



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel: 021.319.97.54  
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

**DECIZIA nr.000/2020**

**privind soluționarea contestației formulate de**

**X,**

**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**

**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub**

**nr. A\_SLP 000/.2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de AJFP, prin adresa nr.000/07.2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/.2019 asupra contestației formulate de X, prin lichidator judiciar CI B D.

**X** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/05.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/05.2019, încheiate de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP, pentru suma de 000 lei, reprezentând:

- 000 lei – impozit pe profit;
- 000 lei – TVA.

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra

contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/.05.2019.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/.05.2019, emisă de organele fiscale din cadrul AJFP în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/05.2019, societatea susține următoarele:**

Decizia de impunere nr.000/.05.2019 este nelegală, conform prevederilor art. 134 din Legea 207/2015, întrucât controlul inopinat inițiat la data de 01.2019 a depășit durata legala de maximum 30 zile, nefiind comunicat actul prevăzut de lege la finalizarea sa. De asemenea, avand in vedere prevederile art. 126 alin. (1) lit. c) din Legea 207/2016, organele de inspecție fiscală au emis decizia de impunere nelegal, întrucât durata inspecției fiscale a depășit termenul maxim de 45 de zile.

Acțiunea in stabilirea/realizarea creanței suplimentare constatate este nelegala, intrucat societatea X se afla, incepand cu 05.2014, in procedura de faliment, deschisa prin Sentinta civila a Tribunalului, irevocabila in septembrie 2014, astfel ca, in aceste condiții, societatea consideră că se suspenda toate acțiunile judiciare sau extrajudiciare sau masuri de executare silita pentru realizarea creanțelor asupra debitorului, iar organele de inspecție fiscală nu mai pot uza de mijloacele specifice de stabilire a impozitelor si taxelor reglementate de Codul fiscal si Codul de procedura fiscală, care sa cuprindă creanțe împotriva debitorului, anterioare procedurii si, cu atat mai puțin, ulterioare acesteia, fiind aplicabile prevederile Legii nr. 85/2006.

Contestatară invocă în acest sens Decizia nr. 28/2018 emisă de ICCJ, menținută în Decizia nr. 38/2018.

Prin contestația depusa, X susține ca nu datorează suma de 000 lei, stabilita suplimentar cu titlu de impozit pe profit, avand in vedere următoarele:

- Suma de **000 lei**, reprezentând onorariu CIA GD (urmare acțiunilor întreprinse in vederea punerii in executare a Deciziei Curții de Apel , înscris in factura 000/.04.2013 a fost înregistrat in evidenta contabila la data primirii facturii si recunoscut drept cheltuiala aferenta exercițiului 2013. Ulterior, aceasta cheltuiala a fost cuprinsa in actul judecătoresc prevăzut de art. 669 alin. 2) Cod procedura civila drept

cheltuiala de recuperat de la debitorul Y, iar recuperarea sumei de la debitor, respectiv încasarea c/v facturii s-a făcut în luna august 2014, astfel ca, societatea recunoaște și înregistrează aceste venituri ca suma recuperată în luna august 2014. Societatea motivează înregistrarea în august 2014 a acestei sume, întrucât încasarea nefiind certă, reprezintă activ contingent, conform prevederilor pct. 211 din OMF 3055/29.10.2009.

- Suma de 000 lei, reprezentând diferența pret și penalități de executare înscrise în factura 000/03.2013 a fost înregistrată inițial pe venituri la momentul emiterii facturii, respectiv a emiterii sentinței judecătorești, însă, ulterior, s-a realizat stornarea facturii menționate anterior, prin factura nr.000/08.2013, întrucât s-a dispus suspendarea executării silite pentru debitoarea Y. Astfel, suma respectivă a fost recunoscută ca venit pe tot parcursul anului 2013, pe seama producției neterminate, fiind luată în considerație în calculul și determinarea impozitului pe profit la închiderea exercițiului financiar 2013.

Dubla înregistrare a venitului/creanței izvorâte din Decizia Curții de Apel Galați ca venituri din producția neterminată a denaturat rezultatul exercițiului financiar 2013 în sensul că a fost diminuată în fapt pierderea reală a societății. Astfel, în baza Deciziei nr.000/2013 au fost înregistrate fictiv în exercițiul financiar 2013, pe seama producției neterminate, venituri în sumă de 000 lei față de 000 lei, suma reală rezultată din titlul de creanță, rezultând de aici o majorare a pierderii reale înregistrată de societate cu 000 lei.

- Suma de 000 lei, reprezentând pierdere nerecunoscută de către organele de inspecție fiscală, aferentă exercițiului financiar 2013, este o situație de fapt normală în cazul unei societăți, care în cursul anului a intrat în faliment, iar nerecunoașterea pierderii de către organul de inspecție fiscală este eronată și netemeinică.

- Suma de 000 lei, reprezentând anularea provizioanelor de către organele de inspecție fiscală, este arbitrară, fără verificarea situației constituirii lor legale la data nasterii/inregistrării acestora și fără justificării, neincadrându-se în perioada de prescripție a obligațiilor, întrucât acestea au fost constituite anterior inspecției fiscale (perioada 2009-2012), neverificându-se dacă, la data constituirii, erau îndeplinite condițiile de deductibilitate fiscală, dacă au fost deduse sau nu la calculul impozitului pe profit aferent perioadei respective, iar anularea acestora s-ar fi putut face anterior deschiderii procedurii de

insolventa (decembrie 2012, dar nu mai târziu de data rezilierii contractelor pentru care au fost constituite, respectiv, 05.11.2014);

- Suma de 000 lei, reprezentând valoarea penalitatilor contractuale aferente diferenței de pret datorata de 000 in baza Deciziei, aferente perioadei 31.03.2013 - 09.06.2014 au fost înregistrate pe seama veniturilor din producția neterminata înregistrata la data de 30.09.2014 si se mențin pana la 31.12.2014;

- Suma de (-) 000 lei, reprezentând diminuare pierdere calculata pentru anul 2015, provenind de la nedeductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor care insumeaza 000 lei, in urmatoarea structura:

- \* 000 lei-servicii prestate;
- \* 000 lei-cheltuieli deprecieri, corecții;
- \* 000 lei-imobilizări corporale;
- \* 000 lei-avans Venusi;
- \* 000 lei-cheltuieli cu combustibilul.

Referitor la sumele de mai sus, contestatara precizeaza ca organul de control s-a limitat in a constata doar înregistrarea scriptica a valorii cu care debitorul figureaza in evidenta contabila, asupra careia a aplicat cota legala de impozit pe profit, generând o obligație de plata nereala, si toate cheltuieli sunt deductibile (fara a aduce in susținere documente), susținând urmatoarele:

Serviciile prestate in suma de 000 lei sunt înregistrate in evidenta contabila drept „*producție neterminata la 31.12.2014*”, constând in „*sume provenite din litigii, înregistrate fictiv, in scopul măririi artificiale a activului, precum si lucrări neacceptate de beneficiarul A*”; in sensul celor de mai sus, petenta precizeaza totodata ca a întreprins demersuri constând in cerere de antrenare a răspunderii materiale a administratorului (respinsa prin Sentinta civila nr. 000/02.2015), apreciind ca, in fapt, sumele de mai sus „*reflecta pierderea reala a societății, înregistrata in anii anteriori intrării in insolventa si ulterior faliment*”.

Contestatara susține ca „*organul fiscal a constatat doar existenta scriptica a valorii cu care debitorul figureaza in evidenta contabila*”, considerând „*aceasta valoare ca minus in gestiune, neimputabil, aceasta urmare respingerii cererii de antrenare a răspunderii*”. Pentru a nu denatura rezultatul exercițiului înregistrările

contabile au fost făcute pe seama rezultatului reportat, operațiuni care însă au fost repuse de inspecția fiscală la data operării corecției contului (corectare realizată după pronunțarea hotărârii arătate), deși nu aveau corespondent în perioada supusă verificării, ci mult anterior acesteia, fiind constituită lunar, începând din 2007 și până în 2014.

Totodată, petenta afirmă că organul de control „*putea constata*” (prin verificarea componentei de la începutul constituirii și până la data ultimei facturi emise) „*realitatea înregistrării scriptice a producției neterminate declarate, sau dacă nu cumva costul producției era mai mare decât venitul obținut din vânzarea acesteia, astfel ca înregistrarea să se dovedească fictivă și să-și fi impus în fapt înregistrarea să ca pierdere, exercițiile financiare închise cu profit fiind în fapt exerciții care trebuiau să se închida cu pierdere...*”.

În aceste condiții, petenta apreciază că „*se impune anularea cu dispunerea măsurii de verificare a componentei soldului din toată perioada constituirii și nu la data la care aceasta valoare scriptică a fost corectată de lichidatorul care a constatat-o a nu exista materializată în producție recunoscută de beneficiar și facturată acestuia*”.

Referitor la celelalte cheltuieli considerate nedeductibile de către organul de inspecție fiscală (nefiind individualizate în contestație), contestatara susține că bunurile s-au valorificat de către lichidator la un pret inferior celui determinat de către expert „*și totuși cheltuiala este considerată în scopul obținerii de venituri impozabile*”, aceasta fiind deductibilă „*deoarece produce venituri impozabile, chiar dacă prin aceasta se realizează o pierdere*”.

- Pentru suma de 000 lei, reprezentând impozit pe profit calculat suplimentar pentru anul fiscal 2016, suma de (-)000 lei, reprezentând pierdere calculată pentru anul fiscal 2017 și suma de 000 lei, reprezentând impozit pe profit calculat suplimentar pentru anul fiscal 2018, contestatara precizează că au fost înregistrate diverse corecții asupra elementelor patrimoniale la perioada la care se referă, respectiv cheltuieli înregistrate pe seama rezultatului reportat.

În ceea ce privește TVA pentru perioada 01.01.2013-31.12.2018, bazându-se pe argumentele invocate la „*partea destinată impozitului pe profit*” (referitoare la înregistrarea veniturilor în producția neterminată, neacceptarea de către beneficiar la plata a serviciilor efectuate de către societate, efectuarea de servicii care nu au fost executate în folosul activității economice, sume aflate în litigii care nu au fost înregistrate în evidența contabilă la data facturării

acestora, modul de constituire al provizioanelor, modul de înregistrare a producției neterminate, considerate de către organele de inspecție fiscală ca fiind servicii prestate „*pentru uzul altor persoane, în alte scopuri decât pentru desfasurarea activității sale economice*”), contestata susține ca nu datorează suma de 000 lei, stabilită suplimentar, „*în mod nelegal, nedovedit și cu nesocotirea stării reale de fapt fiscale, cu titlul de taxa pe valoarea adăugată*”, având în vedere următoarele:

În ceea ce privește TVA în sumă de **000 lei** pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere, aceasta este urmarea nerecunoașterii utilității și execuției prestațiilor de servicii de pază achiziționate de la A în baza facturii nr 000/05.2014 precum și a ajustării TVA deductibilă aferentă avansului plătit către V în baza facturii nr000/03.2013 și care a fost trecută pe cheltuieli aferente exercițiilor precedente în momentul inventarierii patrimoniului la intrarea în faliment a societății.

În ceea ce privește TVA în sumă de **000 lei** stabilită suplimentar de echipa de inspecție fiscală, aceasta are următoarea componență:

- 000 lei TVA colectată și omisă la declarare în perioada verificată;
- 000 lei TVA colectată prin factura nr 000/.03.2017 emisă către persoana fizică TA care a fost înregistrată inițial ca venituri, dar a fost ulterior corectată și înregistrată ca TVA colectată în decontul lunii decembrie 2018;
- 000 lei TVA colectată stabilită suplimentar ca fiind aferentă bunurilor în valoare de 000 lei scoase din evidența contabilă în luna martie 2015 când la inventarierea patrimoniului la intrarea în faliment s-a constatat lipsa acestora. Pentru lipsa acestor bunuri s-a procedat la cererea de antrenarea răspunderii materiale fostului administrator statutar în Dosar nr 000, Instanța respingând cererea prin Hotărârea 000/102.2015 rămasă definitivă la 02.03.2016. Din aceste considerente bunurile au fost considerate minusuri de gestiune neimputabile și trecute pe cheltuieli/pierderi aferente exercițiilor precedente în scopul nealterării perioadei de faliment și pentru care societatea nu datorează TVA.

Aceste bunuri au fost considerate în mod nelegal și cu aprecierea eronată a stării de fapt fiscale de echipa de inspecție fiscală ca fiind bunuri achiziționate de societate pentru a fi utilizate în alte scopuri care nu au legătură cu activitatea economică și că

operațiunea de scoatere din evidență este asimilată livrărilor de bunuri cu plată pentru care societatea datora TVA.

