

**DECIZIE NR.938 / 2021**  
privind soluționarea contestației formulate de **societatea X**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Y sub nr. Z

Serviciul Soluționare contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. Y a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Y , prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Y sub nr. Z/2021, cu privire la contestația formulată de societatea X, CIF ....., cu domiciliul fiscal în Y , str. X , nr. X, jud. Z și sediul de comunicare a actelor de procedură în str. X, nr....., bl....., XXXXX.

Contestația formulată de societatea X a fost înregistrată la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y sub nr. ....

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății, d-nul X, administrator, în conformitate cu prevederile art. 269 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr..... ;
- Raportului de inspecție fiscală nr. ....

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr....., s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de ..... lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ..... lei;
- TVA în sumă de ..... lei.

Față de data comunicării (data confirmării de primire prin semnătură) - **31.03.2021** - a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr..... acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **12.05.2021**, înregistrată la AJFP X sub nr. ....

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ..... este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de petenta X S.A.

#### **I. Obiectul contestației**

Petenta solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare

stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr....., decizie emisă în baza Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei menționate, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. ...., cu privire la suma de ..... lei reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Cu privire la diferența de impozit pe veniturile microintreprinderilor, petenta expune următoarele motive:

În fapt, cu ocazia inspecției fiscale desfășurată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX la sediul petentei între data de 15.12.2020-18.03.2021, cu mențiunea că în baza Deciziei de suspendare nr. .... în perioada 09/02/2021-01/03/2021 aceasta a fost suspendată, printre aspectele verificate de către organul de inspecție fiscală au fost impozit pe veniturile microintreprinderilor în perioada 01.01.2015-30.06.2020 și taxa pe valoarea adăugată de la data de 01.01.2015 până la data de 30.06.2020.

În mod neîntemeiat, organul de control a stabilit greșit în sarcina sa un impozit pe veniturile microintreprinderilor suplimentar de plată în sumă de ..... lei.

Petenta subliniază că, față de această împrejurare nu este incidentă clasa 7-a „*conturi de venituri*”, așa cum greșit a concluzionat organul fiscal prin Decizia contestată întrucât, societatea XX, nu a realizat venituri impozabile ci aceasta societate a efectuat/suportat cheltuielile de instalare a vegetației forestiere și de întreținere în condițiile solicitate de către Ocolul Silvic Z, în conformitate cu dispozițiile art. 35-44 din Legea nr.46/2008, Codul Silvic.

De asemenea petenta precizează că, în realitate, între părți nu există un contract de vânzare-cumpărare și prin urmare, în acest caz, nu a avut loc o operațiune de vânzare-cumpărare, a avut loc, un schimb tehnic de terenuri care s-a efectuat în conformitate cu legislația specială și a Codului Silvic în vigoare.

Societatea contestatoare arată că, este de reținut faptul că, prin cele 3 puncte de vedere (nr. .... emis de Garda Forestieră XX, nr..... și nr. .... emise de către Regia Națională a Pădurilor-..... Direcția Silvică XX), aceste prestigioase instituții de specialitate ale Statului “*ne precizează unanim că, în cazul de față, avem de-a face cu operațiuni efectuate în scopul stabilirii echivalenței tehnice*” și ca nu sunt necesare operațiuni de facturare a terenului dat în compensare”.

Petenta mai precizează că:

- în opinia acestor instituții, se mai distinge și concluzia faptului că, în cazul de față, prevalează legea specială în domeniul - Codul Silvic și nu Legea contabilității și a Codul fiscal,

- din perspectiva considerentelor arătate supra și văzând faptul că, între instituțiile de specialitate menționate și instituția financiar fiscală a Statului - AJFP XX, există puncte de vedere diferite și contradictorii respectiv, având în vedere că XX, în operațiunea tehnică de schimb terenuri nu a realizat nici un fel de venit, dimpotrivă, așa cum s-a arătat mai sus, s-au efectuat cheltuieli și consideră că sunt necesare lămuriri de specialitate cu referire la obligațiile petentei privind situația de fapt.

Pe cale de consecință, petenta solicită că, prin autoritatea și competența profesională a instituției, să se analizeze decizia contestată și să se dispună măsurile legale ce revin părților. |

În probațiune, se anexează punctele de vedere: nr. .... emis de Garda Forestieră XX, nr. .... și nr. .... emise de către Regia Națională a Pădurilor - .... Direcția Silvica XX.

În drept, petenta își întemeiază prezenta contestație pe dispozițiile art. 268 și art. 270 din Codul de procedură fiscală.

II. Societatea XX SA a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale privind impozitul pe veniturile microintreprinderilor și TVA pentru perioada 01.01.2015-30.06.2020.

Inspecția fiscală a fost consemnată în Registrul unic de control al societății, seria ....., la poziția ..... din data de 15.12.2020 și a fost efectuată în perioada 15.12.2020-18.03.2021, cu mențiunea că în baza Deciziei de suspendare nr. .... în perioada 09.02.2021-01.03.2021 aceasta a fost suspendată.

În ceea ce privește activitatea desfășurată de societate, aceasta a constatat în "Extracția pietrei ornamentale și a pietrei pentru construcții, extracția pietrei calcaroase, ghipsului, cretei și a ardeziei" cod CAEN 811.

Conform vectorului fiscal, societatea figurează ca fiind platitoare de impozitul pe veniturile microintreprinderii începând cu data de 01.02.2013 .

Pentru anul 2013, persoanele juridice române plătitoare de impozit pe profit care la data de 31 decembrie 2012 îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 112<sup>1</sup> sunt obligate la plata impozitului reglementat de prezentul titlu începând cu 1 februarie 2013, urmând a comunica organelor fiscale teritoriale modificarea sistemului de impunere, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, până la data de 25 martie 2013 inclusiv. Până la acest termen se va depune și declarația privind impozitul pe profit datorat pentru profitul impozabil obținut în perioada 1 ianuarie 2013 - 31 ianuarie 2013, prin excepție de la prevederile art. 34 și 35.

