioada 11.01.2013-11.01.2016, operatorul economic a prezentat doar extrasul de cont fără număr, fără dată emis de către societatea verificată prin care societatea afiliată Y SA este înștiințată că la data de 31.12.2014 figurează cu credit de X8,38 lei aferent facturii 34/02.05.2012, care nu este înregistrat în Registrul de intrări- ieșiri prezentat de către operatorul economic și confirmarea soldului fără număr și dată, fără a fi menționată suma, fiind doar semnată și ștampilată care de asemenea, nu este înregistrată în Registrul de intrări- ieșiri.

- în condițiile în care din documentele la dosar reiese faptul că societatea înregistrează în

mod obișnuit în Registrul de intrări- ieșiri extrasele de cont și confirmările de sold cu partenerii, organele de cont reținând ca documente valide pentru întreruperea termenului de prescripție extrasele de cont și confirmările de sold care sunt înregistrate în Registrul de intrări- ieșiri, se reține că în mod legal organele de control au concluzionat că pentru perioada până la 11.02.2016 operatorul economic nu deține documente valide care să întrerupă termenul de prescripție pentru suma de X8 lei, astfel că termenul s-a împlinit în data de 11.01.2016.

În ceea ce privește Extrasul de cont nr. 2/11.02.2016 și Extrasul de cont nr. 2/04.01.2017, se reține că acestea nu mai pot întrerupe termenul de prescripție, acesta fiind deja împlinit la data de 11.01.2016 și producând efecte față de creditor, care își pierde astfel dreptul material la acțiune.

Referitor la afirmația petentei că prin Decizia 161/06.5.2019 s-a admis contestația formulată de SC X SRL deoarece echipa de control nu a ținut cont de existența confirmărilor de sold, aceasta se reține ca eronată, prin decizia 161/ 06.5.2019 fiind în fapt desființată parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Z/15.11.2018 pentru impozitul pe profit în sumă de X1 lei și pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de X3 lei. Organul de soluționare a dispus refacerea inspecției reținând că „*deși susține că extrasele de cont au fost întocmite la data efectuării inspecției fiscale, echipa de control nu face precizări privind indiciile care au condus la această concluzie, respectiv dacă au verificat înscrierea în Registrul de Intrări-ieșiri a acestor Extrase de cont, dacă aceste confirmări de sold au fost anterioare sau ulterioare efectuării inventarierii, calitatea persoanelor care apar nominalizate pe extrase etc.*”

Organul de soluționare reține că deși contestatara susține că s-ar fi efectuat și un control încrucișat, fără a preciza documentul întocmit la finalizarea acestuia, din care a rezultat că suma respectivă este înregistrată în mod corespunzător în contabilitate și că nu a fost stinsă prin prescripție, echipa de control precizează că S.C. X S.R.L. nu a fost supusă și unui control încrucișat. Cât privește faptul că suma de X8,38 lei este înregistrată în mod corespunzător în contabilitate și că nu a fost stinsă prin prescripție, acest aspect nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației 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 pentru anul 2016, 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.

Astfel, la data de 11.01.2016, când s-a împlinit termenul de prescripție de trei ani pentru suma de X8,38 lei achitată în plus de către S.C. Y S.A., pentru reflectarea fidelă a realității operațiunilor cu clienții creditori în sold, societatea trebuia să evidențieze această sumă în conturi de venituri conform prevederilor pct. 19, 434 și 435 din Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, antecitate.

În condițiile în care în perioada de prescripție prevăzută de lege clientul nu a solicitat restituirea avansului, iar petenta nu a făcut dovada că s-a întreprins vreun 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 avea obligația înregistrării pe venituri a acestor sume și au procedat la impozitarea acestora.

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 căroră *“Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit căroră:

“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 X1 lei.

III.2. Referitor la contestarea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere F-Y/13.08.2019

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. X, prin structura specializată, se poate investi cu soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere F-Y/13.08.2019, în condițiile în care prin această decizie de impunere nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în urma inspecției fiscale, iar contestatara nu demonstrează vătămarea sa prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

În fapt, prin contestația formulată, SC X SRL se îndreaptă și împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere F-Y/13.08.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală F-X/13.08.2019, având ca obiect perioada 01.01.2014-31.12.2017 pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.

În drept, la art. 131 alin. (1), alin. (2) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, referitor la rezultatele inspecției fiscale, se precizează că:

“art. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

[...]

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;”

De asemenea, în accepțiunea Codului de procedură fiscală, la art. 1 referitor la titlul de creanță, se precizează că:

“Art. 1 Definiții

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;”

Totodată, dispozițiile art. 268 din același act normativ, stipulează că:

“Art. 268 Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.

Cu privire la îndeplinirea condițiilor procedurale, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015 prevăd că:

„9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc.

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim.”

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată, se reține că **S.C. X S.R.L.** contestă un act administrativ prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare la bugetul general consolidat al statului, dar nu a probat că ar fi fost lezată în vreun interes al său prin emiterea acestui act administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Y/13.08.2019.

În speță sunt aplicabile prevederile art. 280 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care legiferează că:

“art. 280 Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

Art. 279 Soluții asupra contestației

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

Prin urmare, având în vedere dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și pct. 12.1 lit. d) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015, pentru capătul de cerere formulat împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Y/13.08.2019 **contestația va fi respinsă ca lipsită de interes.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 279 alin. (1) și ale art. 280 alin. (1) din

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/13.08.2019**, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru **suma de X1 lei, reprezentând impozit pe profit.**

2) Respingerea ca lipsită de interes a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. **F-Y/13.08.2019**, emisă de A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală.

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.