

DECIZIA nr. 2460/2016
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov
sub nr. 23925/2016 și 25307/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov-Serviciul Inspecție Fiscală 1, prin adresele cu nr. 789, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 23925/2016 respectiv 25307/2016, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/1994, având domiciliul fiscal în mun. X, bulevardul X, nr. 20, ap. 65, jud. X.

Contestația, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F X/28.04.2016*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F X/28.04.2016 și **are ca obiect suma parțială de X lei** compusă din:

- Y lei impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată;
- Z lei taxa pe valoarea adăugată.

Petenta mai solicită prin contestația depusă în condițiile precizate mai sus și anularea parțială a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/28.04.2016 cu privire la măsura înregistrării în evidența contabilă a diminuării pierderii înregistrată la 31.12.2015, în sumă totală de D lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F X/28.04.2016 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/28.04.2016, respectiv data de **17.05.2016** și data înregistrării contestației la registratura D.G.R.F.P. Brașov, respectiv data de **13.06.2016**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația este formulată prin administrator Daniel Popescu și prezintă semnătura acestuia în original.

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

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X solicită anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F X/28.04.2016, a Raportului de inspecție fiscală nr. F X/28.04.2016 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/28.04.2016, acte emise de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Brașov – Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la următoarele sume:

- **y1 lei stabilită suplimentar cu titlu de impozit pe profit** aferent sumei de y2 lei cu care a fost majorată baza de impunere a contestatoarei. Petenta precizează în adresa înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov sub nr. X/5.07.2016 că valoarea de y1 lei reprezintă creșterea de impozit pe profit generată de stabilirea veniturilor impozabile suplimentare, valoare care a acoperit în primă fază pierderile înregistrate de societate și apoi a generat suma de **y3 lei** ca fiind neachitată cu titlu de **impozit pe profit**;
- **y4 lei stabilită suplimentar cu titlu de impozit pe profit** aferent sumei de y5 lei rezultată din factura nr. 0003475/24.03.2014;
- **Z lei stabilită suplimentar cu titlu de TVA** aferent facturii nr. 0003475/24.03.2014, emisă în baza contractului 47/30.05.2005 încheiat cu SC W SRL;
- măsura de înregistrare în evidența contabilă și fiscală a diminuării pierderii la 31.12.2015 în sumă de D lei.

I.1. Cu privire la suma de y2 lei petenta precizează următoarele:

- dreptul de a încasa despăgubirile izvorâte din împlinirea riscului asigurat prin polița de asigurare nr. F 2135204/31.10.2012 având ca obiect „asigurarea de incendiu și riscuri” încheiată de SC X SRL cu asigurătorul SC Omniasig Vienna a fost cesionat în favoarea CEC BANK SA în baza contractului de credit și investiții nr. RQ 11100149509407;

- SC X SRL a solicitat de la CEC BANK SA suplimentarea creditului de investiții și acordul oficial al băncii privind utilizarea sumelor cesionate în baza poliței de asigurare în vederea folosirii lor pentru reconstrucția Centrului Comercial X;

- polița de asigurare nr. F 2135204/31.10.2012 și clauza de cesiune a despăgubirii în favoarea creditorului ipotecar își au izvorul în Legea 190/1999 care prevede obligativitatea încheierii contractului de asigurare și cesionarea drepturilor în favoarea creditorului ipotecar;

- convenția dintre SC X SRL și CEC BANK cu privire la dreptul de despăgubire cesionat constituie lege a părților și este opozabilă terților, inclusiv organelor fiscale și instanțelor de judecată, care sunt obligate să respecte această convenție.

Petenta susține că suma de y2 lei nu a fost încasată de SC X SRL, astfel că nu poate fi asimilată unui venit.

Petenta face trimitere la prevederile art. 6 din Legea 82/1991 a contabilității și ale art. 14 lit. a) și art 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal concluzionând că drepturile de despăgubire cesionate CEC BANK nu reprezintă venituri sau contravaloarea unei livrări sau achiziții intracomunitare astfel că, în lipsa calității de creditor/titular al sumei de y2 lei, SC X SRL nu putea să o evidențieze în categoria veniturilor, această valoare neîncadrându-se în categoria veniturilor nici raportat la prevederile codului fiscal nici raportat la prevederile art. 116 alin. 1) din Ordinul 3055/2009, deoarece SC X SRL nu avea dreptul de a încasa suma de y2 lei.