De asemenea, în condițiile prevăzute de lege, se considera microintreprindere persoana juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

- realizează venituri, altele decât cele prevăzute la art. 112<sup>2</sup> alin. (6);
- a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 65.000 euro;
- capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și autoritățile locale.

Astfel, pentru anul 2013, societățile plătitoare de impozit pe profit care au îndeplinit, la finalul anului 2012, condițiile de mai sus, au fost obligate la plata impozitului pe veniturile microintreprinderilor începând cu 1 februarie 2013. Asta înseamnă că, în luna ianuarie, aceste persoane juridice au rămas plătitoare de impozit pe profit, urmând ca, din luna februarie, să aplice impozitul pe veniturile microintreprinderilor, de 3%.

Totodată, societățile vizate de noile prevederi aveau obligația să depună declarația de impozit pe profit, formularul 101, până cel târziu la 25 martie 2013 (pentru perioada 1-31 ianuarie 2013).

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la data de 31.12.2012, societatea verificată a realizat venituri în suma de ..... lei, astfel în aceste condiții, începând cu data de 01.02.2013, în conformitate cu prevederile art.112<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare avea obligația înregistrării ca platitoare de impozitul pe veniturile microintreprinderii .

Organele de inspectie fiscala subliniază că pentru perioada verificată, respectiv 01.01.2015-30.06.2020, societatea verificata indeplineste conditiile aplicarii prevederilor art.112<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003,cu modificarile si completarile ulterioare , ale art.47 din Legea nr.227/2015 , privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare cu privire la impozitul pe veniturile microintreprinderilor .

În ceea ce priveste impozitul pe veniturile microintreprinderii, pentru perioada verificata , respectiv 01.01.2015 - 30.06.2020 , a fost stabilita o diferenta de impozit pe veniturile microintreprinderi in suma de ..... lei aferenta unei baze impozabile in suma de ..... lei.

A) Referitor la diferența de impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ..... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ..... lei, organele de inspectie au constatat următoarele:

În vederea realizarii obiectivului-Cariera de exploatare calcar industrial si de constructii in perimetrul XX jud.ZZ, beneficiar societatea XX, în anul 2018, aceasta a realizat un schimb de teren în suprafată de 0,8633 ha proprietatea acesteia cu un teren in suprafata de 0,2850 ha, teren aflat in proprietatea publică a statului, administrat de către Direcția Silvică XX , prin Ocolul Silvic XX, teren localizat în localitatea XX.

În baza Deciziei nr..... emisa de Ministerul Apelor si Padurilor, Garda Forestiera XX, se hotarâște scoaterea definitivă din fondul forestier național a terenului în suprafată de 0,2850 ha aflat in proprietatea publica a statului, administrat de catre Directia Silvica XX, prin Ocolul Silvic XX si introducerea in circuitul silvic, în compensare echivalentă, a terenului in suprafata totala de 0,8633 ha, proprietate a societății X SA .

Predarea terenului s-a efectuat in baza Procesului verbal de predare - primire numai după efectuarea urmatoarelor operațiuni:

- achitarea obligatiilor banesti prevazuta de lege;
- predarea-primirea terenului oferit in compensare;
- preluarea terenului oferit în compensare de ocolul silvic care va asigura administrarea/serviciile silvice.

Pentru stabilirea obligațiilor bănești prevăzute de lege au fost intocmite următoarele :

- Fișa tehnică de transmitere-defrișare pentru scoaterea definitivă a terenului in suprafata de 0,2850 ha inregistrata la Ocolul Silvic X cu nr..... aprobată, prin care se stabileste contravaloarea terenului in suma de ..... lei plus TVA 19% ..... lei = ..... lei;

- Fișa tehnică de transmitere-defrișare pentru terenul care se oferă in compensare în fondul forestier național în suprafată de 0,8633 ha, inregistrată la Ocolul Silvic XX cu nr....., prin care se stabilește contravaloarea terenului oferit în compensare în sumă de ..... lei,plus TVA 19% ..... lei =..... lei.

Conform Procesului verbal nr..... emis de Garda Forestieră Județeană XX, documentele care s-au emis in vederea achitarii obligatiilor banesti prevazute de lege , introducerea in circuitul silvic sunt :

• factura nr..... emisa de Ocolul Silvic XX prin care sunt facturate cheltuielile de instalare a vegetatiei forestiere si de intretinere a acesteia pana la realizarea starii de masiv cu o valoare de ..... lei + TVA 19% ..... lei in total ..... lei.;

• dovada plății privind cheltuielile de instalare a vegetatiei forestiera efectuată de societatea XX SA .

Conform Încheierii nr. ...., având la bază- Procesul verbal predare-primire teren nr..... întocmit de Garda Forestiera Judeteana XX, Deciziei nr. .... emisă de Ministerul Apelor si Padurilor, Garda Forestiera XX se inființeaza Cartea Funciara ..... XX pentru imobilul "*Cariera de exploatare calcar industrial și de constructii*" în suprafață de 2850 mp teren. Se întabulează dreptul de proprietate - în condițiile art.37 alin. 9 din Legea 46/2008, Codul Silvic și compensare mod dobândire lege cota de 1/1 asupra A.1 in favoarea XX S.A .

In concluzie, pentru realizarea obiectivului „*Cariera de exploatare calcar industrial si de constructii*” in perimetrul XX, beneficiar S.C. XX SA „societatea verificată ofera Ocolului Silvic ZZ teren in suprafata de 0,8633 ha inregistrat in evidentele contabile a acesteia la o valoare de ..... lei iar Ocolul Silvic XX, dupa obtinerea avizelor necesare scoaterii definitive din fondul forestier national ofera in compensare teren in suprafata de 0.2850 ha .