- 000 lei, TVA colectată suplimentar aferentă serviciilor prestate/efectuate pentru uzul altor persoane și în alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice în valoare totală de 000 lei, operațiune asimilată prestărilor de servicii. Această sumă este realizată ca urmare a majorării bazei de impozitare astfel :

- în luna iulie 2014 cu 000 lei, pentru care s-a calculat TVA în sumă de 000 lei;
- în luna septembrie 2014 cu 000 lei, pentru care s-a calculat TVA în sumă de 000 lei;
- în luna martie 2015 cu 000 lei pentru care s-a calculat TVA în sumă de 000 lei.

Contestatară consideră că *„concluzia trasa de organul de inspecție este una nereală și inacceptabilă, în condițiile în care acesta a avut la dispoziție întreaga evidență contabilă și s-au dat toate explicațiile necesare punctual”*.

De asemenea, societatea precizează următoarele:

- debitorul a lucrat efectiv doar în perioada 10.12.2012-iulie 2013;
- în cazul debitorului în faliment la data controlului, nu se poate reține că a făcut activități de natură economică specifice obiectului de activitate al societății generatoare de obligații fiscale, fiind vădit că toate obligațiile stabilite suplimentar sunt de fapt și în fapt aferente perioadelor anterioare insolvenței, reconsiderate de echipa de control la datele menționate în act;
- nu se pot reține activități comerciale specifice realizării obiectului de activitate în perioada falimentului, când operațiunile lichidatorului judiciar, participant la procedura potrivit art. 5 din Legea 85/2006 și cu atribuțiile strict limitate prin art. 25 din lege, sunt limitate doar la operațiunile lichidării;
- organul de inspecție fiscală care a decis să valorifice dreptul său de a controla modul de determinare, declarare și plată a impozitelor și taxelor abia în anul 2019 (și nu începând cu anul 2003) nu poate pretinde lichidatorului judiciar să achite sumele aferente unei perioade pentru care dreptul la stabilirea de creanțe este prescris conform art. 110 din Legea 207/2015.

Contestatară solicită anularea actului cu privire la TVA și impozit pe profit stabilit suplimentar, întrucât în perioada de faliment, după dizolvarea societății și începerea procedurii/operațiunilor de lichidare în sensul art. 46 alin (7) din Legea 85/2006, societatea nu are obligația să calculeze și să declare TVA și impozit pe profit, motivat de următoarele:

- societatea a intrat în faliment la 26.05.2014, conform art. 107 lit. B teza finală din Legea 85/2006, s-a dizolvat la aceeași dată potrivit art. 107 alin. 2) din aceeași lege și s-a ridicat dreptul de administrare al administratorului special potrivit art. 47 alin. 4) din același act normativ;
- debitorul își acoperă pierderile anuale din profiturile obținute în toată perioada, până la încheierea procedurii falimentului, conform art. 107 alin. 5) din Legea 85/2006;
- conform prevederilor art. 27 alin. 9 din Legea 82/1991, perioada de lichidare este considerată un exercițiu financiar distinct față de cel precedent, indiferent de durata sa, acesta începând în ziua imediat următoare încheierii exercițiului financiar anterior și se încheie în ziua precedentă datei când începe lichidarea;
- potrivit art. 233. alin. 1) și alin. 4) din Legea societăților comerciale, prin dizolvare, societatea nu se desființează, ci își continuă existența juridică.

Concluzionând, contestatară apreciază că măsura stabilirii de impozit pe profit în anii lichidării și până la data controlului este o măsură excesivă și contrară legii.

În susținerea contestației, societatea a depus hotărârile din Decizia 000/2012, Decizia 000/2013 și Decizia 000/2013.

**II. Urmare inspecției fiscale desfășurată la X, prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/05.2019, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.000/05.2019, s-au constatat următoarele:**

### **Impozit pe profit**

Pentru perioada 01.01.2013-31.12.2018, urmare verificării, societatea X datorează impozit pe profit în suma totală de 000 lei, având în vedere următoarele:

### **An 2013**



Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de **000 lei**, constituit suplimentar în anul fiscal 2013, față de pierderea fiscală cumulată declarată de societate în suma de 000 lei, având în vedere majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit cu suma de 000 lei, diferența de profit impozabil în suma de 000 lei, având următoarea componentă:

**a) 000 lei**, majorare venituri înregistrate în anul 2013, reprezentând valoarea creanței care trebuia constituită în sarcina Y, la nivelul onorariului convenit cu CIA GD, prin contractul de asistență juridică nr.000/04.2013, înscris în factura seria 000/04.2013, onorariu inclus în categoria cheltuielilor de executare silită de recuperat de la debitorul Y, conform Încheiere emisă de BEJ MC și BF în dosarul executiv nr.000/2013 și care a fost încasată de CIA GD din sumele încasate de la debitorul Y în luna august 2014, conform Încheiere nr. 000/2013 din 000/08.2014 emisă de BEJ MC și BF în dosarul executiv nr.00/2013, fapt pentru care această sumă trebuia înregistrată/recunoscută drept venit/creanță concomitent cu înregistrarea/recunoșterea dreptului cheltuielii/datorii a acestui onorariu.

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea în mod greșit a recunoscut/inregistrat drept venituri aferente anului 2014 suma de 000 lei, aceasta având obligația să înregistreze/recunoască drept venituri această sumă în luna aprilie 2013, la data solicitării recuperării acestei sume de la debitorul Y.

Ținând cont de aspectele de mai sus, organele de inspecție fiscală au majorat veniturile înregistrate de societate în anul 2013 cu suma de 000 lei, respectiv au diminuat veniturile înregistrate în anul 2014 cu suma de 000 lei.

**b) 000 lei**, majorare venituri realizate de către societate în anul 2013, reprezentând valoarea creanței izvorâte din Decizia nr. 000/2013, emisă de Curtea de Apel, pronunțată în ședința publică din data de 02.2013, în dosarul nr.000/2010\*, suma care trebuia înregistrată/recunoscută drept creanță/venit în luna martie 2013 și, implicit, inclusă în profitul impozabil aferent exercitiului financiar 2013.

În data de 17.04.2013, societatea, prin administrator judiciar CI BD a depus la BM și BF sub cererea de executare silită prin care a solicitat punerea în executare silită a Deciziei civile menționate anterior, creanța izvorată din sentința civilă sus-menționată fiind o creanță certă, lichidă și exigibilă.

## An 2014

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit suplimentar în sumă de 000 lei aferent anului fiscal 2014, urmare determinării unei baze impozabile a impozitului pe profit în suma de 000 lei având următoarea structură:

a) 000 lei, pierdere fiscală nerecunoscută de către organele de inspecție fiscală pentru exercitiul financiar 2013. Urmare inspecției fiscale, pentru anul fiscal 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit profit impozabil și nu pierdere fiscală.

b) 000 lei, venituri suplimentare rezultate din anularea provizioanelor, constituite anterior, pe seama cheltuielilor, în limitele prevăzute în contractele încheiate cu beneficiarii serviciilor de lucrări de construcții montaj, pentru care societatea nu mai justifică, la data de 31/12/2014, că nu mai este ținută de vreo obligație contractuală pentru remedierea defectelor apărute la lucrările executate în perioada de garanție. Din analiza operațiunilor înregistrate în debitul/creditul contului 1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților” în perioada verificată, 01/01/2013-31/12/2018, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu provizioane în suma de 000 lei și a anulat provizioane pe seama veniturilor în suma de 000 lei (în anul 2013).

Având un sold inițial constituit în suma de 000 lei, rezulta un sold în suma de 000 lei nemodificat în perioada februarie 2014 – decembrie 2018.

Din analiza componentei sumei de 000 lei provizion constituit pe seama cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil la data înregistrării acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- principalul provizion, în suma de 000 lei, a fost constituit pentru garanțiile reținute de beneficiarul A. Societatea X a avut în derulare un număr de 2 contracte încheiate cu beneficiarul A (contract nr. 000/12.2009 și contract nr.000/08.2010), contracte care au fost reziliate de autoritatea contractantă începând cu data de 04/11/2013, la cererea scrisă a reprezentanților societății X.

- celelalte provizioane în suma de 000 lei au fost constituite până în luna februarie 2013.

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X nu mai justifică, la data de 31/12/2014, că are vreo obligație către beneficiarii (remedierea defectelor apărute în

perioada de garantie de maxim 2 ani) pentru care a constituit initial aceste provizioane, fapt pentru care acestea trebuiau anulate prin reluare pe venituri.

**c) (-)000 lei**, diminuare venituri inregistrate in anul 2014, reprezentand valoarea creantei care trebuia constituita în sarcina Y, la nivelul onorariului convenit cu CIA GD, prin contractul de asistenta juridica, in scris in factura seria 000/04.2013, onorariu inclus in categoria cheltuielilor de executare silita de recuperat de la debitorul Y, conform Incheiere nr.000 emisa de BEJ M si BF in dosarul executional nr.000/2013, si care a fost incasat de CIA GD din sumele incasate de la debitorul Y in luna august 2014, conform Incheiere nr. 000/2013 emisa de BEJ MC si BF in dosarul executional nr. 000/2013, fapt pentru care aceasta suma trebuia inregistrata/recunoscuta drept venit/creanta concomitent cu inregistrarea/recunosterea drept cheltuiala/datorie a acestui onorariu in anul 2013 si nu in anul 2014;

**d) (-)000 lei**, diminuare venituri inregistrate/recunoscute in mod gresit in anul 2014, reprezentand sumele incasate din executarea silita a creantei izvorate din Decizia nr.000/2013, emisa de Curtea de Apel, creanta care a facut obiectul executarii silita in dosarul executional nr.000/2013 – BEJ MB, venituri care au fost considerate impozabile in exercitiul financiar 2013.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, in mod gresit, a recunoscut drept venituri aferente lunii iulie 2014 suma de 000 lei, reprezentand diferenta de pret contract nr.000 și a recunoscut drept venituri aferente perioadei septembrie - noiembrie 2014 suma de 000 lei, reprezentand sumele incasate de la BM si B F cu titlu de cheltuieli de judecata in suma de 000 lei si penalitati contractuale in suma de 000 lei.

**e) 000 lei**, majorare venituri inregistrate de societate in anul 2014, reprezentand valoarea penalitatilor contractuale aferente diferentei de pret datorata de Y, creanta izvorata din Decizia civilă nr. 000/2013, actualizate, pentru perioada 31/03/2013-09/06/2014, de B M si BF prin Incheierea nr.000/2013 ;

**f) 000 lei**, majorare venituri, respectiv, **(-)000 lei**, majorare cheltuieli, constand in valoarea serviciilor în curs de executie, cu care au fost diminuate in mod nejustificat veniturile, servicii care au fost prestate in mod gratuit, în folosul beneficiarilor si care trebuiau inregistrate de catre societate drept cheltuieli, fapt pentru care, organele de inspectie fiscala au majorat cheltuielile aferente anului

2014 cu aceeași sumă. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prestat servicii constând în lucrări de construcții-montaj (conform obiectului de activitate), cu titlu gratuit, întrucât această valoare nu se regăsește în baza de impozitare a serviciilor facturate.

Fata de această situație, organele de inspecție fiscală au apreciat că aceste valori sunt cheltuieli aferente exercitiului financiar 2014.

**g) 000 lei**, cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar, din care:

- 000 lei, valoarea cheltuielilor cu combustibilul, nedeductibile fiscal, înregistrate de către societate în contul 6022.1;

- 000 lei, cheltuieli cu alte servicii executate de terți, nedeductibile fiscal, înregistrate de societate în contul 628.1;

- 000 lei, reprezentând valoarea activelor circulante constând în servicii în curs de execuție, pentru care societatea nu justifică utilizarea în folosul operațiunilor economice, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) din legea 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pentru care societatea nu justifică că se regăsesc în veniturile impozabile realizate/înregistrate de societate;

- 000 lei, valoarea serviciilor de pază pentru perioada ianuarie – aprilie 2014 achiziționate de la societatea A în baza facturii seria 00/05.2014 (anexa nr. 9), pentru care societatea nu justifică că serviciile au fost efectiv prestate prin situații de lucrări din care să rezulte obiectivele pentru care sau efectuat servicii de pază și perioada au fost achiziționate în folosul operațiunilor economice, fapt pentru care societatea nu justifică dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea A nu deține licența pentru desfășurarea activităților în domeniul pazei și protecției (societatea A nu figurează și nu a figurat în lista societăților licențiate de pe site-ul Poliției Române.