I.2. Cu privire la suma de y5 lei petenta precizează că factura 0003475/24.03.2014 a fost emisă în avans, înainte de data prestării serviciului de închiriere și că a încasat de la SC W SRL în data de 28.03.2014 contravaloarea de Q lei (TVA inclusă) cu titlu de avans.

În susținere, contribuabilul afirmă că SC X SRL nu a prestat serviciul de închiriere către SC W SRL conform contractului și că părțile au hotărât anularea tranzacției și restituirea sumelor încasate cu titlu de avans, cu o lună înainte de data începerii perioadei de închiriere. Drept urmare, în 30.04.2015, a fost emisă factura de

stornare având în vedere prevederile art. 287 din Codul fiscal și pct. 32 din Norme, care se aplică pentru serviciile care nu au fost prestate/desființarea unui contract, având efecte numai pentru viitor în ceea ce privește reducerea bazei de impozitare.

Contestatară argumentează că, deși contractul cadru existent între părți a fost menținut până la data de 09.10.2014, acesta nu a produs efecte și nicio prestație nu a avut loc.

I.3. Cu privire la TVA în sumă de Z lei aferent bazei impozabile în sumă de y5 lei înscrisă în factura 0003475/24.03.2014 emisă în baza contractului 47/30.05.2005 încheiat cu SC W SRL, petenta precizează că în lipsa veniturilor care să genereze baza de impunere nici TVA aferentă facturii 0003475/24.03.2014 nu poate fi reținut ca obligație de plată. Contestatară consideră că dacă societatea a emis, în baza prevederilor art. 287 din Codul fiscal și pct. 32 din Norme, factură de stornare, atunci lipsește baza de impozitare ce putea genera obligația de plată a TVA-ului.

În susținere, petenta face trimitere la Directiva CE 2006/112/CE din 28.11.2006 privind sistemul comun al TVA și la jurisprudența C.J.C.E și consideră că prin imputarea taxei, organul de control a împiedicat libera circulație a bunurilor și serviciilor, cu ignorarea voinței părților, încălcând astfel normele europene, libertatea serviciilor și libera concurență pe piața de profil.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F X/28.04.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., un **impozit pe profit în sumă de Y0 lei**, perioada supusă verificării fiind 01.01.2010 – 30.12.2015 și **TVA suplimentară de plată în sumă de Z0 lei**, perioada supusă verificării fiind 01.11.2012 – 30.12.2015.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F X/28.04.2016, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

Conform celor menționate în Raportul de inspecție fiscală, la S.C. X S.R.L. a fost efectuat un control inopinat în urma căruia s-a încheiat Procesul verbal nr. 8/07.03.2016, prin care organele de control au propus efectuarea unei inspecții fiscale parțiale la acest contribuabil. Drept urmare, a fost emis Avizul de inspecție fiscală F-X 7/07.03.2016, care a fost comunicat agentului economic la data începerii inspecției fiscale, respectiv în data de 10.03.2016, în conformitate cu prevederile art. 122 alin. 4 lit. b) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada verificată societatea a înregistrat în principal venituri din vânzarea produselor finite în regim de alimentației publice, venituri din închirieri în regim hotelier și din închirieri spații comerciale precum și venituri din vânzarea de mărfuri (piese auto).

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F X/28.04.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F X/28.04.2016 contestate, s-au stabilit următoarele:

1) Referitor la reîntregirea veniturilor cu suma de y2 lei

Conform constatărilor inspectorilor fiscali, imobilul Complex comercial X deținut de operatorul economic a fost degradat în urma incendiului din data de X.12.2012. Pentru acest imobil, SC X SRL, în calitate de asigurat, a încheiat cu Omniasig Vienna

Insurance Group asigurarea de incendiu și alte riscuri conform poliței seria F nr. 2135204/31.10.2012, în care se menționează că în caz de daună despăgubirea se cesionează către CEC Bank S.A.

Având în vedere că dauna suferită de imobil intră în categoria riscurilor asigurate, asigurătorul Omniasig Vienna Insurance Group despăgubește pe SC X SRL cu suma de y2 lei, sumă care a fost înregistrată în evidența contabilă pe contul 5121-*Conturi la bănci în lei* în data de 31.10.2013 și care a fost virată către CEC Bank SA în contul creditului obținut de la aceasta, diminuând valoarea acestuia înregistrată în contul 162.1- *Credite bancare pe termen lung*.

Deoarece societatea nu a înregistrat în categoria veniturilor suma primită ca despăgubire pentru imobilul incendiat, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 20 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de control a stabilit un venit impozabil suplimentar în sumă de y2 lei aferent trim. IV 2013.