Organele de inspecție subliniază că, din punct de vedere juridic, scoaterea din circuitul forestier national si intabularea s-a facut cu respectarea prevederilor din Legea nr.46/2008 , Codul Silvic , respectiv a art.35-44.

Din punct de vedere contabil, pct. 56 alin. (4) , Sectia 2.4 "*Principii generale de raportare financiara*" , din reglementarile contabile aprobate prin OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate , stabileste ca, in cazul schimbului de active, in contabilitate se evidentiaza distinct operatiunea de vanzare/scoatere din evidenta si cea de cumparare/intrare in evidenta, pe baza documentelor justificative, cu inregistrarea tuturor veniturilor si cheltuielilor aferente operatiunilor. *Tratamentul contabil este similar si in cazul prestarilor reciproce de servicii.*

*Pct.57 (3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordantă cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.*

*(5) Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora."*

Din punct de vedere al TVA, art. 272 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede că, în cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii, fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii cu plata.

Astfel, din punct de vedere contabil si fiscal, in cazul schimbului de bunuri se realizeaza, pe de o parte o achizitie de bunuri care se inregistreaza in contabilitate in conturile de stocuri corespunzatoare si, pe de alta parte, o livrare de bunuri. Dupa inregistrarea celor doua tranzactii - achizitia, vanzarea si scoaterea din gestiune a produselor livrate - se efectueaza compensarea sumelor (401=4111).

Din punct de vedere al TVA, fiecare operatiune este tratata distinct, aplicandu-se regimul TVA corespunzator (în cazul societatii verificate sunt aplicabile

masurile de simplificare prevazute la art. 331 alin. (2) lit. g) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare ).

Organele de inspectie fiscala au constatat că, societatea nu a operat in evidenta contabila operatiunea economico-financiară, respectiv scoaterea din evidența contabilă a terenului în suprafață de 0.8633 ha și introducerea terenului in suprafata de 0,2850 ha primit în compensare de la Ocolul Silvic XX, compensare efectuata in urma scoaterii definitive din circuitul forestier national.

De asemenea, organele de inspectie fac mentiunea că, în data de 24.10.2018, în baza încheierii de autentificare nr....., se întocmește Contract de vanzare-cumparare, obiectul contractului fiind vanzarea de către societatea XX SA catre societatea Z SRL, CUI ..... din com. Z, jud.Z a imobilului situat pe raza localitatii Y, jud. XX, in scris in cartea Funciara nr..... constand in suprafata totala de 0,2850 ha dobandit de catre acesta ca urmare a scoaterii definitive din fondul forestier national a acestei suprafete de teren, pentru realizarea obiectivului: „Cariera de exploatare calcar industrial si de constructii in perimetrul XXX, in baza Deciziei nr..... a Garzii Forestiere XX, terenul fiind preluat de catre vanzatoare in baza Procesului verbal de predare - primire teren (scoatere definitiva din fondul forestier national) incheiat la data de 30.07.2018 si inregistrat la Garda Forestiera Judeteana XX sub nr....., dreptul de proprietate fiind intabulat în cartea funciara conform incheierii nr....., emis de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliara XX, Biroul de Cadastru si Publicitate Imobiliara ZZ .

Pretul de vanzare - cumparare a imobilului este in suma de ..... euro echivalentul a ..... lei, conform facturii nr. .... emisa de societatea vanzatoare, la care s-au aplicat masurile de simplificare prevazute de Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare, privind TVA, respectiv aplicarea mecanismului taxarii inverse potrivit art. art.331 , alin.(2) lit.g) din Codul Fiscal.

Organele fiscale au constatat că, la stabilirea pretului de vanzare societatea vanzatoare nu a avut la baza un raport de evaluare care sa ateste valoarea terenului vândut.

Totodata, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..... pentru a se putea stabili situatia de fapt, respectiv pentru a putea stabili implicatiile fiscale organele de inspectie fiscală a solicitat societății verificate să pună la dispoziția acestora următoarele documente justificative :

- Modul de dobandire al terenului in suprafata de 0,8633 ha ce face obiectul schimbului (acte de dobandire precum contract de vanzare - cumparare , contract de donatie , contract de schimb sau alte documente justificative) ;

- Modul de inregistrare și evidențiere a dobândirii terenului în suprafață de 0.8633 ha in evidența financiar contabila în anul 2017 (registrul imobilizarilor, fisa cont 2111,,Terenuri );

- Modul de inregistrare si evidentiere în evidențele financiar-contabile a dobândirii terenului în suprafata de 0.2850 ha primita in schimb de la Ocolul Silvic XX;

- Modul de evidentiere si inregistrare in contabilitate a operatiunii de schimb , respectiv intrarea de teren in suprafata de 0.2850 ha primita in schimb de la Ocolul Silvic XX și ieșirea de teren în suprafață de 0,8633 ha din patrimoniul societății verificate ;



• Conform extras Carte Funciara nr..... detineti o suprafata de teren de ..... mp, fanete, locatia XX din Loc. ZZ, jud.YY dobândit prin contract de vanzare - cumparare.

Organele de inspectie fiscala au solicitat punerea la dispozitie a documentelor justificative de dobandire precum și modul de inregistrare în evidenta financiar contabila .

• În legătura cu vanzarea terenului în suprafata de 0,2850 ha la XX S.R.L. XXXX, CUI ..... organele de inspectie fiscala au solicitat societatii verificate punerea la dispozitie a documentelor justificative care au condus la stabilirea pretului de vanzare precum și modul de inregistrare în evidenta financiar contabila a iesirii din patrimoniu a terenului respectiv .