### **An 2015**

Fata de profitul impozabil în sumă de 000 lei înregistrat în evidența contabilă/fiscală de societate în anul fiscal 2015, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală în sumă de 000 lei, diferența în sumă de (-)000 lei, având următoarea structură:

**a) (-)000 lei**, diminuare venituri inregistrate/recunoscute (cont 7581) in mod eronat in anul 2015, reprezentând sumele incasate din executarea silita a creantei izvorate din Decizia nr.000/2013, emisa de Curtea de Apel Galati, creanta care a facut obiectul executarii silita in dosarul executional nr.000/2013 – BEJ MB, venituri care au fost considerate impozabile în exercitiul financiar 2013, respectiv, 2014 in conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 12 si 13, Titlul II, din Normele Metodologice de aplicare a codului fiscal, aprobate din HG 44/2004, situatie prezentata detaliat pentru fiecare exercitiu financiar anterior;

**b) (-)000 lei**, reprezinta majorare cheltuieli, aferente anului 2015, avand ca obiect corectie inregistrare diferente din reevaluare, inregistrate in decembrie 2018 ( pozitiile nr. 6, 8, 10, 13 si 16 din Registrul Jurnal aferent lunii decembrie 2018) pe seama cheltuielilor si nu pe seama rezultatului reportat din anul 2015 in conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 12 si 13, Titlul II, din Normele Metodologice de aplicare a codului fiscal, aprobate din HG 44/2004. Pentru stabilirea corecta a profitului impozabil aferent exercitiilor financiare 2015, respectiv, 2018, organele de inspectie fiscala au majorat cheltuielile inregistrate de societate in anul 2015 cu suma de 000 lei, respectiv au diminuat cheltuielile inregistrate in anul 2018 cu suma de 000 lei.

**c) (-)000 lei**, majorare cheltuieli aferente exercitiului financiar 2015, reprezentand valoarea activelor circulante, a creantelor si imobilizarilor corporale in curs scoase din evidenta contabila in luna martie 2015. Organele de inspectie fiscala au constatat ca X a inregistrat in luna martie 2015, pe seama rezultatului reportat, scoaterea din evidenta contabila a urmatoarelor elemente de activ:

\*active circulante detinute in suma de 000 lei, din care: 000 lei, reprezentand valoarea serviciilor în curs de executie recunoscute drept active circulante la nivelul costului de productie, cont 331 si 000 lei, combustibil;

\* creanta reprezentand avansuri acordate furnizorului V in suma de 000 lei;

\* imobilizari corporale in curs in suma de 000 lei.

Societatea nu justifica cu documente ca scoaterea din evidenta a activelor mentionate mai sus a fost determinata de vanzarea

acestora, respectiv, utilizarea/consumul acestora in folosul operatiunilor economice, sau incorporarea acestora in valoarea altor mijloace fixe.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a prestat servicii constand in lucrari de constructii-montaj (conform obiectului de activitate), cu titlu gratuit, intrucat aceasta valoare nu se regaseste in baza de impozitare a serviciilor facturate. Fata de aceasta situatie, organele de inspectie fiscala au apreciat ca aceste valori sunt cheltuieli aferente exercitiului financiar 2015.

**d) 000 lei**, cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar, din care:

- **000 lei**, reprezentand valoarea bunurilor (imobilizari corporale in curs in suma de 324.772 lei, servicii in curs de executie in suma de 21.043.301,58 lei, combustibili in suma de 355,68 lei), pentru care societatea nu justifica utilizarea in folosul operatiunilor economice;

- **000 lei**, reprezentand valoarea avansului acordat furnizorului societatea V, avans pentru care societatea nu justifica ca acest furnizor a prestat vreun serviciu sau a livrat vreun bun, respectiv, nu justifica ca a efectuat demersuri pentru recuperarea acestuia si care a fost scos din evidenta in luna martie 2015;

- **000 lei**, reprezentand cheltuielile cu deprecierea mijloacelor fixe inregistrate de societate, urmare reevaluarii acestora, cheltuiala care excede amortizarea fiscala si este nedeductibila fiscal.

## **An 2016**

Organele de inspectie fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit suplimentar în sumă de **000 lei** aferent anului fiscal 2016, avand in vedere determinarea unei bazei impozabile a impozitului pe profit in suma de 000 lei (fata de 000 lei, baza impozabila determinata de catre societate, dar pentru care a declarat impozit pe profit „in zero”), diferenta in suma de (-) 000 lei, reprezentand cheltuieli, aferente anului 2016, avand urmatoarea structura:

**a) (-)000 lei**, pierdere fiscala de recuperat pentru exercitiul financiar 2015, stabilita de catre organele de inspectie fiscala;

**b) (-)000 lei**, majorare cheltuieli inregistrate in anul 2016 reprezentand valoarea activelor vandute in anul 2016 (constructii teren vandute catre societatea E, societatea E si societatea S) si care, au fost inregistrate pe cheltuieli in luna decembrie 2018 si nu la

momentul efectuării tranzacției, cheltuieli aferente anului 2016. În conformitate cu dispozițiile principiului contabilității de angajament, societatea X avea obligația să înregistreze veniturile, respectiv, cheltuielile în perioadele în care au loc tranzacțiile;

**c) (-)000 lei**, majorare cheltuieli înregistrate în anul 2016 reprezentând valoarea obiectelor de inventar (baracamente, soproane), vândute la licitație în anul 2016 (factura 000/04.2016, emisă către R) și care au fost înregistrate în mod eronat, pe seama rezultatului reportat în luna martie 2015 și nu la data când a avut loc operațiunea de vânzare a acestora, cheltuieli aferente anului 2016.

### **An 2017**

Fata de profitul impozabil în suma de 000 lei înregistrat în evidența contabilă de societate pentru anul fiscal 2017, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală în suma de 000 lei, diferența în suma de 000 lei, având următoarea structură:

**a) (-)000 lei**, diminuare venituri întrucât societatea, în mod greșit a înregistrat integral factura nr.000/03.2017, emisă către TA, în valoare de 000 lei, inclusiv TVA în suma de 000 lei. Societatea a corectat această înregistrare în luna decembrie 2018, conform registrului jurnal aferent lunii decembrie 2018, în sensul diminuirii veniturilor (cont 7583) aferente anului 2018 cu suma de 000 lei, concomitent, înregistrând venituri în suma de 000 lei și TVA colectată în suma de 000 lei;

**b) (-)000 lei**, reprezentând valoarea materialelor (obiectelor de inventar, pieselor de schimb) vândute la licitație în anul 2017 (factura 000/05.2017, emisă către N) și care au fost înregistrate în mod eronat, pe seama rezultatului reportat în luna martie 2015 și nu la data când a avut loc operațiunea de vânzare a acestora.

### **An 2018**

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit suplimentar în sumă de 000 lei, aferent unei baze impozabile în suma de 000 lei (fata de pierderea fiscală înregistrată de societate în evidența contabilă, dar nedeclarată, în suma de 000 lei), diferența în cuantum de 000 lei reprezentând baza impozabilă suplimentară la calculul impozitului pe profit, având următoarea structură:

**a) (-)000 lei**, pierdere fiscala de recuperat pentru exercitiul financiar 2017, stabilita de catre organele de inspectie fiscala;

**b) 000 lei**, majorare venituri, intrucat societatea, in mod gresit, a inregistrat corectia inregistrarii facturii nr. 000/03.2017, emisa catre TA, pe seama veniturilor aferente anului 2018 si nu pe seama rezultatului reportat aferent anului 2017. La data operatiunii, societatea a inregistrat pe venituri intreaga suma facturata, inclusiv TVA in cuantum de 000 lei. Conform Registrului-jurnal aferent lunii decembrie 2018, societatea a inregistrat in mod gresit diminuarea veniturilor curente (cont 7583), cu suma de 000 lei, concomitent, inregistrand venituri in suma de 000 lei si TVA colectata in suma de 000 lei;

**c) 000 lei**, reprezentand diminuare cheltuieli aferente exercitiilor financiare din anii 2015 si 2016, inregistrate in mod gresit drept cheltuielile aferente anului 2018 si nu pe seama rezultatului reportat.

Detaliat, pe ani, cheltuielile inregistrate se prezinta astfel:

- 000 lei, reprezinta cheltuieli, aferente anului 2015, avand ca obiect corectie inregistrare diferente din reevaluare;

- 000 lei, reprezinta cheltuieli, aferente anului 2016, avand ca obiect valoarea activelor (constructii, teren) vândute catre SC E, SC EU, SC S și pentru care, la momentul efectuării tranzacției nu a fost înregistrată și descarcarea/iesirea mijlocului fix.

Aceste cheltuieli au fost luate în considerare de organele de inspectie fiscală la calculul profitului impozabil aferent anilor 2015 și 2016.

### **Taxa pe valoarea adăugată**

Urmare inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscală au stabilit în sarcina societății TVA de plata suplimentara in suma de 000 lei avand următoarea structura:

**a)000 lei** TVA fara drept de deducere, reprezentând:

- 000 lei, TVA deductibila/dedusa declarata in plus prin deconturile de TVA fata de TVA deductibila/dedusa înregistrata in evidenta contabila/fiscala;



- 000 lei, TVA deductibila/dedusa aferenta serviciilor de paza pentru perioada ianuarie – aprilie 2014 achiziționate de la societatea A in baza facturii seria 000/05.2014, pentru care societatea nu justifica ca serviciile au fost efectiv prestate prin situații de lucrări, obiectivele pentru care sau efectuat servicii de paza, societatea prestatoare deține licența pentru desfășurarea activităților in domeniul pazei si protecției (societatea A nu figurează si nu a figurat in lista societăților licențiate de site-ul Politiei Romane) și au fost achiziționate in folosul operațiunilor taxabile fapt pentru care societatea X nu îndeplinește condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere TVA;

- 000 lei, ajustare deducere TVA deductibila/dedusa aferenta avansului facturat/achitat catre societatea V in valoare totala de 61.154 lei intrucat societatea nu mai justifica utilizarea acestui avans in folosul operatiunilor economice taxabile fapt pentru care, in luna martie 2015, a pierdut dreptul de deducere a taxei. Din documentele prezentate si verificate organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna martie 2015, societatea X a inregistrat pe seama rezultatului reportat (debitul contului 117) suma de 000 lei reprezentând avansuri acordate furnizorilor, din care suma de 000 lei reprezinta avansuri servicii furnizor societatea V). Ceilalti furnizor-debitori figureaza si cu sold creditor al contului 401 „Furnizori”, fapt pentru care, pentru acestea nu se impune ajustarea TVA, ci doar corectarea inregistrarilor contabile de catre societate.

Referitor la relatia cu societatea V, din analiza fisei de cont rezulta ca suma de 000 lei reprezinta valoarea avansurilor acordate/achitate catre acest partener pentru care a inregistrat un numar de 2 facturi (factura nr.000/03.2013 in suma de 000 lei din care TVA in suma de 000 lei si factura nr000/04.2013 in valoare de 000 lei, emisa dupa anulara codului de TVA) si a dedus TVA in suma de 000 lei. Conform registrului persoanelor inregistrate in scopuri de TVA societatea V figureaza cu codul de TVA anulat in perioada 09/04/2013-20/11/2014. In perioada martie 2013-martie 2015 societatea X nu a inregistrat nici o factura finala avand ca obiect servicii achizitionate de la acest furnizor si nici nu a recuperat sau initiat recuperarea acestei sume de la acest partener. Fata de cele prezentate organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea X nu justifica ca avansul acordat este in folosul operatiunilor impozabile efectuate, respectiv, nu se regaseste in baza de impozitare a serviciilor prestate facturate, fapt pentru care prin inregistrarea acesteia pe seama rezultatului reportat societatea a pierdut, in luna martie 2015, dreptul de deducere TVA în suma de 000 lei.