Astfel, după acoperirea pierderii fiscale declarată de societate pentru anul 2013, în sumă de X1 lei și a pierderii fiscale determinată pentru anul precedent de X2 lei, organele de control au stabilit o diferență de impozit suplimentar de plată în sumă de y3 lei. Pentru determinarea impozitului pe profit organele de control au luat în calcul și suma de X3 lei reprezentând cheltuieli nedeductibile cu reparațiile auto (50%), sumă care nu a fost contestată de petentă.

2) Referitor la reîntregirea veniturilor cu suma de y5 lei

SC X SRL a încheiat cu SC W SRL, în calitate de locatar, contractul nr. 47/30.05.2005 având ca obiect închirierea unui spațiu de 280 mp în complexul comercial X, contract modificat și completat prin acte adiționale. Pe perioada X.12.2012-30.04.2014 contractul a fost suspendat ca urmare a incendiului survenit la imobil, iar conform Actului adițional nr. 3/10.03.2014 a fost prelungit cu începere de la 01.05.2014.

În luna martie 2014 contribuabilul emite factura pentru chiria aferentă lunilor mai, iunie și iulie, nr. 0003475/24.03.2015 și înregistrează în evidențele contabile venituri în sumă de y5 lei și TVA colectată în sumă de Z lei. Contravaloarea facturii a fost încasată în cursul aceleiași luni.

În luna aprilie 2015, cu factura nr. 0003633/30.04.2015, societatea stornează în totalitate chiria facturată SC W SRL, motivând că locatarul nu a funcționat în spațiul închiriat dar Convenția de încetare a contractului de închiriere a fost încheiată în data de 09.10.2014.

Confruntând baza de date ANAF cu privire la sumele declarate prin Declarația informativă 394 de SC X SRL și de SC W SRL, organele de control au constatat că aceasta din urmă nu a cuprins în declarația depusă pentru luna aprilie 2015 factura de stornare emisă de SC X SRL.

Deoarece contribuabilul nu justifică operațiunea de stornare a chiriei facturate pentru perioada mai-iulie 2014, în baza prevederilor art. 19 alin. 1 din legea 571/2003 privind Codul fiscal, echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit impozabil suplimentar la 31.12.2015 în sumă de y5 lei, pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de y4 lei

3) Referitor la TVA colectată în sumă de Z lei

Având în vedere cele prezentate anterior la punctul 2), în baza prevederilor art. 129 alin. (1) și ale art. 134¹ alin. (9) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, echipa de control a stabilit o TVA colectată suplimentar la 30.04.2015 în sumă de Z lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală,

motivele prezentate de societate, documente existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

III.1. În ceea ce privește veniturile neînregistrate în sumă de y2 lei, D.G.R.F.P. Brașov prin organele specializate este investită să se pronunțe dacă SC X SRL avea obligația să constituie venituri impozabile din despăgubirile primite de la societatea de asigurare, în baza poliței de asigurare nr. F 2135204/31.10.2012, în care petenta are calitatea de asigurat, în condițiile în care dreptul de a încasa despăgubirea a fost cesionat creditorului ipotecar.

În fapt, SC X SRL a încheiat o poliță de asigurare cu Omniasig Vienna Insurance Group, în baza căreia a fost asigurată pentru incendiu și alte riscuri proprietatea situată în mun. Brașov b-dul Gării nr. 7, reprezentând Complex comercial X. În polița de asigurare nr. F 2135204/31.10.2012 (care înlocuiește polița nr. F2064272) asigurat este SC X SRL și se precizează că în caz de daună despăgubirea se cesionează CEC BANK SA.

În data de X.12.2012, clădirea asigurată a fost afectată de un incendiu. Având în vedere că dauna suferită de imobil intră în categoria riscurilor asigurate, asigurătorul Omniasig Vienna Insurance Group despăgubește pe SC X SRL cu suma de y2 lei, sumă care a fost înregistrată în evidența contabilă pe contul 5121-*Conturi la bănci în lei* în data de 31.10.2013 și care a fost virată către CEC Bank SA în contul creditului obținut de la aceasta, diminuând valoarea acestuia înregistrată în contul 162.1- *Credite bancare pe termen lung*.