Societatea verificata a raspuns organelor de inspectie fiscală, cu adresa nr....., prin care mentioneaza că, referitor la schimbul de terenuri nu s-a facut nici o inregistrare în contabilitate, conform art.37 alin.(9) din Legea nr. 46/2008 privind Codului silvic, „*terenurile ce fac obiectul schimbului dobandesc situatia juridica a terenurilor pe care le inlocuiesc , valoarea lor ramanand aceeași*” art.37,alin(9) „*Terenurile pentru care a fost emisă aprobarea de scoatere definitivă din fondul forestier național și terenurile preluate în compensare dobandesc situatia juridică a terenurilor pe care le înlocuiesc și se înscriu în cartea funciară în baza actului de aprobare și a procesului-verbal de predare-primire, încheiat între părți, în condițiile legii*”.

Astfel, organele de inspectie fiscala consideră că societatea verificată avea obligatia evidențierii in evidentele financiar contabile atat a operațiunii de cumparare/achiziție cat si a operatiunii de vânzare/scoatere, respectiv contravaloarea terenului scos din evidenta contabila a societatii, precum si c/v terenului primit în compensare în urma scoaterii din circuitul forestier național, cu inregistrarea tuturor veniturilor si cheltuielilor aferente operatiunilor, preturile la care trebuia sa aiba loc inregistrarea tranzactiilor pentru a putea fi stabilite obligatiile fiscale de plata din punct de vedere al impozitului pe veniturile microintreprinderilor cât și a taxei pe valoarea adaugată fiind contravalorile terenurilor stabilie în fișele de transmitere-defrișare.

Așadar, din punct de vedere contabil, pentru inregistrarea schimbului celor doua active, trebuia în prealabil, înregistrate creanțele și datoriile, la venituri și, respectiv cheltuieli .

Organele de inspectie fiscală consideră că societatea verificata trebuia sa procedeze la inregistrarea acestui schimb prin facturare și trecerea la venituri impozabile corespunzatoare din clasa 7 și supuse impozitarii .

Organele de inspectie fiscala au procedat la impozitarea sumei de ..... lei fiind stabilita o diferenta de impozit pe veniturile microintreprinderilor în suma de ..... lei ( ..... x 1% ).

Sunt aplicabile prevederile art. 53 și art. 51 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

-art.53 alin.(1):

„*Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microintreprinderii o constituie veniturile din orice sursa , din care se scad (...)*

*Impozitul pe venitul microintreprinderii se calculează prin aplicarea procentului de 1% sau 3% (in functie de numarul de angajați) la baza de impozitare .*

În ceea ce privește numarul de angajati, la art. 51 se prevede:

“(1) *Cotele de impozitare pe veniturile microintreprinderii sunt:*

a) 1 % pentru microintreprinderile care au unul sau mai multi angajati ;(...)

Conform pct.5.(1) din Normele de aplicare a Codului fiscal

“Baza de impozitare asupra careia se aplica cotele de impozitare prevazute la art.51 alin.(1) si (2) din Codul fiscal este reprezentata de totalul veniturilor trimestriale care sunt inregistrate in creditul conturilor din clasa a 7-a Conturilor de venituri, potrivit reglementarilor contabile aplicabile, din care se scad categoriile de venituri mentionate la art.53 alin.(1) si se adauga elementele mentionate la art. 53 alin.(2) din Codul fiscal.

B) Diferența de impozit pe veniturile microintreprinderi în suma de ..... lei aferenta unei baze impozabile in suma de ..... lei

În urma analizarii documentelor financiar-contabile , respectiv registru jurnal , organele de inspectie fiscala constata ca, societatea XX la data de 31.12.2019 a inregistrat urmatorul articol contabil: NC .....

419 „*Cienti creditor*” = 4111 “*Cienti*” cu suma de ..... lei.

Cu ajutorul contului 419 “*Cienti-creditori* ” se tine evidenta clientilor-creditori, reprezentand avansurile incasate de la clienti. Soldul contului reprezinta sumele datorate clientilor -creditori .

Organele de inspectie fiscala au constatat că societatea verificată nu respecta monografia de inregistrate in contabilitate, conform OMFP 1802/2014 privind Reglementarile Contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatii financiare anuale consolidate .

Prin articolul contabil utilizat ( 419=411), societatea verificată nu a evidentiat veniturile si nici impozitarea aferenta exercitiului financiar curent, astfel că avand in vedere metodologia de calcul a impozitului pe veniturile microintreprinderilor, nu s-a utilizat creditul conturilor din clasa a 7-a „*Conturi de venituri*” asupra carora se aplică trimestrial cota de 1% respectiv 3%.

Organele de inspectie fiscală subliniază că, societatea verificata trebuia sa procedeze la decontarea acestor avansuri si trecerea acestora la venituri impozabile corespunzatoare din clasa 7 si supuse impozitarii și au procedat la impozitarea sumei de ..... lei fiind stabilita o diferenta de impozit pe veniturile microintreprinderilor în suma de ..... lei ( ..... x 1% )

Sunt aplicabile prevederile art.53 si art. 51 din Legea nr.227/2015, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

-art.53 alin.(1), „*Baza impozabila a impozitului pe veniturile microintreprinderii o constituie veniturile din orice sursa , din care se scad (...)* Impozitul pe venitul microintreprinderii se calculeaza prin aplicarea procentului de 1% sau 3% ( în functie de numarul de angajați) la baza de impozitare .(...)”

In ceea ce priveste numarul de angajati, la art.51 din Legea nr.227/2015 , cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

“(1)Cotele de impozitare pe veniturile microintreprinderii sunt:

a) 1 % pentru microintreprinderile care au unul sau mai multi angajati ;(...).”