**b) 000 lei**, TVA colectata datorata suplimentar, reprezentând:

- **000 lei**, TVA colectata înregistrata in evidenta contabila/fiscala nedeclarata (000 lei, TVA colectata înregistrata in evidenta contabila/fiscala–000 lei, TVA colectata declarata de societate);
- **000 lei**, TVA colectata prin factura nr.000/03.2017, datorata suplimentar in luna martie 2017, aferenta vânzării unui imobilului compus din teren in suprafata de 2.000 mp, in valoare de 000 lei, către persoana fizica TA, taxa care a fost înregistrata, in mod greșit, de societate, in luna martie 2017, drept venituri. În luna decembrie 2018, societatea a corectat operațiunea in sensul diminuării veniturilor înregistrate cu suma de 000 lei, concomitent înregistrând majorarea TVA colectata înregistrata in evidenta contabila/fiscala cu suma de 000 lei. Societatea a înregistrat si declarat aceasta operațiune drept livrare supusa masurilor de simplificare;
- **000 lei**, TVA colectata datorata in luna martie 2015 aferenta bunurilor in valoarea de 000 lei, pentru care societatea nu justifica utilizarea in folosul operatiunilor economice, operațiune asimilata livrarilor de bunuri efectuate cu plata. Din documentele prezentate si verificate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna martie 2015 societatea a inregistrat scoaterea din evidenta contabila pe seama rezultatului reportat cont 117 a bunurilor detinute în suma de 000 lei (000 lei imobilizari corporale in curs si 000 lei combustibili) fara ca pentru aceasta operatiune sa justifice destinatia acestora respectiv daca acestea sunt incluse in baza impozabila a serviciilor prestate facturate. În procesul verbal de inventariere efectuat de lichidatorul judiciar, aceste bunuri nu sunt identificate si nu se face nici o referire la acestea. Fata de aceasta situatie organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste bunuri au fost preluate de societate pentru a fi utilizate in alte scopuri care nu au legatura cu activitatea economica si ca operatiunea de scoatere din evidenta este asimilata livrarilor de bunuri cu plata pentru care societatea datoreaza TVA in suma de 000 lei;
- **000 lei**, TVA colectata suplimentar aferenta serviciilor prestate/efectuate pentru uzul altor persoane pentru alte scopuri decat desfasurarea activitatii sale economice in valoare totala de 000 lei, operațiune asimilata prestărilor de servicii.

Din analiza operațiunilor înregistrate in debitul/creditul contului 331 „Producția in curs de execuție” în perioada supusa inspecției fiscale, 01/12/2013-31/12/2018, organele de inspecție fiscala au constatat următoarele:

\* la data de 01/12/2013, societatea X figurează cu un sold debitor al contului 331 „Producția în curs de execuție” în valoare de 000 lei, reprezentând valoare serviciilor în curs de execuție recunoscută drept active circulante la nivelul costului de producție având următoarea structură: 000 lei - Cămin A având ca beneficiar Universitatea G; 000 lei – ISPA dosar 000/2012 având ca beneficiar Primăria; 000 lei – dosar 000/2013, având ca beneficiar Primăria G; 000 lei – modernizare centru multifuncțional având ca beneficiar Primăria G; 000 lei – beneficiar A.

Prin situațiile financiare întocmite/publicate pentru anul 2013 sub nr.000/04.2014, societatea a declarat drept stocuri suma de 000 lei reprezentând valoarea serviciilor în curs de execuție la nivelul costului de producție.

\* în luna ianuarie 2014, societatea a diminuat valoarea serviciilor în curs de execuție, recunoscute drept active circulante, cu suma de 000 lei, concomitent înregistrând venituri din serviciile prestate și facturate către societatea A în suma de 000 lei (factura nr.000/01.2014 și factura nr.000/01.2014) și a recunoscut drept stocuri serviciile în curs de execuție în valoare de 000 lei la nivelul costului de producție

- în luna iulie 2014, societatea a diminuat valoarea serviciilor în curs de execuție recunoscute drept active circulante cu suma de 000 lei și a recunoscut drept stocuri serviciile în curs de execuție în valoare de 000 lei, la nivelul costului de producție

\* în luna iulie 2014, societatea a emis către Municipiul G factura nr. 000/07.2014 în valoare totală de 000 lei, din care 000 lei, echivalentul a 000 euro reprezentând valoarea creanței izvorate din Decizia nr. 000/2013 pronunțată de Curtea de Apel și 000 lei TVA, suma care nu are legătură cu serviciile în curs de execuție recunoscute drept active circulante. Prin Decizia nr.000/2013 pronunțată de Curtea de Apel Municipiul G a fost obligat la plata sumei de 000 euro către societatea X cu titlu de diferență de preț aferentă contractului nr. 000/07.2008. În cadrul procedurii de executare silită, dosar execuțional 000/2013, debitorul Y a propus plata esalonată a creanței izvorate din Decizia nr.000/2013, astfel: 000 euro în data de 25/07/2014, cheltuielile de judecată și de executare în data de 25/08/2014, și penalitățile calculate până la data de 10 iunie 2014, în 8 tranșe egale începând cu septembrie 2014- conform adresa de completare transmisă de BEJ asociați MC și BF

\* in luna septembrie 2014, societatea a diminuat valoarea serviciilor in curs de executie recunoscute drept active circulante cu suma de 000 lei si a recunoscut drept active circulante serviciile in curs de executie în valoare de 000 lei, la nivelul costului de producție. Prin situațiile financiare intocmite/publicate pentru anul 2014 sub nr. 000/03.2015, societatea a declarat drept stocuri suma de 000 lei, reprezentand valoarea serviciilor in curs de executie la nivelul costului de productie.

\* in luna martie 2015, societatea a inregistrat scoaterea din evidenta contabila, pe seama rezultatului reportat, a serviciilor in curs de executie recunoscute drept active circulante, in valoare de 000 lei. Nota contabila: 1171.1 „Rezultat reportat” = 331 „Produce in curs de executie” – conform registru jurnal intocmit pentriu luna martie 2015.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- societatea a prestat servicii constand in lucrari de constructii montaj (conform obiectului de activitate) pentru uzul unor beneficiari, in valoare totala de 000 lei;
- X a recunoscut drept active circulante serviciile prestate nereceptionate de beneficiari în suma de 000 lei, la nivelul costului de productie – conform evidentei contabile (registre jurnal, situații financiare);
- societatea a inregistrat iesirea/scoaterea din patrimoniu in evidenta contabila a activelor circulante, reprezentand servicii prestate nereceptionate de beneficiari in suma de 000 lei pe seama contului de profit și pierderi, respectiv, rezultatul reportat;
- valoarea serviciilor prestate nereceptionate de beneficiari in suma de 000 lei nu se regaseste in baza de impozitare a serviciilor facturate in aceeasi perioada.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste servicii au fost efectuate cu titlu gratuit in favoarea beneficiarilor, respectiv, societatea nu justifica utilizarea acestora in folosul activitatii sale economice, fapt pentru care operatiunea de scoatere din evidenta contabila a activelor circulante in suma de 000 lei, reprezentand valoarea serviciilor prestate nefacturate recunoscute la nivelul costului de productie, constituie prestare de serviciu asimilata cu plata, motiv pentru care au stabilit în sarcina societății TVA de plată în sumă de 000 lei aferentă acestei operațiuni.

La stabilirea bazei de impozitare organele de inspectie fiscala au avut in vedere costul de productie al serviciilor prestate nereceptionate de beneficiari recunoscute drept active circulante.

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

#### **A. Aspecte procedurale**

1. Referitor la susținerile contestatarei potrivit cărora durata inspecției fiscale a depășit termenul maxim de 45 de zile, avand in vedere prevederile art. 126 alin. (1) lit. c) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1) lit. a), b) și c) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 126

*Durata efectuării inspecției fiscale*

*(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:*

- a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;*
- b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;*
- c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.*

*(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).*”

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că durata inspecția fiscală nu poate fi mai mare de 180, 90 sau 45 de zile, raportat la categoria din care face parte contribuabilul, iar în cazul în care aceasta nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei corespunzătoare, inspecția fiscală încetează fără a se mai emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere.

Din documentele aflate la dosarul contestației se reține că inspecția fiscală la X a început în data de **04.03.2019** (data înscrierii în registrul unic de control) și s-a finalizat în data de **22.05.2019** (data discuției finale).

Astfel, se reține că perioada efectivă de durată a inspecției fiscale a fost de **79 de zile**), nefiind depășit **termenul de decădere de 90 de zile**, stabilit de lege pentru durata maximă a inspecției fiscale, având în vedere faptul că societatea face parte din categoria contribuabililor mici, aspect reținut în Raportul de inspecție fiscală nr. 000/05.2019 la pagina 2, Capitolul II „*Date despre contribuabil*”.

În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia controlul inopinat ar fi depășit durata maxima de 30 zile, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum rezulta din procesul-verbal 000/.02.2019 (încheiat urmare finalizarii controlului inopinat), aceasta acțiune a fost efectuată de către organele de inspecție fiscală în perioada 17.01-14.02.2019, deci, în interiorul termenului de 30 zile prevăzut de lege, act care a fost comunicat contribuabilului în data de 19.02.2019, prin înmanare sub semnătură lichidatorului judiciar BD, în conformitate cu art. 47 alin (1) și 2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, potrivit art.113 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, respectiv:

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

iar, potrivit art.134 alin.1 și alin.(2) lit.a) din același act normativ, respectiv:

*(1) Organul fiscal poate efectua un control fără înștiințarea prealabilă a contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare control inopinat.*

*(2) Controlul inopinat constă în:*

*a) verificarea faptică și documentară, în principal, ca urmare a unor informații cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale;”*

Astfel, se reține că procesul verbal încheiat în data de 15.02.2019 s-a întocmit urmare controlului inopinat efectuat, în perioada 17.01.2019-14.02.2019, act ce nu constituie titlu de creanță și nu crează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, fapt pentru care solicitarea societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

**2.** In ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia acțiunea în stabilirea creanței suplimentare constatate este nelegală, întrucât societatea X se afla, începând cu 26.05.2014, în procedura de faliment, deschisă prin Sentința civilă a Tribunalului, irevocabilă în septembrie 2014, organul de soluționare reține următoarele:

În conformitate cu prevederile art.114 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

### ***Persoanele supuse inspecției fiscale***

*“Inspecția fiscală se exercită asupra oricăror persoane și entități, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere sau plată a obligațiilor fiscale prevăzute de lege.”*

coroborat cu art.110 alin.(1) din același act normativ, care precizează:

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

Urmare celor stipulate mai sus se desprinde concluzia că nu există temei legal în baza căruia organele de inspecție fiscală să nu poată efectua inspecție fiscală dacă este respectat termenul de prescripție chiar și în situația în care societatea se află sub incidența Legii nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

Astfel se reține că nu există nicio restricție sau excepție cu privire la anumite situații în care agenții economici să nu poată fi supuși inspecției fiscale.

Deschiderea procedurii mentionate mai sus nu poate sa împiedice stabilirea creanțelor fiscale (emiterea deciziilor de impunere) pentru sume datorate de debitor, anterior deschiderii procedurii.

Mai mult, art.75 alin.1 din Legea nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență prevede: *„De la data deschiderii procedurii se suspendă de drept toate acțiunile judiciare, extrajudiciare sau măsurile de executare silită pentru realizarea creanțelor asupra averii debitorului.”*

Se reține că dacă legiuitorul ar fi dorit ca deschiderea procedurii insolvenței să determine și suspendarea acțiunilor de inspecție fiscală ar fi nominalizat *expressis verbis* respectiva acțiune. Acest raționament este fundamentat pe faptul că în cuprinsul prevederii legale sunt enumerate limitativ acțiunile și măsurile care sunt suspendate de la deschiderea procedurii insolvenței.

Ca urmare, inspecția fiscală se poate efectua și asupra agenților economici care se află sub incidența legii insolvenței astfel încât argumentul contestatoarei nu poate fi reținut.

Totodata, se reține că legalitatea unei decizii de impunere se verifica de instanta de contencios administrativ fiscal, in raport cu legea fiscala, iar singura situatie in care judecătorul de contencios fiscal trebuie sa aplice legea insolventei, deoarece chiar legea fiscala face trimitere expresa la aceasta lege, este cea reglementata de art. 179 din Legea 207/2015 privind codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, potrivit carora:

*„In cazul datoriilor carora li s-a deschis procedura insolventei, pentru creanțele fiscale născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolventei, se datoreaza dobânzi si penalitati de întârziere, potrivit legii care reglementează aceasta procedura”.*

In ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia perioada 01.01.2015 - data închiderii procedurii falimentului este un singur an fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât dispozițiile legale invocate (art. 107 alin 5 din Legea 85/2006) nu reglementează un alt an fiscal decât cel calendaristic, ci doar faptul ca debitorul are dreptul sa recupereze pierderea fiscala declarata/stabilita prin declarația privind impozitul pe



profit, din profiturile impozabile obtinute in toata perioada, pana la închiderea procedurii falimentului.

Conform vectorului fiscal, societatea figureaza cu obligația de a depune declarația de impozit pe profit anual, inclusiv pentru perioada incepand cu 01.01.2015.