Deoarece societatea nu a înregistrat în categoria veniturilor suma primită ca despăgubire pentru imobilul incendiat, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 20 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de control a stabilit un venit impozabil suplimentar în sumă de y2 lei aferent trim. IV 2013.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art. 14 lit. a) și ale art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate și de petentă, conform căroră:

„art. 14 Sfera de cuprindere a impozitului

Impozitul pe profit se aplică după cum urmează:

a) în cazul persoanelor juridice române și al persoanelor juridice cu sediul social în România, înființate potrivit legislației europene, asupra profitului impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate;

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

coroborate cu pct. 12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede că:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină

ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile iar baza de calcul pentru determinarea profitului o constituie toate veniturile obținute în anul fiscal (cu excepția celor expres nominalizate de legiuitor ca fiind neimpozabile) și care sunt sau trebuie să fie înregistrate în evidențele contabile obligatorii ale contribuabilului supus impozitului pe profit.

Totodată art. 20 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal previzează care sunt veniturile ca sunt neimpozabile la calculul impozitului pe profit și anume:

„art. 20 Venituri neimpozabile

Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

- a) dividendele primite de la o persoană juridică română;*
- b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare. Acestea sunt impozabile la data cesionării, transmiterii cu titlu gratuit, retragerii capitalului social sau lichidării persoanei juridice la care se dețin titlurile de participare;*
- c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice;*
- d) veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative;*
- e) în perioada 1 ianuarie 2009 - 31 decembrie 2009 inclusiv, veniturile din tranzacționarea titlurilor de participare pe piața autorizată și supravegheată de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare. În aceeași perioadă, cheltuielile reprezentând valoarea de înregistrare a acestor titluri de participare, precum și cheltuielile înregistrate cu ocazia desfășurării operațiunilor de tranzacționare reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;*
- f) veniturile din impozitul pe profit amânat determinat și înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;*
- g) veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare/activelor biologice, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară. Aceste sume sunt impozabile concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare/active biologice, după caz.”*

Luând în considerare prevederile legale citate, se reține că veniturile din despăgubiri primite în baza unei asigurări nu se încadrează în categoria veniturilor neimpozabile.

Referitor la documentele justificative art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R, cu modificările și completările statuează că:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-

au înregistrat în contabilitate, după caz.”

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare se face la momentul efectuării operațiunilor pe bază de documente justificative ce angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, avizat și probat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare pentru operatorii economici ale căror valori imobiliare nu sunt tranzacționate pe o piață reglementată, se efectuează potrivit legii contabilității și Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit punctelor 45 și 116 din ordinul mai sus menționat:

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

(2) Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare.

116. - (1) În cazul distrugerii totale sau parțiale a unor imobilizări corporale, creanțele sau sumele compensatorii încasate de la terți, legate de acestea, precum și achiziționarea sau construcția ulterioară de active noi sunt operațiuni economice distincte și trebuie înregistrate ca atare pe baza documentelor justificative.

Astfel, deprecierea activelor se evidențiază la momentul constatării acesteia, iar dreptul de a încasa compensațiile se evidențiază pe seama veniturilor conform contabilității de angajamente, în momentul stabilirii acestuia.

(2) Exemple de asemenea compensații pot fi înregistrate în următoarele situații:

a) sume plătite/de plătit de către companiile de asigurare pentru deprecierea sau pierderea unor imobilizări corporale cauzată, de exemplu, de dezastru natural sau furt;

b) sume acordate de guvern, în schimbul unor imobilizări corporale, de exemplu, terenuri care au fost expropriate.”

Totodată, la cap. VII din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene referitor la funcționalitatea contului 758-Alte venituri din exploatare, se precizează:

„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:*

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

Din prevederile citate, se reține că, în baza principiului necompensării, orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă. Astfel, toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate, efectuate cu respectarea prevederilor legale, pot fi înregistrate numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare. Astfel, după înregistrarea veniturilor și cheltuielilor se poate înregistra compensarea creanței cu datoria față de creditorii.

De asemenea, în cazul distrugerii totale sau parțiale, deprecierea se evidențiază la momentul constatării acesteia iar dreptul de a încasa sumele compensatorii se evidențiază pe seama veniturilor.