Conform pct.5.(1) din Normele de aplicare

“Baza de impozitare asupra careia se aplica cotele de impozitare prevazute la art.51 alin.(1) si (2) din Codul fiscal este reprezentata de totalul veniturilor trimestriale care sunt inregistrate in creditul conturilor din clasa a 7-a Conturilor de venituri, potrivit reglementarilor contabile aplicabile, din care se scad categoriile de venituri mentionate la art.53 alin.(1) si se adauga elementele mentionate la art.53 alin.(2) din Codul fiscal.”



Cu privire la TVA organele fiscale au constatat urmatoarele deficiențe:

Pentru perioada 01.01.2016-17.03.2016, în ceea ce privește modul de înregistrare și declarare a TVA, organele de inspectie fiscala au constatat o diferenta în sumă de ..... lei între TVA de plata declarat și TVA de plată rezultat din înregistrările contabile, respectiv în urma regularizării TVA neexigibil-incasare.

Astfel, în urma analizării datelor din evidenta fiscala și a celor din evidenta contabila a rezultat urmatoarea situatie de fapt fiscală:

- prin Decontul de TVA, cod 300 depus pentru perioada 01.01.2016-17.03.2016 societatea a declarat:

TVA colectat în suma de ..... lei;

TVA de recuperat în perioada de raportare în suma de ..... lei

- în evidența contabilă societatea a înregistrat TVA de plata după cum urmează:

4427 „TVA colectat” = 4428.TI „TVAnexigibil -incasare” ..... lei;

4428.TI = 4426 “TVA dedus” în suma de ..... lei;

4427 „TVA colectat” = 4423 “TVA de plata” în sumă de ..... lei;

4424 „TVA de rambursat” = 4426 “TVA dedus” în suma de ..... lei.

Astfel, rezulta TVA de plata suplimentar în suma de ..... lei (.....-635) înregistrată în evidențele contabile și nedeclarată în evidentele fiscale prin Decontul de TVA.

La data de 30.11.2016 în evidențele contabile societatea înregistrează urmatoarea nota contabila:

658 „Alte cheltuieli de exploatare” = 4423 „TVA de plata” cu suma de ..... lei în roșu și astfel lichidează soldul TVA de plata.

Organele de inspectie fiscală au considerat că societatea Bocșa Min S.A. nu a respectat prevederile art.323 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu a declarat tva de plata în suma de ..... lei.

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

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscală, motivele prezentate de XX S.A., documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. ...., s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de ..... lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ..... lei;

- TVA în sumă de ..... lei.

III.A. În ceea ce privește impozitul pe veniturile microintreprinderilor suplimentar în sumă de ..... lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal această obligație fiscală, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.

În fapt, organele de inspecție au constatat din verificarea documentelor puse la dispoziție că, în perioada 2015 - 30.06.2020, societatea XX S.A. a efectuat un schimb de active, terenuri, schimb efectuat între aceasta și Ocolul Silvic XXX, schimb ce nu a fost declarat în evidența contabilă la valoarea de schimb, respectiv, ..... lei.

Pentru realizarea obiectivului - Cariera de exploatare calcar industrial și de construcții în perimetrul X jud.XX, beneficiar societatea XXX S.A., în anul 2018, aceasta a realizat un schimb de teren în suprafață de 0,8633 ha proprietatea acesteia cu un teren în suprafața de 0,2850 ha, teren aflat în proprietatea publică a statului, administrat de către Direcția Silvică XX, prin Ocolul Silvic XX, teren localizat în localitatea XX, imobil ce ulterior a fost vândut societății XX SRL.

În baza Deciziei nr..... emisa de Ministerul Apelor și Padurilor- Garda Forestiera XX, s-a hotărât scoaterea definitivă din fondul forestier național a terenului în suprafață de 0,2850 ha aflat în proprietatea publică a statului, administrat de către Direcția Silvică X, prin Ocolul Silvic XX și introducerea în circuitul silvic, în compensare echivalentă, a terenului în suprafața totală de 0,8633 ha, proprietate a societății XX SA .

Predarea terenului s-a efectuat în baza Procesului verbal de predare - primire numai după efectuarea următoarelor operațiuni:

- achitarea obligațiilor banesti prevazute de lege ;
- predarea-primirea terenului oferit în compensare ;
- preluarea terenului oferit în compensare de ocolul silvic care va asigura administrarea/serviciile silvice .

Pentru stabilirea obligațiilor bănești prevăzute de lege au fost întocmite următoarele :

- Fișa tehnică de transmitere-defrișare pentru scoaterea definitivă a terenului în suprafața de 0,2850 ha înregistrată la Ocolul Silvic XX cu nr..... aprobată, prin care se stabilește contravaloarea terenului în suma de ..... lei plus TVA 19% ..... lei = ..... lei ;

- Fișa tehnică de transmitere-defrișare pentru terenul care se oferă în compensare în fondul forestier național în suprafață de 0,8633 ha, înregistrată la Ocolul Silvic XX cu nr....., prin care se stabilește contravaloarea terenului oferit în compensare în sumă de ..... lei, plus TVA 19% ..... lei = ..... lei ;

Conform Procesului verbal nr..... emis de Garda Forestieră Județeană YY, documentele care s-au emis în vederea achitării obligațiilor banesti prevazute de lege , introducerea în circuitul silvic sunt :

- factura nr..... emisa de Ocolul Silvic XX prin care sunt facturate cheltuielile de instalare a vegetației forestiere și de întreținere a acesteia până la realizarea stării de masiv cu o valoare de ..... lei + TVA 19% ..... lei în total ..... lei;

- dovada plată privind cheltuielile de instalare a vegetatiei forestiera efectuata de societatea XX SA.