In conformitate cu prevederile art. 64 alin 6) din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolventei, cu modificările si completările ulterioare, societatea X datoreaza bugetului de stat obligații fiscale principale declarate, dupa data deschiderii procedurii de faliment.

În concluzie, argumentele societății referitoare la aspectele procedurale nerespectate la emiterea deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală contestate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Având în vedere că nu sunt reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

## **B. Aspecte de fond**

**1. Referitor la impozitul pe profit aferent majorării/diminuării veniturilor cu suma totală de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au majorat respectiv diminuat veniturile în cuantumul mai sus menționat, pentru care au calculat impozit pe profit, în condițiile în care documentele și argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit aferent majorării veniturilor cu suma de **000 lei**, având următoarea structură:

**a) 000 lei**, majorare venituri inregistrate in anul 2013, reprezentand valoarea creantei care trebuia constituita în sarcina Y, la nivelul onorariului convenit cu CIA GD, prin contractul de asistenta juridica seria 000 din 17.04.2013, in scris in factura seria 000/04.2013, onorariu inclus in categoria cheltuielilor de executare silita de recuperat de la debitorul Y, conform Incheiere nr. 000 din 30.04.2013 emisa de BEJ MC si BF in dosarul executional nr.000/2013 si care a

fost incasat de CIA GD din sumele incasate de la debitorul Y in luna august 2014, conform Incheiere nr.000/2013 din 27.08.2014 emisa de BEJ MC si BF in dosarul executional nr.000/2013, fapt pentru care aceasta suma trebuia inregistrata/recunoscuta drept venit/creanta concomitent cu inregistrarea/recunosterea drept cheltuiala/datorie a acestui onorariu.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea in mod gresit a recunoscut/inregistrat drept venituri aferente anului 2014 suma de 000 lei, aceasta avand obligatia sa inregistreze/recunoasca drept venituri aceasta suma in luna aprilie 2013, la data solicitarii recuperarii acestei sume de la debitorul Y.

Tinand cont de aspectele de mai sus, organele de inspectie fiscala au majorat veniturile inregistrate de societate in anul 2013 cu suma de 000 lei, respectiv au diminuat veniturile inregistrate in anul 2014 cu suma de 000 lei.

**b) 000 lei**, majorare venituri realizate de catre societate in anul 2013, reprezentand valoarea creantei izvorate din Decizia nr. 000/2013, emisa de Curtea de Apel pronuntata in sedinta publica pe data de 19.02.2013, in dosarul nr.000/2010\*, suma care trebuia inregistrata/recunoscuta drept creanta/ venit in luna martie 2013 si, implicit, inclusa in profitul impozabil aferent exercitiului financiar 2013.

In data de 17.04.2013, societatea, prin administrator judiciar CI BD a depus la BM si BF sub nr. 342, cererea de executare silita, prin care a solicitat punerea in executare silita a Deciziei civile mentionate anterior, totodata specificand ca, creanta izvorata din sentinta civila sus-mentionata este o creanta certa, lichida si exigibila.

**c) (-)000 lei**, diminuare venituri inregistrate in anul 2014, reprezentand valoarea creantei care trebuia constituita in sarcina Y, la nivelul onorariului convenit cu CIA GD, prin contractul de asistenta juridica seria 000/1.2013, in scris in factura seria 000/.04.2013, onorariu inclus in categoria cheltuielilor de executare silita de recuperat de la debitorul Y, conform Incheiere nr.000/2013 din 30.04.2013 emisa de BEJ MC si BF in dosarul executional nr. 000/2013, si care a fost incasat de CIA GD din sumele incasate de la debitorul Y in luna august 2014, conform Incheiere nr.000/2013 din 000/27.08.2014 emisa de BEJ MC si BF in dosarul executional nr. 000/2013, fapt pentru care aceasta suma trebuia inregistrata/recunoscuta drept venit/creanta concomitent cu inregistrarea/recunosterea drept cheltuiala/datorie a acestui onorariu in anul 2013 si nu in anul 2014.

**d) (-)000 lei**, diminuare venituri inregistrate/recunoscute in mod gresit in anul 2014, reprezentand sumele incasate din executarea silita a creantei izvorate din Decizia nr.000/2013, emisa de Curtea de Apel, creanta care a facut obiectul executarii silite in dosarul executiional nr.000/2013 – BEJ MB, venituri care au fost considerate impozabile in exercitiul financiar 2013.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, in mod gresit, a recunoscut drept venituri aferente lunii iulie 2014 suma de 000 lei, reprezentand diferenta de pret contract nr000 și a recunoscut drept venituri aferente perioadei septembrie - noiembrie 2014 suma de 000 lei, reprezentand sumele incasate de la BM si B F cu titlu de cheltuieli de judecata in suma de 000 lei si penalitati contractuale in suma de 000 lei.

**e) 000 lei**, majorare venituri inregistrate de societate in anul 2014, reprezentand valoarea penalitatilor contractuale aferente diferentei de pret datorata de Y, creanta izvorata din Decizia civile nr. 000/2013, actualizate, pentru perioada 31/03/2013-09/06/2014, de BM si BF prin Incheierea nr. 000/2013 .

**f) (-)000 lei**, diminuare venituri inregistrate/ recunoscute (cont 7581) in mod eronat in anul 2015, reprezentând sumele incasate din executarea silita a creantei izvorate din Decizia nr.000/2013, emisa de Curtea de Apel, creanta care a facut obiectul executarii silite in dosarul executiional nr.000/2013 – BEJ MB, venituri care au fost considerate impozabile în exercitiul financiar 2013, respectiv, 2014 in conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 12 si 13, Titlul II, din Normele Metodologice de aplicare a codului fiscal, aprobate din HG 44/2004, situatie prezentata detaliat pentru fiecare exercitiu financiar anterior.

**În drept, pentru perioada 2013-2015**, în speță sunt incidente prevederile art.19 alin (1) și art. 21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„**ART. 19**

### **Reguli generale**

**(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de**

*venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*

**ART. 21)**

### **Cheltuieli**

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

Conform pct.12 și 13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*„Norme metodologice:*

*12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*

*13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”,*

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art. 13, art. 16 și art. 17 alin (2) din Legea Contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„ ART. 13*

*Înregistrarea, evaluarea și prezentarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se efectuează conform reglementărilor contabile aplicabile.*

**ART. 16**

*Contabilitatea clienților și furnizorilor, a celorlalte creanțe și obligații se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică.*

**ART. 17**

*(2) Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz”.*

Pentru perioada 2016-2018, sunt incidente prevederile art. 19 alin. (3) lit a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

*„(3) Pentru determinarea rezultatului fiscal, erorile înregistrate în contabilitate se corectează astfel:*

*a) erorile care se corectează potrivit reglementărilor contabile pe seama rezultatului reportat, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus, se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, se reține că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile, iar în cazul în care acestea au fost înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative, conform reglementărilor contabile aplicabile.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În ceea ce privește majorarea veniturilor înregistrate în anul 2013 cu suma de 000 lei, respectiv diminuarea veniturilor înregistrate în anul 2014 cu suma de (-)000 lei, această sumă reprezintă valoarea creanței care trebuia constituită în sarcina Y, la nivelul onorariului convenit cu CIA GD.

Suma de 000 lei nu poate fi considerată drept activ contingent în anul 2013, așa cum invocă societatea contestată intrucat, prin cererea de executare silită nr.000/04.2013, societatea X a solicitat, pe lângă executarea silită a creanței izvorâte din Decizia 000/02.2013 și recuperarea de la debitorul Y a cheltuielilor presupuse de executare silită, în conformitate cu dispozițiile art. 622 și următoarele NCPC.

Prin Încheierea nr.000/2013 din 30.04.2013, emisă în dosarul executiv nr.000/2013, BEJ MC și BF a stabilit drept cheltuieli de executare silită suma de 000 lei, care include și onorariu avocat în suma de 000 lei. Rezultă că, în luna aprilie 2013, societatea X

cunoștea ca aceasta suma este o creanță certa, lichida și exigibilă detinută față de debitorul Y, fapt pentru care, în conformitate cu principiul contabilității de angajamente, avea obligația să recunoască drept creanță/venit această suma, concomitent cu înregistrarea/recunoașterea onorariului drept cheltuielă/datorie.

Astfel, din documentele prezentate, rezulta că societatea nu a respectat principiul contabilității de angajamente, fapt pentru care această sumă trebuia înregistrată/recunoscută drept venit/creanță concomitent cu înregistrarea/recunoașterea drept cheltuielă/datorie a acestui onorariu în anul 2013 și nu în anul 2014.

În ceea ce privește majorarea veniturilor înregistrate în anul 2013 cu suma de 000 lei, se reține că această sumă reprezintă valoarea creanței izvorate din Decizia nr.000/2013, emisă de Curtea de Apel, suma care trebuia înregistrată/recunoscută drept creanță/venit în luna martie 2013 și, implicit, inclusă în profitul impozabil aferent exercitiului financiar 2013.

În data de 17.04.2013, societatea, prin administrator judiciar CI BD a depus la BM și BF, prin care a solicitat punerea în executare silită a Deciziei civile menționate anterior, totodată specificând că, creanța izvorată din sentința civilă sus-menționată este o creanță certa, lichidă și exigibilă.

În exercițiul financiar 2013 (conform bilanțului contabil), societatea X nu a recunoscut nicio sumă drept creanță și/sau venit.

Conform evidenței contabile prezentate în timpul inspecției fiscale, au fost recunoscute drept activ, serviciile în curs de execuție, la nivelul costurilor cu materialele și salariile înregistrate de societate, iar susținerea precum că, în ianuarie și februarie 2013, societatea ar fi înregistrat drept producție neterminată, valoarea creanței izvorâte din Decizia nr.000/2013 pronunțată de Curtea de Apel în dosarul nr. 000/2010, este nefundamentată cu documente.

Se reține că, pentru reflectarea fidelă a realității operațiunilor cu creditorii în sold, aceasta trebuia să le evidențieze respectivele sume conform art.17 alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată care stipulează că *“Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz”* în conturi de venituri conform prevederilor punctului 34, 255 și 256 din Ordinul nr.000/2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene care prevăd că:

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

a) *veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub forma de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;*

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

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

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

256. - (1) *Veniturile din exploatare cuprind:*

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

Potrivit prevederilor invocate, se reține faptul că în categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente cât și din câștigurile din orice alte surse și că veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare iar recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu reducerea datoriilor ca rezultat a anulării acestora.

De altfel, Capitolul VII- Funcțiunea conturilor din același Ordin, prevede că în contul 758 "*Alte venituri din exploatare*" se ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele

nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare și că:

*„Contul 758 "Alte venituri din exploatare"”*

*Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare.*

*În creditul contului 758 "Alte venituri din exploatare" se înregistrează:*

*- sumele datorate de personal privind debite, salarii, sporuri sau adaosuri necuvenite, avansuri nejustificate (428);*

*- valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate, imputate terților (461);*

*- valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate de terți (411, 451, 453, 461, 418);*

*- cota-parte a subvențiilor pentru investiții trecută la venituri, corespunzător amortizării înregistrate (475);*

*- bunurile sau valorile primite gratuit (301, 302, 303, 361, 371, 381, 512, 531);*

*- bunurile rezultate din dezmembrarea unor imobilizări (301, 302, 303);*

*- drepturi de personal neridicate, prescrise, potrivit legii (426);*

*- sumele cuvenite unității, datorate de către bugetul statului, altele decât impozite și taxe (448);*

*- prețul de vânzare al imobilizărilor necorporale și corporale cedate (451, 453, 461);*

*- diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării cu mărfuri la capitalul altor entități și valoarea mărfurilor care fac obiectul participației (261, 263, 265);*

*- 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);*

*- sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii privind asigurările sociale, ajutorul de șomaj, impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adăugată, alte impozite, taxe și*



*vărsăminte asimilate, fonduri speciale, dividende de plătit și alte datorii cu bugetul statului (431, 437, 441, 4423, 446, 447, 448, 444, 438)."*

Conform principiilor contabile, creanța izvorată din Decizia 000/2013 nu poate fi înregistrată decât drept venit în contul 758 "*alte venituri din exploatare*" și nu pe seama veniturilor aferente costului producției în curs de execuție.

Faptul că debitoarea Y și-a exercitat dreptul de a contesta executarea silită, respectiv de a obține suspendarea executării silite, nu reprezintă un motiv legal pentru stornarea creanței/venitului izvorât din Decizia nr.000/2013 pronunțată de Curtea de Apel în dosarul nr.000/2010.