Astfel, având în vedere prevederile legale mai sus citate, la momentul încasării despăgubirii, în baza documentului care atestă încasarea (extrasul de cont) societatea era obligată să efectueze următoarele înregistrări în evidența financiar-contabilă:

461 *Debitori diverși* = 758.1 *Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități*
și concomitent

521 *Conturi curente la bănci* = 461 *Debitori diverși*

Din documentele aflate la dosarul cauzei se constată că SC X SRL a încheiat cu CEC Bank SA contractul de credit RQ11100149509407 din data de 24.10.2011, cu instituirea în favoarea băncii a unei ipotecii prin contractul de ipotecă nr. 684/26.10.2011. Totodată, în conformitate cu prevederile art. 16 din legea 190/1999 privind creditul ipotecar pentru investiții imobiliare, care prevede:

„ART. 16

(1) În cazul ipotecării unei construcții, împrumutatul va încheia un contract de asigurare acoperind toate riscurile aferente acesteia. Contractul de asigurare va fi încheiat și reînnoit astfel încât să acopere întreaga durată de valabilitate a creditului.

(2) Drepturile asiguratului derivând din contractul de asigurare prevăzut la alin. (1) vor fi cesionate în favoarea creditorului ipotecar pe toată perioada de valabilitate a contractului de credit ipotecar pentru investiții imobiliare.

(3) Opozabilitatea cesiunii față de terți, cu excepția asiguratorului, se face prin înscrierea acesteia la Arhiva Electronică de Garanții Reale Mobiliare, pe cheltuiala asiguratului.

(4) Opozabilitatea cesiunii față de asigurator se realizează prin notificarea acestuia prin scrisoare cu confirmare de primire sau prin intermediul executorilor bancari ori judecătorești.

(5) Despăgubirile încasate de creditorul ipotecar vor duce la stingerea creanței în următoarea ordine: dobânzile scadente și neachitate aferente capitalului împrumutat, suma ratelor de credit rămase de achitat, alte sume datorate de împrumutat creditorului ipotecar la data primirii despăgubirii, în baza contractului de credit.

(6) Primele de asigurare vor fi achitate de împrumutat, urmând ca acesta să prezinte creditorului ipotecar dovada plății acestora, la datele convenite în contractul de credit ipotecar pentru investiții imobiliare.”

contribuabilul a încheiat cu Omniasig Vienna Insurance Group un contract de asigurare prin care au fost acoperite riscurile aferente clădirii ipotocate, drepturile asiguratului SC X SRL derivând din acesta fiind cesionate în favoarea creditorului ipotecar CEC Bank SA. Se reține deci că SC X SRL a avut calitatea de asigurat și că a fost cesionată despăgubirea care conform art. 16 citat mai sus, va duce la stingerea creanței față de creditorul ipotecar.

La data de X.12.2012 construcția pentru care s-a încheiat polița de asigurare a fost afectată grav de un incendiu, eveniment care a făcut parte din riscurile asigurate. Contrar afirmațiilor petentei conform cărora nu a încasat despăgubirea, din extrasul de cont eliberat pentru contul cu cod IBAN RO68CECEBV0130RON0777574 deținut de SC X SRL la CEC BANK SA- Sucursala Brașov, la data de 10.10.2013 petenta a încasat de la Omniasig Vienna suma de y2 lei. Faptul că această sumă a fost virată în aceeași zi către CEC Bank SA cu titlul de rambursare credit, în baza contractului de credit ipotecar, reprezintă doar modalitatea în care au fost stinse datoriile față de creditor și nu influențează veniturile obținute de petentă și pe care aceasta era obligată să le evidențieze în documentele financiar-contabile. Din fișa contului 162 “Credite bancare pe termen lung “ - 1621.CEC Linie de credit CEC lei (anexată în copie la dosarul cauzei - pag 150-151) rezultă că petenta a înregistrat în evidența contabilă la data de 31.10.2013 virarea sumei către CEC Bank.

Considerând situația ipotetică în care incendiul ar fi avut loc la sfârșitul perioadei de creditare, când valoarea creditului neachitat către CEC Bank SA ar fi fost mult inferioară despăgubirii primite, chiar dacă despăgubirea a fost cesionată creditorului ipotecar acesta avea drept să primească doar suma rămasă de încasat în baza contractului de credit, diferența revenind ASIGURATULUI.

Se reține deci că, deși sumele primite cu titlul de despăgubiri nu se încadrează la veniturile scutite conform prevederilor art. 20 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, citate mai sus, SC X SRL nu a înregistrat suma de y2 lei pe venituri, diminuând nejustificat profitul impozabil aferent anului 2013 cu această sumă.

Se constată irelevantă în soluționarea contestației, susținerea petentei conform căreia convenția dintre SC X SRL și CEC Bank SA cu privire la dreptul la despăgubire cesionat este opozabilă terților, inclusiv organelor fiscale, care sunt obligate să respecte această convenție, deoarece conform art. 1 alin. 3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

„art.1 alin. (3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile prezentului Codului fiscal”.