Organele de inspectie au solicitat conducerii unitatii verificate sa prezinte să pună la dispoziția acestora următoarele documente justificative :

- Modul de dobândire al terenului in suprafata de 0,8633 ha ce face obiectul schimbului (acte de dobândire precum contract de vanzare - cumparare , contract de donatie , contract de schimb sau alte documente justificative);

- Modul de inregistrare și evidențiere a dobândirii terenului în suprafață de 0.8633 ha in evidenta financiar contabila în anul 2017 (registru imobiliarilor, fisa cont 2111,,*Terenuri*");

- Modul de inregistrare si evidentiere în evidențele financiar-contabile a dobândirii terenului în suprafata de 0.2850 ha primita în schimb de la Ocolul Silvic X;

- Modul de evidentiere si inregistrare in contabilitate a operatiunii de schimb , respectiv intrarea de teren in suprafata de 0.2850 ha primita în schimb de la Ocolul Silvic X și ieșirea de teren în suprafață de 0,8633 ha din patrimoniul societății verificate;

- Conform extras Carte Funciara nr..... detineti o suprafață de teren de ..... mp, fanete, locația XX din Loc. YY, jud.ZZ dobândit prin contract de vanzare - cumparare.

Organele de inspectie fiscala au solicitat punerea la dispoziție a documentelor justificative de dobândire precum și modul de inregistrare în evidenta financiar contabila.

- În legătura cu vanzarea terenului în suprafață de 0,2850 ha la SC XX SRL , CUI ....., organele de inspectie fiscala au solicitat societatii verificate punerea la dispozitie a documentelor justificative care au condus la stabilirea pretului de vanzare precum și modul de inregistrare în evidenta financiar contabila a iesirii din patrimoniu a terenului respectiv.

Răspunsul dat de petentă prin Adresa nr....., petenta mentioneaza că, referitor la schimbul de terenuri nu s-a facut nici o inregistrare în contabilitate, conform art.37 alin.(9) din Legeanr. 46/2008 privind Codului silvic, *„terenurile ce fac obiectul schimbului dobândesc situatia juridica a terenurilor pe care le înlocuiesc , valoarea lor ramanand aceeași”*

- art.37 alin. (9): *„Terenurile pentru care a fost emisă aprobarea de scoatere definitivă din fondul forestier național și terenurile preluate în compensare dobândesc situația juridică a terenurilor pe care le înlocuiesc și se înscriu în cartea funciara în baza actului de aprobare și a procesului-verbal de predare-primire, încheiat între părți, în condițiile legii”.*

Din analiza documentelor puse la dispoziție organele de inspectie fiscala a rezultat că petenta avea obligatia evidențierii in evidentele financiar contabile atat a operațiunii de cumparare/achiziție, cat si a operatiunii de vânzare/scoatere, respectiv contravaloarea terenului scos din evidenta contabila a societatii, precum si c/v terenului primit în compensare în urma scoaterii din circuitul forestier național, cu inregistrarea tuturor veniturilor si cheltuielilor aferente operatiunilor, preturile la care trebuia sa aiba loc inregistrarea tranzactiilor pentru a putea fi stabilite obligatiile fiscale de plata din punct de vedere al impozitului pe veniturile

microintreprinderilor, cât și a taxei pe valoarea adăugată fiind contravalorile terenurilor stabilite în fișele de transmitere-defrișare .

Așadar, din punct de vedere contabil, pentru înregistrarea schimbului celor două active, trebuia în prealabil, înregistrate creșțele și datoriile , la venituri și, respectiv cheltuieli .

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea verificata trebuia sa procedeze la înregistrarea acestui schimb prin facturare și trecerea la venituri impozabile corespunzătoare din clasa 7 și supuse impozitarii.

Conform Încheierii nr. .... având la bază - Procesul verbal predare-primire teren nr..... întocmit de Garda Forestiera Judeteana XX, Deciziei nr. .... emisă de Ministerul Apelor si Padurilor - Garda Forestiera XX se înființeaza Cartea Funciara ..... Ocna de Fier pentru imobilul "*Cariera de exploatare calcar industrial și de constructii*" în suprafață de 2850 mp teren. Se întabulează dreptul de proprietate - în condițiile art.37 alin. 9 din Legea 46/2008, Codul Silvic și compensare mod dobândire lege cota de 1/1 asupra A.1 in favoarea S.C XX SA .

Organele de inspecție menționează că, pentru realizarea obiectivului „*Cariera de exploatare calcar industrial si de constructii*” in perimetrul Z-jud.Y, beneficiar S.C. XX SA „societatea verificată ofera Ocolului Silvic ..... teren in suprafata de 0,8633 ha inregistrat in evidentele contabile a acesteia la o valoare de ..... lei iar Ocolul Silvic ....., dupa obtinerea avizelor necesare scoaterii definitive din fondul forestier national ofera in compensare teren in suprafata de 0.2850 ha .

Organele de inspecție subliniază că, din punct de vedere juridic, scoaterea din circuitul forestier national si intabularea s-a facut cu respectarea prevederilor din Legea nr.46/2008 , Codul Silvic , respectiv a art.35-44.

Din punct de vedere contabil, pct. 56 alin. (4) , Sectia 2.4 "*Principii generale de raportare financiara*" , din reglementarile contabile aprobate prin OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, stabileste ca, in cazul schimbului de active, in contabilitate se evidentiaza distinct operatiunea de vanzare/ scoatere din evidenta si cea de cumparare/intrare in evidenta, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor si cheltuielilor aferente operatiunilor. Tratatamentul contabil este similar si in cazul prestarilor reciproce de servicii.

Față de cele prezentate organele fiscale menționează că în speță nu își găsesc aplicabilitate prevederile Legii nr. 46/2008 privind Codul silvic, cu modificările și completările ulterioare, din punct de vedere contabil și fiscal, ci doar din punct de vedere juridic.