Această creanță este certă, lichidă și exigibilă în luna aprilie 2013, la momentul solicitării executării silite și trebuia înregistrată în evidența contabilă ca atare, respectiv, reflectată în situațiile financiare anuale, aferente exercițiului financiar 2013 (bilanț, cont de profit și pierdere).

Sușinerile societății precum că, în anul 2013 aceasta ar înregistra o pierdere în suma de 000 lei, mascată prin înregistrări contabile fictive, nu sunt justificate cu mijloace proba recunoscute de codul de procedură fiscală, respectiv, evidența contabilă (registru-jurnal, bilanțe de verificare, bilanț).

Societatea nu a prezentat niciun demers legal (plângere penală), din care să rezulte că, din examinarea situației economico-financiare a societății X ar fi constatat supraevaluarea activelor, înregistrarea unor active fictive, prin care, administratorul statutar ar fi ascuns situația financiară față de creditorii.

Singura acțiune inițiată a fost aceea de a atrage răspunderea materială a administratorului statutar, pentru serviciile în curs de execuție în suma de 000 lei, în dosar nr. 000/2012/a34, cerere respinsă ca nefondată, prin sentința civilă nr.000/12.2015.

Totodată, ca și consecință, organele de inspecție fiscală au diminuat veniturile cu suma de **(-)000 lei**, înregistrate în mod greșit în anul 2014, constatând că societatea, în mod greșit, a recunoscut drept venituri aferente lunii iulie 2014 suma de 000 lei, reprezentând diferența de preț contract nr.000 și a recunoscut drept venituri aferente perioadei septembrie - noiembrie 2014 suma de 000 lei, reprezentând sumele încasate de la BM și BF cu titlu de cheltuieli de

judecata in suma de 000 lei si penalitati contractuale in suma de 000 lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au diminuat veniturile cu suma de **(-)000 lei**, inregistrate in mod gresit in anul 2015, reprezentând sumele incasate din executarea silita a creantei izvorate din Decizia nr.000/2013, emisa de Curtea de Apel, creanta care a facut obiectul executarii silita in dosarul executional nr. 000/2013 – BEJ MB, venituri care au fost considerate impozabile în exercitiul financiar 2013, respectiv, 2014 in conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 12 si 13, Titlul II, din Normele Metodologice de aplicare a codului fiscal, aprobate din HG 44/2004, situatie prezentata detaliat pentru fiecare exercitiu financiar anterior.

În ceea ce privește majorarea veniturilor inregistrate de societate in anul 2014 cu suma de 000 lei, această sumă reprezintă valoarea penalitatilor contractuale aferente diferentei de pret datorata de y, creanta izvorata din Decizia civile nr.000/2013, actualizate, pentru perioada 31/03/2013-09/06/2014, de BM si BF prin Incheierea nr. 000/2013 din 17.11.2014.

Susținerea precum ca suma de 000 lei, reprezentând valoarea penalitatilor contractuale, a fost înregistrata pe seama veniturilor din producția neterminata, este neîntemeiata, în condițiile în care contestatara nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici cu ocazia depunerii contestației documente justificative în acest sens.

Mai mult, aceasta susținere este contrara reglementarilor contabile, intrucat penalitatile contractuale nu pot fi înregistrate/recunoscute drept active de natura stocurilor, respectiv, servicii in curs de execuție.

Conform prevederilor pct. 147, 148 si 149 din OMFP 3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene:  
*„Recunoașterea activelor circulante*

**147. - (1) Un activ se clasifică ca activ circulant atunci când:**

*a) se așteaptă să fie realizat sau este deținut cu intenția de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;*

*b) este deținut, în principal, în scopul tranzacționării;*

*c) se așteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului; sau*

d) este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată. Toate celelalte active reprezintă active imobilizate.

(2) Ciclul de exploatare al unei entități reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea activelor care sunt destinate procesării și finalizarea acestora în numerar sau echivalente de numerar.

(3) Echivalentele de numerar reprezintă investițiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt ușor convertibile în numerar și sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

**148.** - În categoria activelor circulante se cuprind:

a) stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură;

b) creanțe;

c) investiții pe termen scurt;

d) casa și conturi la bănci. Evaluarea activelor circulante

**149.** - (1) Activele circulante trebuie evaluate la costul de achiziție sau costul de producție, după caz, cu respectarea prevederilor alin.

(2) de mai jos.

(2) Ajustările de valoare se fac pentru activele circulante în vederea prezentării acestora la cea mai mică valoare de piață sau, în circumstanțe speciale, la o altă valoare minimă atribuibilă acestora la data bilanțului.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, se reține că sunt recunoscute drept active circulante de natura stocurilor, serviciile prestate nefacturate la nivelul costurilor de producție sau costurilor de achiziție, după caz. Penalitățile contractuale nu intra în această categorie, motiv pentru care nu pot fi recunoscute/inregistrate drept venituri din producția neterminată.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod corect au procedat la majorarea/diminuarea veniturilor cu suma totală de **000 lei**.

Având în vedere cele precizate mai sus, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit. a) 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, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/05.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/05.2019 de organele de inspecție fiscală din cadrul

AJFP, pentru impozitul pe profit aferent majorării/diminuării veniturilor în sumă totală de 000 lei aferente perioadei 2013-2015.

**2. Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit pentru venituri suplimentare rezultate din anularea provizioanelor, în condițiile în care constituirea provizioanelor pentru garanții de bună execuție se efectuează la momentul acordării perioadei de garanție și nu la data încasării garanțiilor, iar la data expirării perioadei de garanție sau a încasării garanțiilor cheltuielile cu provizioanele pentru garanții de bună execuție se anulează prin trecerea acestora pe venituri.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății venituri suplimentare în sumă de 000 lei, rezultate din anularea provizioanelor, constituite anterior, pe seama cheltuielilor, în limitele prevazute în contractele încheiate cu beneficiarii serviciilor de lucrări de construcții montaj, pentru care societatea nu mai justifică, la data de 31.12.2014, că nu mai este ținută de vreo obligație contractuală pentru remedierea defectelor aparute la lucrările executate în perioada de garanție. Din analiza operațiunilor înregistrate în debitul/creditul contului 1512 „*Provizioane pentru garanții acordate clienților*” în perioada verificată, 01/01/2013-31/12/2018, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu provizioane în suma de 000 lei și a anulat provizioane pe seama veniturilor în suma de 000 lei (în anul 2013).

Având un sold inițial constituit în suma de 000 lei, rezulta un sold în suma de 000 lei nemodificat în perioada februarie 2014 – decembrie 2018.

Din analiza componentei sumei de 000 lei provizion constituit pe seama cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil la data înregistrării acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- principalul provizion, în suma de 000 lei, a fost constituit pentru garanțiile reținute de beneficiarul A. Societatea X a avut în derulare un număr de 2 contracte încheiate cu beneficiarul A (contract nr. 000/12.2009 și contract nr.000/08.2010), contracte care au fost

reziliate de autoritatea contractanta incepand cu data de 04/11/2013, la cerearea scrisa a reprezentantilor societatii X.

- celelalte provizioane in suma de 000 lei au fost constituite pana in luna februarie 2013.

Fata de cele prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea X nu mai justifica, la data de 31.12.2014, ca are vreo obligatie catre beneficiarii (remediarea defectelor aparuta in perioada de garantie de maxim 2 ani) pentru care a constituit initial aceste provizioane, fapt pentru care acestea trebuiau anulate prin reluare pe venituri.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 19 alin (1) și art.21 alin (3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ **ART. 19**

### **Reguli generale**

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

**ART. 21)**

### **Cheltuieli**

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22;”*

Potrivit prevederilor art.22 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:*

*b) provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților;”*

Conform prevederilor pct.52 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“52. Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate.

*Pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări.*

Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract. [...].”

Față de prevederile legale mai sus invocate provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului, respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate. Pentru lucrările de construcții-montaj, provizioanele pentru garanții de bună execuție se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor acceptate de beneficiar, iar **înregistrarea la venituri a acestor provizioane se efectuează pe măsura efectuării remedierilor sau la expirarea perioadei de garanție.**

Conform pct.12 și 13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Norme metodologice:

**12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991,**

*republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*

*13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”*

În ceea ce privește cheltuielile cu provizioanele constituite pentru garanții de bună execuție acordate clienților la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate, înregistrate pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, se reține că pe măsura efectuării remedierilor sau la expirarea perioadei de garanție persoana impozabilă avea obligația înregistrării acestora pe venituri cu condiția reflectării acceptării lucrărilor de către beneficiar.

Or, din constatările a rezultat că principalul provizion, în suma de 000 lei, a fost constituit pentru garanțiile reținute de beneficiarul A. Societatea X a avut în derulare un număr de 2 contracte încheiate cu beneficiarul A contracte care au fost reziliate de autoritatea contractantă începând cu data de 04.11.2013, la cererea scrisă a reprezentanților societății X.

Celelalte provizioane în suma de 000 lei au fost constituite până în luna februarie 2013.

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X nu mai justifică, la data de 31.12.2014, că are vreo obligație către beneficiarii (remedierea defectelor apărută în perioada de garanție de maxim 2 ani) pentru care a constituit inițial aceste provizioane, fapt pentru care acestea trebuiau anulate prin reluare pe venituri.

În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând venituri suplimentare aferente anului 2014, rezultate din anularea provizioanelor, susținerile petentei potrivit cărora aceste provizioane ar fi trebuit să fie anulate, anterior deschiderii procedurii insolvenței, dar nu mai târziu de data rezilierii contractelor pentru care au fost constituite (05.11.2014) sunt neîntemeiate.

De la data deschiderii procedurii insolventei, respectiv a falimentului, administratorul/lichidatorul judiciar are în atribuții examinarea activității debitorului și încasarea creanțelor.

În contestația depusă, contestatara nu ține cont de faptul că suma de 000 lei nu reprezintă doar provizioane constituite pe seama cheltuielilor (deductibile la calculul profitului impozabil, întrucât acestea sunt constituite pentru lucrări de construcții-montaj, conform contractelor), ci și o creanță, pe care societatea o avea de recuperat de la beneficiarii lucrărilor de construcții-montaj.

Petenta nu a justificat cu documente eventualele demersuri pentru recuperarea acestor sume de la beneficiarii lucrărilor de construcții-montaj, urmare încheierii perioadelor de garanție.

La data de 31.12.2014, societatea figurează cu un sold debitor al contului 411 "*clienți*" reprezentând c/v clienți neincasați, în suma de 000 lei, suma care include și valoarea garanțiilor de bună execuție, constituite conform contract, în suma de 000 lei, înregistrate în evidența contabilă, drept provizioane.

Față de cele de mai sus, se reține că, întrucât la data de 31.12.2014, condițiile pentru care au fost constituite provizioane în suma de 000 lei au încetat, prin expirarea perioadelor de garanție, respectiv, rezilierea contractelor, societatea X avea obligația de a anula aceste provizioane, prin reluarea pe venituri.

Ca urmare, cheltuielile cu provizioanele constituite pentru garanții de bună execuție, pentru care condițiile pentru care au fost constituite provizioane au încetat și care nu au fost anulate prin înregistrarea pe venituri nu pot reprezenta cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Mai mult, provizioanele pentru garanții de bună execuție se constituie trimestrial, la data acordării garanției, pe perioada garanției și nu la data încasării garanțiilor, acesta fiind momentul la care provizioanele se anulează prin înregistrarea la venituri.

Ca urmare, argumentul contestatarii conform căruia nu a încălcat prevederile legale și a înregistrat corect provizioanele pentru garanțiile de bună execuție ca și cheltuieli deductibile nu subsistă.

Prezentarea unor argumente cu caracter general nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, acestea trebuind susținute cu documente și calcule reale bazate pe date din evidența contabilă.



În consecință, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit. a) 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, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/05.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr000/.05.2019 de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP, **pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu provizioanele** în sumă de 000 lei.

**3. Referitor la suma de 000 lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă X are obligația să colecteze TVA aferentă bunurilor achiziționate, în condițiile în care societatea nu a demonstrat că operațiunea de scoatere din evidență a acestora pe seama rezultatului reportat nu este asimilată livrărilor de bunuri cu plată.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna martie 2015, societatea a înregistrat scoaterea din evidenta contabila pe seama rezultatului reportat cont 117 a bunurilor detinute, în suma de 000 lei (000 lei imobilizari corporale in curs si 000 lei combustibili) fara ca pentru aceasta operatiune sa justifice destinatia acestora respectiv daca acestea sunt incluse in baza impozabila a serviciilor prestate facturate. În procesul verbal de inventariere efectuat de lichidatorul judiciar, aceste bunuri nu sunt identificate si nu se face nici o referire la acestea. Fata de aceasta situatie organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste bunuri au fost preluate de societate pentru a fi utilizate in alte scopuri care nu au legatura cu activitatea economica si ca operatiunea de scoatere din evidenta este asimilata livrarilor de bunuri cu plata pentru care societatea datoreaza TVA in suma de 000 lei.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. (4) lit a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„Art. 128 Livrarea de bunuri**

*(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial”.*

Având în vedere cele precizate mai sus se reține că este asimilată livrării de bunuri efectuată cu plată preluarea de către o persoană impozabilă a unor bunuri pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică a societății, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial.