Menționăm că, prin adresa înregistrată la MFP cu nr. 22535/17.03.2016 contribuabilul a solicitat punctul de vedere cu privire la situația descrisă în speță iar în răspunsul formulat de către Direcția generală de Asistență pentru Contribuabili (anexat în copie la dosarul cauzei), se precizează că „veniturile reprezentând despăgubiri aferente unor contracte de asigurare se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil, respectiv sunt venituri impozabile la determinarea profitului din anul fiscal în care se înregistrează.”

Față de cele prezentate mai sus, **întrucât argumentele și documentele aduse de contestatară nu sunt în măsură să combată constatările organului de inspecție fiscală** și considerând prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

„art. 279 Soluții asupra contestației

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

coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de y3 lei suplimentar de plată aferent veniturilor neînregistrate în sumă de y2 lei, stabilit prin Decizia de impunere F X/28.04.2016.

III. 2. În ceea ce privește diferența suplimentară de venit în sumă de y5 lei și TVA suplimentară în sumă de Z lei, D.G.R.F.P. Brașov prin organele specializate este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat stornarea facturii nr. 0003475/24.03.2014 prin factura nr. 0003633/30.04.2015 emisă de contestatară către SC W SRL, în condițiile în care argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în luna martie 2014, SC X SRL a emis către SC W SRL factura nr. 0003475/24.03.2014, în valoare totală de Q lei (din care Z lei TVA) conform contractului

de închiriere nr. 47/30.05.2005, iar în anul 2015 a emis factura nr. 0003633/30.04.2015 prin care a fost stornată integral baza impozabilă și TVA înscrise în factura inițială.

Organele de inspecție fiscală au considerat nejustificată operațiunea de stornare a facturii nr. 0003475/24.03.2014 și au stabilit în sarcina societății diferențe suplimentare de TVA în valoare de Z lei și venituri impozabile aferente trim. IV 2015 în sumă de y5 lei.

În drept, în ceea ce privesc documentele justificative pentru înregistrarea în evidențele contabile sunt incidente prevederile art. 6 din Legea contabilității 82/1991, care prevăd că:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

iar în materia impozitului pe profit, prevederile art. 19 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004 conform 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.”

Normele metodologice de aplicare

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. De asemenea, 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, precum și orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că, SC X SRL a încheiat cu SC W SRL în calitate locatar, contractul de închiriere nr. 47/30.05.2005 având ca obiect un spațiu de 280 mp din incinta Complexului comercial X situat în mun. X, str. x nr. 7. Contractul a fost suspendat în perioada X.12.2012-30.04.2014 ca urmare a incendiului care a afectat în X.12.2012 clădirea care face obiectul închirierii.

Prin actul adițional nr. 3/10.03.2014 părțile au convenit prelungirea contractului pe o perioadă de trei ani (11.03.2014-10.03.2017), iar locatarul se obligă să plătească chirie cu începere de la data de 01.05.2014. De asemenea, la punctul 5 din Actul adițional este prevăzut că în cinci zile de la semnare, locatarul va achita contravaloarea a trei chirii lunare cu titlu de chirie în avans pentru perioada **01.05.2014-31.07.2014.**

Având în vedere cele stipulate în actul adițional și considerând prevederile art.

134¹ alin. (9), rezultă că faptul generator a intervenit la data de 15.03.2014 (10.03.2014 data semnării actului adițional+ 5 zile), în speță nefiind aplicabile prevederile art. 134² alin. 2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu privire la facturile emise înainte de a interveni faptul generator.

Organul de soluționare a contestației, reține că, în luna martie 2014, SC X SRL a emis către SC W SRL factura nr. 0003475/24.03.2014, în valoare totală de 116.700 lei (din care TVA Z lei) reprezentând chirie pentru perioada 01.05-31.07.2014 și a înregistrat baza impozabilă în sumă de y5 lei pe contul de venituri din redevențe și chirii.

În luna aprilie 2015, la un an de zile după factura inițială, petenta întocmește factura storno nr. 0003633/30.04.2015 având ca obiect venituri din chirii în valoare totală de -154.207,47 lei (din care TVA -29.846,61 lei), din care organele de control au constatat că suma de 116.700,86 lei reprezintă contravaloarea facturii nr. 0003475/24.03.2014. Astfel, contribuabilul a diminuat veniturile înregistrate pe contul 706- „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii” cu suma de 124.207 lei și TVA colectată aferentă lunii aprilie 2015 cu suma de 29.847 lei. Pentru justificare societatea a prezentat Convenția de încetare a contractului de închiriere încheiată în data de 09.10.2014 prin care părțile convin încetarea contractului de închiriere nr. 47/30.05.2005.