#### **Petenta susține că:**

- Organul de control a stabilit greșit în sarcina sa un impozit pe veniturile microintreprinderilor suplimentar de plată în sumă de ..... lei și subliniază că, față de această împrejurare nu este incidentă clasa 7-a „*conturi de venituri*”, așa cum greșit a concluzionat organul fiscal prin Decizia contestată întrucât societatea XX S.A. nu a realizat venituri impozabile, ci aceasta societate a efectuat/suportat cheltuielile de instalare a vegetației forestiere si de întreținere in conditiile solicitate de către Ocolul Silvic XX în conformitate cu dispozițiile art. 35-44 din Legea nr.46/2008, Codul Silvic.

- În realitate, între părți nu există un contract de vânzare-cumpărare și prin urmare, în acest caz, nu a avut loc o operațiune de vânzare-cumpărare, a avut loc un schimb tehnic de terenuri care s-a efectuat în conformitate cu legislația specială și a Codului Silvic în vigoare.

- Prin cele 3 puncte de vedere (nr. .... emis de Garda Forestieră XX, nr..... și nr. .... emise de către Regia Națională a Pădurilor-..... Direcția Silvică ZZ), aceste prestigioase instituții de specialitate ale Statului "ne precizează unanim că, în cazul de față, avem de-a face cu operațiuni efectuate în scopul stabilirii echivalenței tehnice" și ca nu sunt necesare operațiuni de facturare a terenului dat în compensare și în opinia acestor instituții se mai distinge și concluzia faptului că, în cazul de față prevalează legea specială în domeniul - Codul Silvic și nu Legea contabilității și a Codul fiscal.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

-art.53 alin.(1) din Legea nr.227/2015, cu modificările și completările ulterioare:

**„ ART. 53 - Baza impozabilă**

*(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:*

- a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;*
- b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;*
- c) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;*
- d) veniturile din subvenții;*

*e) veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;*

*e<sup>1</sup>) veniturile din ajustări pentru pierderi așteptate aferente activelor financiare constituite de persoanele juridice române care desfășoară activități în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.*

*f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;*

*g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;*

*h) veniturile din diferențe de curs valutar;*

*i) veniturile financiare aferente creanțelor și datoriiilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora;*

*j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul "709", potrivit reglementărilor contabile aplicabile;*

*k) 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;*

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

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679



m) veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, dacă acestea au fost impozitate în statul străin.

n) dividendele primite de la o persoană juridică română.

(2) Pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, la baza impozabilă determinată potrivit alin. (1) se adaugă următoarele:

a) valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609", potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

b) în trimestrul IV sau în ultimul trimestru al perioadei impozabile, în cazul contribuabililor care își încetează existența, diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente, înregistrate cumulativ de la începutul anului; în cazul microîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit potrivit art. 48 alin. (3<sup>1</sup>) și art. 52, această diferență reprezintă elemente similare veniturilor în primul trimestru pentru care datorează impozit pe profit; în cazul microîntreprinderilor care exercită opțiunea prevăzută la art. 48 alin. (3<sup>1</sup>) sau depășesc limita veniturilor, conform art. 52, în primul trimestru al anului fiscal, diferența respectivă nu reprezintă elemente similare veniturilor în acest prim trimestru.

c) rezervele, cu excepția celor reprezentând facilități fiscale, reduse sau anulate, reprezentând rezerva legală, rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, care au fost deduse la calculul profitului impozabil și nu au fost impozitate în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației rezervei, distribuirii acesteia către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui altui motiv;

d) rezervele reprezentând facilități fiscale, constituite în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit, care sunt utilizate pentru majorarea capitalului social, pentru distribuire către participanți sub orice formă, pentru acoperirea pierderilor sau pentru oricare alt motiv. În situația în care rezervele fiscale sunt menținute până la lichidare, acestea nu sunt luate în calcul pentru determinarea bazei impozabile ca urmare a lichidării.”

- art.51 alin. (1) din Legea nr.227/2015, cu modificările și completările ulterioare, :

(1) Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderii sunt :

a) 1 % pentru microîntreprinderile care au unul sau mai mulți angajați ;(...).”

Conform pct.5.(1) din Normele de aplicare ale Codului fiscal:

“5. (1) Baza impozabilă asupra căreia se aplică cotele de impozitare prevăzute la art. 51 alin. (1) și (2) din Codul fiscal este reprezentată de totalul veniturilor trimestriale care sunt înregistrate în creditul conturilor din clasa a 7-a Conturi de venituri, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad categoriile de venituri menționate la art. 53 alin. (1) și se adaugă elementele menționate la art. 53 alin. (2) din Codul fiscal.”

**În speță**, sunt aplicabile și prevederile O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care precizează:

-pct. 56 Secțiunea 2.4

„(1) **Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.**

(2) **Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.**

(3) **Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare. În situația de la alin. (3), în notele explicative se prezintă valoarea brută a creanțelor și datoriilor care au făcut obiectul compensării.**

(4) **În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor. Tratatul contabil este similar și în cazul prestărilor reciproce de servicii.”**

Din analiza documentelor atasate la dosarul cauzei și potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

- societatea XX SA a efectuat un schimb de active, terenuri, schimb efectuat între aceasta și Ocolul Silvic ZZ, schimb ce nu a fost declarat și înregistrat în evidența contabilă la valoarea de schimb, respectiv, ..... lei;

- schimbul de active a constat în 2 terenuri, respectiv petenta ofera Ocolului Silvic XX, teren în suprafața de 0,8633 ha înregistrat în evidențele contabile a acesteia la o valoare de ..... lei, iar Ocolul Silvic ZZ, după obținerea avizelor necesare scoaterii definitive din fondul forestier național, ofera în compensare teren în suprafața de 0.2850 ha ;

- din punct de vedere juridic ,scoaterea din circuitul forestier național și întabularea s-a făcut cu respectarea prevederilor din Legea nr. 46/2008,Codul Silvic, respectiv a art.35-44 ;

- însăși petenta recunoaște că cele 3 puncte de vedere primite: nr. .... emis de Garda Forestieră XX, nr..... și nr. .... emise de către Regia Națională a Pădurilor - ..... Direcția Silvică XX au precizat unanim că sunt operațiuni efectuate în scopul stabilirii echivalenței tehnice și **nicidecum contabil**;

- în altă ordine de idei, acest imobil, ulterior a fost vândut societății comerciale ZZ SRL cu factura nr....., deci nici nu a fost folosit pentru scopul pentru care a fost efectuat acea tranzacție, schimb de active.