Totodată, la art. 137 alin. (1) lit. c) din actul normativ invocat mai sus, se prevede că

*„(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130<sup>1</sup> alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme”.*

Din documentele aflate la dosarul cauzei și din constatările organelor de inspecție fiscală, raportate la susținerile contestatoarei, se rețin următoarele:

Societatea a înregistrat scoaterea din evidenta contabilă pe seama rezultatului reportat cont 117 a bunurilor deținute în suma de 000 lei (000 lei imobilizări corporale în curs și 000 lei combustibili), fără ca pentru această operațiune să justifice destinația acestora respectiv dacă acestea sunt incluse în baza impozabilă a serviciilor prestate facturate.

Contestatară susține că, urmare inventarierii patrimoniului la intrarea în faliment, a constatat lipsa bunurilor în sumă de 000 lei, însă nu a prezentat niciun document din care să rezulte efectiv acest lucru.

Mai mult, din Procesul verbal de inventariere nr. 000/02.2019, întocmit la intrarea în faliment, nu rezultă lipsa acestora.

Față de cele de mai sus, organul de soluționare reține că, deși societatea nu a prezentat documente din care să rezulte fără echivoc că bunurile achiziționate au fost utilizate în scopuri care au legătură cu activitatea sa economică, aceasta avea posibilitatea să prezinte astfel de documente în susținerea contestației, drept de care nu a uzat.

Astfel, potrivit art. 64 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia *“în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri”*, precum și prevederile art. 73 alin. (1) din același act normativ, potrivit căreia *“(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”*.

Prin urmare, societatea este obligată să demonstreze că a utilizat bunurile în activitatea sa economică.

Însă, din analiza dosarului cauzei rezultă că societatea nu a fost în măsură să prezinte documente care să justifice faptul că bunurile în cauză au fost utilizate în scopul desfășurării activității sale economice, sau că bunurile s-ar afla la locurile în care aceasta își desfășoară activitățile impozabile, urmând a fi folosite în acest scop, iar din procesul verbal de inventariere nr. 000/02.2019, întocmit la intrarea în faliment, nu rezultă lipsa bunurilor respective.

Prin urmare, se reține că, în mod corect, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA colectată suplimentar, aferentă bunurilor achiziționate, pentru care societatea nu a demonstrat achiziția în folosul operațiunilor taxabile, în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă.

În consecință, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit. a) 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, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/05.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/05.2019 de

organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP, **pentru TVA în sumă de 000 lei.**

**4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate în mod gratuit pentru uzul altor persoane, în condițiile în care nu s-au prezentat documente justificative prin care să se combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.**

**În fapt,** din analiza înregistrărilor în debitul/creditul contului 331 „*Producția în curs de execuție*” în perioada supusă inspecției fiscale (01.12.2013-31.12.2018), organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- X a pus la dispoziția altor persoane, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale economice, servicii în sumă de 000 lei, operațiuni asimilate prestării de servicii, cu plata, pentru care societatea este obligată la plata TVA;
- societatea a prestat servicii constând în lucrări de construcții montaj (conform obiectului de activitate) pentru uzul unor beneficiari, în valoare totală de 000 lei;
- X a recunoscut drept active circulante serviciile prestate nereceptionate de beneficiari în suma de 000 lei, la nivelul costului de producție – conform evidenței contabile (registre jurnal, situații financiare);
- societatea a înregistrat ieșirea/scoaterea din patrimoniu în evidența contabilă a activelor circulante, reprezentând servicii prestate nereceptionate de beneficiari în suma de lei pe seama contului de profit și pierderi, respectiv, rezultatul reportat;
- valoarea serviciilor prestate nereceptionate de beneficiari în suma de lei nu se regăsește în baza de impozitare a serviciilor facturate în aceeași perioadă.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste servicii au fost efectuate cu titlu gratuit în favoarea beneficiarilor, respectiv că societatea nu justifică utilizarea

acestora în folosul activității sale economice, fapt pentru care operațiunea de scoatere din evidența contabilă a activelor circulante în suma de 000 lei, reprezentând valoarea serviciilor prestate nefacturate recunoscute la nivelul costului de producție, constituie prestare de serviciu asimilată cu plata, motiv pentru care au stabilit în sarcina societății TVA de plată în sumă de 000 lei aferentă acestei operațiuni.

**In drept**, în speță sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*- operațiuni taxabile;”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, se reține că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este permisă numai în condițiile în care achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

De asemenea, se reține că potrivit art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din același act normativ:

*“(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:*

*a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145<sup>1</sup>;*

*b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.”*

Prevederi similare se regăsesc la art.271 alin (4) lit a) și b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile în perioada 01.01.2016-31.12.2018.

Fata de cadrul legal mentionat anterior se retine ca, in sfera operatiunilor impozabile se includ operatiunile care, in conditiile prevazute de lege, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, aflate in sfera taxei, efectuate cu plata, realizate de o persoana impozabila. Conditia referitoare la plata bunurilor implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta, respectiv a unui avantaj pentru client prin furnizarea de bunuri si/sau servicii, iar contrapartida obtinuta aferenta avantajului primit o constituie efectuarea platii către furnizor.

In sfera livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii efectuate cu plata sunt incluse si acele bunuri si servicii utilizate în scopuri care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile sau cele care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, dar sunt achizitionate pentru a fi puse la dispozitie pentru uzul personal al angajatilor sau al altor persoane, în mod gratuit, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial.

Astfel, se reține faptul că sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată, serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se retin următoarele:

\* la data de 01.12.2013, societatea X figurează cu un sold debitor al contului 331 „Producția în curs de execuție” în valoare de 000 lei, reprezentând valoare serviciilor în curs de execuție recunoscuta drept active circulante la nivelul costului de producție.

Prin situațiile financiare întocmite/publicate pentru anul 2013 sub nr.000/2014, societatea a declarat drept stocuri suma de 000 lei reprezentând valoarea serviciilor în curs de execuție la nivelul costului de producție.

\* în luna ianuarie 2014, societatea a diminuat valoarea serviciilor în curs de execuție, recunoscute drept active circulante, cu suma de 000 lei, concomitent înregistrând venituri din serviciile prestate și facturate către societatea A în suma de 000 lei și a recunoscut drept stocuri serviciile în curs de execuție în valoare de 000 lei la nivelul costului de producție

\* in luna iulie 2014, societatea a emis catre Municipiul G factura nr.000/07.2014 in valoare totala de 000 lei, suma care nu are legatura cu serviciile in curs de executie recunoscute drept active circulante. Prin Decizia nr.000/2013 pronuntata de Curtea de Apel Municipiul G a fost obligat la plata sumei de 000 euro catre societatea X cu titlu de diferența de pret aferenta contractului nr. 000/.07.2008. In cadrul procedurii de executare silita, dosar executional 000/2013, debitorul Y a propus plata esalonata a creantei izvorate din Decizia nr.000/2013,

\* in luna septembrie 2014, societatea a diminuat valoarea serviciilor in curs de executie recunoscute drept active circulante cu suma de 000 lei si a recunoscut drept active circulante serviciile in curs de executie în valoare de 000 lei, la nivelul costului de producție,.

\* in luna martie 2015, societatea a inregistrat scoaterea din evidenta contabila, pe seama rezultatului reportat, a serviciilor in curs de executie recunoscute drept active circulante, in valoare de 000 lei. Nota contabila: 1171.1 „Rezultat reportat” = 331 „Produse in curs de executie” – conform registru jurnal intocmit pentriu luna martie 2015.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- societatea a prestat servicii constand in lucrari de constructii montaj (conform obiectului de activitate) pentru uzul unor beneficiari, in valoare totala de 000 lei;
- X a recunoscut drept active circulante serviciile prestate nereceptionate de beneficiari în suma de 000 lei, la nivelul costului de productie – conform evidentei contabile (registre jurnal, situații financiare);
- societatea a inregistrat iesirea/scoaterea din patrimoniu in evidenta contabila a activelor circulante, reprezentand servicii prestate nereceptionate de beneficiari in suma de 000 lei pe seama contului de profit și pierderi, respectiv, rezultatul reportat;
- valoarea serviciilor prestate nereceptionate de beneficiari in suma de 000 lei nu se regaseste in baza de impozitare a serviciilor facturate in aceeasi perioada.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste servicii au fost efectuate cu titlu gratuit in favoarea beneficiarilor, respectiv, societatea nu justifica utilizarea

acestora in folosul activitatii sale economice, fapt pentru care operatiunea de scoatere din evidenta contabila a activelor circulante in suma de 000 lei, reprezentand valoarea serviciilor prestate nefacturate recunoscute la nivelul costului de productie, constituie prestare de serviciu asimilata cu plata, motiv pentru care au stabilit în sarcina societății TVA de plată în sumă de 000 lei aferentă acestei operațiuni.

La stabilirea bazei de impozitare organele de inspectie fiscala au avut in vedere costul de productie al serviciilor prestate nereceptionate de beneficiari recunoscute drept active circulante.

Contestatarul susține, fara a justifica cu mijloace de proba, că suma de 000 lei reprezintă înregistrări fictive, servicii executate/nefacturate in baza unor contracte ferme, neacceptate in integralitatea lor de către beneficiari, fapt pentru care aceste servicii nu pot fi considerate ca fiind executate cu titlu gratuit sau că nu au fost executate in folosul activitatii economice a societății.

În raport de cele invocate, se reține că societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că serviciile au fost prestate și nerecepționate de către beneficiari, respectiv procese verbale de recepție parțială sau orice alte documente care să facă dovada prestării efective ale acestora.

Față de cele de mai sus, se reține că, în valoarea serviciilor executate/nefacturate in suma de 000 lei, nu este inclusa valoarea creanței izvorâte din Decizia 000/2013, in suma de 000 lei (diferența de pret plus penalitati contractuale). Aceasta suma reprezintă valoarea serviciilor contând in lucrări de constructii- montaj, prestate către beneficiari, pe baza de contracte ferme, recunoscute drept active circulante la nivelul costului de producție.

Totodată, valoarea acestor servicii nu se regaseste in baza de impozitare a serviciilor facturate, scoaterea din evidenta a acestor active circulante constituind prestare de servicii asimilata cu plata, pentru care X datoreaza TVA.

În consecință, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit. a) 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, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/05.2019, emisă



în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.05.2019 de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP, **pentru TVA în sumă de 000 lei.**

**5. Referitor la impozitul pe profit aferent bazei impozabile stabilită suplimentar în sumă totală de 000 lei și la TVA în sumă de 000 lei,** cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța pe fond, în condițiile în care contestatara, deși contesta obligațiile stabilite suplimentar, prin contestație, fie prezintă argumente care nu sunt incidente cauzei fie nu aduce niciun argument de fapt și de drept în susținerea cauzei și nici documente prin care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală pentru aceste capete de cerere.

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit aferent unei baze impozabile în sumă de 000 lei, având următoarea structură:

**a) 000 lei,** pierdere fiscală nerecunoscută de către organele de inspecție fiscală pentru exercitiul financiar 2013. Urmare inspecției fiscale, pentru anul fiscal 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit profit impozabil și nu pierdere fiscală.

**b) 000 lei,** majorare venituri, respectiv **(-)000 lei,** majorare cheltuieli, constând în valoarea serviciilor în curs de executie, cu care au fost diminuate în mod nejustificat veniturile, servicii care au fost prestate în mod gratuit, în folosul beneficiarilor și care trebuiau înregistrate de către societate drept cheltuieli, fapt pentru care, organele de inspecție fiscală vor majora cheltuielile aferente anului 2014 cu aceeași sumă. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prestat servicii constând în lucrări de construcții-montaj (conform obiectului de activitate), cu titlu gratuit, întrucât această valoare nu se regăsește în baza de impozitare a serviciilor facturate.

Fata de această situație, organele de inspecție fiscală au apreciat că aceste valori sunt cheltuieli aferente exercitiului financiar 2014.