Din analiza clauzelor Convenției de încetare a contractului de închiriere încheiată în data de 09.10.2014, organul de soluționare reține că la data semnării:

- locatarul datorează locatorului (SC X SRL) suma de X4 lei TVA inclus conform facturii 3389/15.12.2012,
- locatorul datorează locatarului suma de X5 lei TVA inclus din care Q lei reprezintă chirie plătită în avans pentru perioada 01.05.2014-31.07.2014 în temeiul facturii nr. 3475/24.03.2014.

La punctul 4 din Convenție este prevăzut că „Încetarea contractului de închiriere intervine la data semnării convenției”, respectiv data de **09.10.2014**.

În contestația formulată petenta susține că SC X SRL nu a prestat serviciul de închiriere către SC W SRL conform contractului și că părțile au hotărât anularea tranzacției și restituirea sumelor încasate cu titlu de avans, cu o lună înainte de data începerii perioadei de închiriere. Însă petenta nu prezintă niciun document în susținere iar în convenția încheiată în luna octombrie 2014, deci ulterior expirării perioadei pentru care a fost întocmită factura de chirie, nu se face nicio precizare cu privire la faptul că serviciile de închiriere nu au fost prestate sau că SC W SRL nu a utilizat spațiul închiriat din cauze imputabile Locatorului.

Cu privire la Convenția de încetare a contractului de închiriere este necesar de precizat că, deși încetarea contractului cu acordul părților implicate este posibilă, aceasta nu poate avea efecte retroactive, cu implicații asupra unor operațiuni economice, cu atât mai mult cu cât în Convenție părțile stabilesc că „Încetarea contractului de închiriere intervine la data semnării convenției”, respectiv data de **09.10.2014**.

Însăși petenta în contestația formulată afirmă că prevederile art. 287 din Codul fiscal și pct. 32 din Norme, se aplică pentru serviciile care nu au fost prestate/desființarea unui contract, având efecte numai pentru viitor în ceea ce privește reducerea bazei de impozitare.

Contestatarul argumentează că, deși contractul cadru existent între părți a fost menținut până la data de 09.10.2014, acesta nu a produs efecte și nicio prestație nu a avut loc, totuși nu aduce în susținere niciun document.

De asemenea, din analiza facturii nr. 0003633/30.04.2015 se constată că aceasta nu este semnată de primire de beneficiar iar petenta nu a făcut dovada că a

comunicat clientului această factură de stornare. Mai mult, din analiza declarațiilor informative 394 depuse de SC W SRL pentru perioada aprilie-decembrie 2015 și a deconturilor de TVA lunare, se constată că aceasta nu declară factura storno emisă de petentă.

În materia taxei pe valoarea adăugată este aplicabil art. 129 alin. 1, art. 134¹ alin. 9), art. 134² alin. 2 și ale art. 138 lit. a) și b) din Legea nr. 571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„art. 129 Prestarea de servicii

(1) *Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.*

art. 134¹Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

[...]

(9) *În cazul operațiunilor de închiriere, leasing, concesiune, arendare de bunuri, acordare cu plată pe o anumită perioadă a unor drepturi reale, precum dreptul de uzufruct și superficia, asupra unui bun imobil, serviciul se consideră efectuat la fiecare dată specificată în contract pentru efectuarea plății.*

art. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(2) *Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

a) *la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

art. 138 Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) *în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;*

b) *în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;*

Potrivit acestor prevederi legale, faptul generator în cazul serviciilor de închiriere intervine la fiecare dată specificată în contract pentru efectuarea plății.

Normele legale citate prevăd de asemenea, că ajustarea bazei de impozitare se face în situația desființării totale sau parțiale a contractului înainte de prestarea serviciilor precum și în cazul în care între părțile contractante au intervenit refuzuri de plată totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate sau în cazul în care între părți există un acord scris.

Pentru aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost emise Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, care la pct. 20 precizează:

„20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării, sau după facturarea livrării/prestării chiar dacă livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.”

Conform Capitolului 5- Dispoziții diverse, articolul 90 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE, la care face trimitere petenta: *„În cazul anulării, al refuzului sau al neplății*

totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.” Astfel, se constată că legislația fiscală românească respectă prevederile directivei transmise la nivel comunitar care permite statelor membre să stabilească în ce condiții se poate aplica reducerea bazei de impozitare.