Pentru a detalia cele precedente, se reține că prevederile legale anterior enunțate precizează **expressis verbis** că dispozițiile privitoare la tranzacția realizată se aplică, în mod corespunzător, și schimbului, fiecare dintre participanții la schimb fiind considerat vânzător pentru bunul propriu și cumpărător pentru bunul primit.

Față de cele arătate mai sus, se reține că organele de inspecție au acționat în conformitate cu prevederile din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv:

- art. 113 alin. (2):

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

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

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

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

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

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

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;  
coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

- art. 6

“art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

- art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

„(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

Prin urmare, argumentul societății potrivit căruia organele fiscale au stabilit greșit obligații pecuniare nedatorate nu poate fi reținut având în vedere cele reținute mai sus, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de societatea XXX S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr..... pentru suma de ..... lei, reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor.

III.B. Referitor la impozitul pe veniturile microintreprinderilor suplimentar în suma de ..... lei și a diferenței de TVA în sumă de ..... lei, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. X se poate pronunța pe fond pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea propriei cauze prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, societatea petentă, XX nu a prezentat motivele de fapt și de drept pentru suma de .....lei, din care:

- impozitul pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ..... lei;
- TVA în sumă de ..... lei.

Cu privire la impozitul pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ..... lei, aferent unei baze impozabile în suma de ..... lei, provine din înregistrarea eronată a articolului contabil:

419,,Clienti/creditori" = 4111"Clienti" cu suma de ..... lei.  
înregistrat cu NC .....

Cu ajutorul contului 419,, Clienti-creditori " se ține evidența clienților-creditori, reprezentând avansurile încasate de la clienți. Soldul contului reprezintă sumele datorate clienților -creditori .

În drept, nu au fost respectate prevederile OMFP 1802/2014 privind Reglementările Contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situații financiare anuale consolidate .

Prin articolul contabil utilizat ( 419=411), societatea verificata nu evidentiaza veniturile si nici impozitarea aferentă exercițiului financiar curent, astfel că având în vedere metodologia de calcul a impozitului pe veniturile microintreprinderilor, nu s-a utilizat creditul conturilor din clasa a 7-a ,, Conturi de venituri" asupra carora se aplică trimestrial cota de 1% respectiv 3%.

Cu privire la TVA în sumă de ..... lei, aceasta provine din diferența între TVA de plata declarat și TVA de plată rezultat din înregistrările contabile, respectiv în urma regularizării TVA-ului neexigibil-încasare

Astfel, în urma analizării datelor din evidența fiscală și a celor din evidența contabilă a rezultat următoarea situație de fapt fiscală :

- prin Decontul de TVA, cod 300 depus pentru perioada 01.01.2016-17.03.2016 societatea a declarat :

TVA colectat în suma de ..... lei ;

TVA de recuperat în perioada de raportare în suma de ..... lei

-în evidența contabilă societatea a înregistrat TVA de plata după cum urmează:

4427,,TVA colectat" = 4428.TI ,,TVA neexigibil -incasare" ..... lei;

4428.TI=4426 "TVA dedus" în suma de ..... lei;

4427,,TVA colectat " = 4423 "TVA de plata" în sumă de ..... lei;

4424,,TVA de rambursat " = 4426 "TVA dedus " în suma de ..... lei .

Astfel, rezulta TVA de plata suplimentar în suma de ..... lei (.....-.....) înregistrată în evidențele contabile și nedeclarată în evidențele fiscale prin Decontul de TVA.

La data de 30.11.2016 în evidențele contabile societatea înregistrează următoarea nota contabilă:

658, „Alte cheltuieli de exploatare” = 4423 TVA de plata ” cu suma de ..... lei în roșu și astfel lichidează soldul TVA de plata .

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea XX SA nu a respectat prevederile art.323 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu a declarat TVA de plata în suma de ..... lei .

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”.*

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]*

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„ART. 276 Soluționarea contestației*

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

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

*„Art. 249 Sarcina probei*

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

*Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă*



*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:*

*„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

*Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.*

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție încadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră: *„În ceea ce privește soluția de respingere a contestației ....este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 al. 1 din Codul de procedură fiscală...”*

**Arătarea motivelor de fapt și de drept** pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației.

Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecătii.

**Indicarea motivelor de fapt** constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecătii.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

**Motivele de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

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

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de respingere a contestației ca nemotivată.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de societatea XXX S.A. pentru suma de .....lei, d.c. impozitul pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei.

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

#### DECIDE:

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de petenta XXX S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. .... pentru **impozitul pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ..... lei.**

**2. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulate de petenta XXX S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ...., pentru creanțele fiscale în sumă totală de .....lei, reprezentând:

- ..... lei impozit pe veniturile microintreprinderilor;
  - ..... lei TVA.
- prezenta decizie se comunică la:
- societății XX SA;
  - AJFP YY - Serviciul Inspecție fiscală Persoane Juridice

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul YY în termen de 6 luni de la data comunicării.

.....,  
**DIRECTOR GENERAL**