**c) lei,** cheltuieli nedeductibile suplimentare, din care:

-000 lei, valoarea cheltuielilor cu combustibilul, nedeductibile fiscal, înregistrate de către societate în contul 6022.1;

- 000 lei, cheltuieli cu alte servicii executate de terti, nedeductibile fiscal, inregistrate de societate in contul 628.1;
- 000 lei, reprezentand valoarea activelor circulante constand in servicii in curs de executie, pentru care societatea nu justifica utilizarea in folosul operatiunilor economice, in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) din legea 571/2003 privind codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pentru care societatea nu justifica ca se regasesc in veniturile impozabile realizate/inregistrate de societate;
- 000 lei, valoarea serviciilor de paza pentru perioada ianuarie – aprilie 2014 achiziționate de la societatea A in baza facturii seria 000/05.2014 (anexa nr. 9), pentru care societatea nu justifica ca serviciile au fost efectiv prestate prin situații de lucrări din care sa rezulte obiectivele pentru care sau efectuat servicii de paza si perioada au fost achiziționate in folosul operațiunilor economice, fapt pentru care societatea nu justifica dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea A nu detine licenta pentru desfasurarea activitatilor in domeniul pazei si protectiei (societatea A nu figureaza si nu a figurat în lista societatilor licentiate de pe site-ul Politiei Romane.

**d) (-) 000 lei**, reprezinta majorare cheltuieli, aferente anului 2015, avand ca obiect corectie inregistrare diferente din reevaluare, inregistrate in decembrie 2018 ( pozitiile nr. 6, 8, 10, 13 si 16 din Registrul Jurnal aferent lunii decembrie 2018) pe seama cheltuielilor si nu pe seama rezultatului reportat din anul 2015 in conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 12 si 13, Titlul II, din Normele Metodologice de aplicare a codului fiscal, aprobate din HG 44/2004. Pentru stabilirea corecta a profitului impozabil aferent exercitiilor financiare 2015, respectiv, 2018, organele de inspectie fiscala au majorat cheltuielile inregistrate de societate in anul 2015 cu suma de 000 lei, respectiv au diminuat cheltuielile inregistrate in anul 2018 cu suma de 000 lei.

**e) (-)000 lei**, majorare cheltuieli aferente exercitiului financiar 2015, reprezentand valoarea activelor circulante, a creantelor si imobilizarilor corporale in curs scoase din evidenta contabila in luna martie 2015. Organele de inspectie fiscala au constatat ca X a inregistrat in luna martie 2015, pe seama rezultatului reportat, scoaterea din evidenta contabila a urmatoarelor elemente de activ:

\*active circulante detinute in suma de 000 lei, din care: 000 lei, reprezentand valoarea serviciilor în curs de executie recunoscute drept active circulante la nivelul costului de productie, cont 331 si 000 lei, combustibil;

\* creanta reprezentand avansuri acordate furnizorului V in suma de 000 lei;

\* imobilizari corporale in curs in suma de 000 lei.

Societatea nu justifica cu documente ca scoaterea din evidenta a activelor mentionate mai sus a fost determinata de vanzarea acestora, respectiv, utilizarea/consumul acestora in folosul operatiunilor economice, sau incorporarea acestora in valoarea altor mijloace fixe.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a prestat servicii constand in lucrari de constructii-montaj (conform obiectului de activitate), cu titlu gratuit, intrucat aceasta valoare nu se regaseste in baza de impozitare a serviciilor facturate. Fata de aceasta situatie, organele de inspectie fiscala au apreciat ca aceste valori sunt cheltuieli aferente exercitiului financiar 2015.

**f) 000 lei**, cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar, din care:

- **000 lei**, reprezentand valoarea bunurilor (imobilizari corporale in curs in suma de 000 lei, servicii in curs de executie in suma de 000 lei, combustibili in suma de 000 lei), pentru care societatea nu justifica utilizarea in folosul operatiunilor economice;

- **000 lei**, reprezentand valoarea avansului acordat furnizorului societatea V, avans pentru care societatea nu justifica ca acest furnizor a prestat vreun serviciu sau a livrat vreun bun, respectiv, nu justifica ca a efectuat demersuri pentru recuperarea acestuia si care a fost scos din evidenta in luna martie 2015;

- **000 lei**, reprezentand cheltuielile cu deprecierea mijloacelor fixe inregistrate de societate, urmare reevaluarii acestora, cheltuiala care excede amortizarea fiscala si este nedeductibila fiscal.

**g) (-)000 lei**, pierdere fiscala de recuperat pentru exercitiul financiar 2015, stabilita de catre organele de inspectie fiscala;

**h) (-)000 lei**, majorare cheltuieli inregistrate in anul 2016 reprezentand valoarea activelor vandute in anul 2016 (constructii teren vandute catre societatea E, societatea EU si societatea S) si care, au fost inregistrate pe cheltuieli in luna decembrie 2018 si nu la

momentul efectuării tranzacției, cheltuieli aferente anului 2016. În conformitate cu dispozițiile principiului contabilității de angajament, societatea X avea obligația să înregistreze veniturile, respectiv, cheltuielile în perioadele în care au loc tranzacțiile;

**i) (-)000 lei**, majorare cheltuieli înregistrate în anul 2016 reprezentând valoarea obiectelor de inventar (baracamente, soproane), vândute la licitație în anul 2016 și care au fost înregistrate în mod eronat, pe seama rezultatului reportat în luna martie 2015 și nu la data când a avut loc operațiunea de vânzare a acestora, cheltuieli aferente anului 2016.

**j) (-)000 lei**, diminuare venituri întrucât societatea, în mod greșit a înregistrat integral factura nr. 000/.03.2017, emisă către T , în valoare de 000 lei, inclusiv TVA în sumă de 000 lei. Societatea a corectat această înregistrare în luna decembrie 2018, conform registrului jurnal aferent lunii decembrie 2018, în sensul diminuirii veniturilor (cont 7583) aferente anului 2018 cu sumă de 000 lei, concomitent, înregistrând venituri în sumă de 000 lei și TVA colectată în sumă de 000 lei;

**k) (-)000 lei**, reprezentând valoarea materialelor (obiectelor de inventar, pieselor de schimb) vândute la licitație în anul și care au fost înregistrate în mod eronat, pe seama rezultatului reportat în luna martie 2015 și nu la data când a avut loc operațiunea de vânzare a acestora

**l) (-) 000 lei**, pierdere fiscală de recuperat pentru exercitiul financiar 2017, stabilită de către organele de inspecție fiscală;

**m) 000 lei**, majorare venituri, întrucât societatea, în mod greșit, a înregistrat corectia înregistrării facturii nr. 000/.03.2017, emisă către TA, pe seama veniturilor aferente anului 2018 și nu pe seama rezultatului reportat aferent anului 2017. La data operațiunii, societatea a înregistrat pe venituri întreaga sumă facturată, inclusiv TVA în cuantum de 000 lei. Conform Registrului-jurnal aferent lunii decembrie 2018, societatea a înregistrat în mod greșit diminuarea veniturilor curente (cont 7583), cu sumă de 000 lei, concomitent, înregistrând venituri în sumă de 000 lei și TVA colectată în sumă de 000 lei;

**n) 000 lei**, reprezentând diminuare cheltuieli aferente exercitiilor financiare din anii 2015 și 2016, înregistrate în mod greșit drept cheltuielile aferente anului 2018 și nu pe seama rezultatului reportat.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății **TVA în sumă de 000 lei** având următoarea structura:

**a) 000 lei**, TVA deductibila/dedusa declarata in plus prin deconturile de TVA fata de TVA deductibila/dedusa înregistrata in evidenta contabila/fiscala;

**b) 000 lei**, TVA deductibila/dedusa aferenta serviciilor de paza pentru perioada ianuarie – aprilie 2014 achiziționate de la societatea A in baza facturii seria 000/.05.2014, pentru care societatea nu justifica ca serviciile au fost efectiv prestate prin situații de lucrări, obiectivele pentru care sau efectuat servicii de paza, societatea prestatoare deține licența pentru desfășurarea activităților in domeniul pazei si protecției (societatea A nu figurează si nu a figurat in lista societăților licențiate de site-ul Politiei Romane) și au fost achiziționate in folosul operațiunilor taxabile fapt pentru care societatea X nu îndeplinește condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere TVA;

**c) 000 lei**, ajustare deducere TVA deductibila/dedusa aferenta avansului facturat/achitat catre societatea V in valoare totala de 000 lei intrucat societatea nu mai justifica utilizarea acestui avans in folosul operatiunilor economice taxabile fapt pentru care, in luna martie 2015, a pierdut dreptul de deducere a taxei. Din documentele prezentate si verificate organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna martie 2015, societatea X a inregistrat pe seama rezultatului reportat (debitul contului 117) suma de 000 lei reprezentând avansuri acordate furnizorilor, din care suma de 61.154 lei reprezinta avansuri servicii furnizor societatea V. Ceilalti furnizor-debitori figureaza si cu sold creditor al contului 401 „Furnizori”, fapt pentru care, pentru acestea nu se impune ajustarea TVA, ci doar corectarea inregistrarilor contabile de catre societate.

Referitor la relatia cu societatea V, din analiza fisei de cont rezulta ca suma de 000 lei reprezinta valoarea avansurilor acordate/achitate catre acest partener pentru care a inregistrat un numar de 2 facturi si a dedus TVA in suma de 000 lei. Conform registrului persoanelor inregistrate in scopuri de TVA societatea V figureaza cu codul de TVA anulat in perioada 09/04/2013-20/11/2014. In perioada martie 2013-martie 2015 societatea X nu a inregistrat nici o factura finala avand ca obiect servicii achizitionate de la acest furnizor si nici nu a recuperat sau initiat recuperarea acestei sume de la acest partener. Fata de cele prezentate organele de inspectie

fiscala au constatat ca societatea X nu justifica ca avansul acordat este in folosul operatiunilor impozabile efectuate, respectiv, nu se regaseste in baza de impozitare a serviciilor prestate facturate, fapt pentru care prin inregistrarea acesteia pe seama rezultatului reportat societatea a pierdut, in luna martie 2015, dreptul de deducere TVA în suma de 000 lei.

**d) 000 lei**, TVA colectata înregistrata in evidenta contabila/fiscala nedeclarata

**e) 000 lei**, TVA colectata prin factura nr.000/03.2017, datorata suplimentar in luna martie 2017, aferenta vânzării unui imobilului compus din teren in suprafata de 2.000 mp, in valoare de 000 lei, către persoana fizica TA taxa care a fost înregistrata, in mod greșit, de societate, in luna martie 2017, drept venituri. În luna decembrie 2018, societatea a corectat operațiunea in sensul diminuării veniturilor înregistrate cu suma de 000 lei, concomitent înregistrând majorarea TVA colectata înregistrata in evidenta contabila/fiscala cu suma de 000 lei. Societatea a înregistrat si declarat aceasta operațiune drept livrare supusa masurilor de simplificare.

Societatea contestă integral obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr.000/05.2019, dar nu prezintă argumente de fapt și de drept sau documente în susținerea acesteia sau prezintă argumente care nu sunt incidente spețelor, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit aferent bazei impozabile în sumă de 000 lei și TVA în sumă de **000 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, unde se specifică:

*„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 în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată de Curtea 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...”*

Se reține că societatea, deși contestă integral obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr.000/05.2019, nu prezintă argumente de fapt și de drept sau documente în susținerea acesteia sau prezintă argumente care nu sunt incidente spețelor, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit aferent bazei impozabile în sumă de 000 lei și TVA în sumă de **000 lei**.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că X deși înțelege să conteste integral obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr.000/05.2019, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea și întrucât, *„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”* conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de



procedură fiscală, **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru impozitul pe profit aferent bazei impozabile în sumă de 000 lei, respectiv pentru TVA în sumă de 000 lei, în conformitate cu art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

\*

\* \*

Având în vedere faptul că baza impozabilă în sumă totală de 000 lei a fost influențată și de pierderi/corecții fiscale/pierdere declarată, organul de soluționare se regăsește în situația de a nu putea defalca impozitul pe profit în funcție de soluțiile pronunțate la Capitolul III pct. B, subpunctele 1-4 din prezenta decizie, motiv pentru care se va proceda la respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a prezentei contestații pentru întreaga sumă stabilită prin actul administrativ fiscal.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se:

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației** formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.000/05.2019, emisă de AJFP **pentru suma de 000 lei**, reprezentând:

- 000 lei – impozit pe profit;
- 000 lei – TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**Director general**