Astfel, o cerință care condiționează reducerea bazei de impozitare, astfel cum aceasta rezultă dintr-o factură inițială, de prezentarea de către persoana impozabilă a dovezii că factura rectificativă a fost comunicată clientului care a achiziționat bunurile sau serviciile, intră în sfera noțiunii de condiție prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. În fapt prin aplicarea articolelor din codul fiscal citate mai sus nu s-a adus nicio încălcare a supremației dreptului comunitar, prevederile legale interne fiind compatibile cu dreptul Uniunii.

În acest sens este și Hotărârea din 26.01.2012 și cauza C-588/10 Kraft Foods Polska care dezbate transpunerea prevederilor articolului 90 alineatul (1) în legislația statelor membre, prin care Curtea pronunță că:

„32. În speță, trebuie să se constate că deținerea de către furnizorul de bunuri sau servicii a confirmării de primire a unei facturi rectificative, remisă de clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile, este de natură să probeze că acesta din urmă este informat despre faptul că trebuie să calculeze dreptul său eventual de deducere a TVA-ului pe baza respectivei facturi rectificative.

40. În cazul în care recuperarea într-un termen rezonabil de către furnizorul de bunuri sau servicii a excedentului de TVA plătit administrației fiscale pe baza facturii inițiale devine imposibil sau excesiv de dificil din cauza condiției în cauză în acțiunea principală, principiile neutralității TVA-ului și proporționalității impun ca statul membru vizat să permită persoanei impozabile să stabilească, prin alte mijloace, în fața autorităților fiscale naționale, pe de o parte, că a dat dovadă de diligența necesară în împrejurările cauzei pentru a se asigura că respectivul client care a achiziționat bunurile sau serviciile deține factura rectificativă și că el a luat cunoștință de aceasta și, pe de altă parte, că operațiunea în cauză a fost efectiv realizată în conformitate cu condițiile menționate în respectiva factură rectificativă.”

Se reține că, nici în timpul controlului și nici în procedura de soluționare a contestației, petenta nu aduce dovezi în susținerea afirmației sale că nicio prestație nu a avut loc, din contră, Convenția de încetare a contractului de închiriere încheiată în data de 09.10.2014 stipulează că încetarea contractului intervine la data semnării convenției, deci ulterior perioadei pentru care s-a facturat chiria (mai-iulie 2014). De asemenea petenta nu face dovada că a comunicat clientului factura de stornare.

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 art.249 Cod Civil „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art. 65 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Contribuabilul 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 contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică

juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În concluzie, organul de soluționare reține că la baza chiriei facturate pentru perioada mai-iulie 2014 a stat un contract valabil încheiat între părți, contract care a încetat cu acordul părților de la data semnării Convenției, respectiv din 09.10.2014. Totodată petenta nu face dovada că serviciul de închiriere nu a fost prestat, nici că a comunicat factura de stornare emisă pentru SC W SRL, iar aceasta din urmă nu declară diminuarea bazei de impozitare a TVA deductibilă prin deconturile de taxă și prin Declarațiile informative tip 394 depuse pentru perioada 01.04.2015-31.12.2015.

Față de cele prezentate mai sus, **întrucât argumentele și documentele aduse de contestatară nu sunt în măsură să combată constatările organului de inspecție fiscală** și considerând prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, mai sus citate, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății cu privire la impozitul pe profit în sumă de y4 lei stabilit suplimentar de plată aferent veniturilor stornate nejustificat în sumă de y5 lei și cu privire la TVA aferentă în sumă de Zlei.

III.3. Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/28.04.2016, cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFP Brașov se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, contestată, nu se referă la stabilirea de obligații fiscale de plată și accesorii ale acestora și nici nu vizează măsuri de diminuare a pierderii fiscale, ci doar alte măsuri de îndeplinit de către societate, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intră în competența acestuia.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/28.04.2016, organele de inspecție au dispus societății măsura „înregistrării în evidența contabilă și fiscală a diminuării pierderii înregistrată la 31.12.2015 în sumă totală de D lei”.

În speță, în urma inspecției fiscale organele de control au stabilit deficiențe în ceea ce privește modul de determinare a bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit, fiind determinată o baza impozabilă suplimentară în sumă de X lei. Această sumă a acoperit în totalitate pierderile fiscale declarate de contribuabil, la sfârșitul perioadei verificate (la 31.12.2015) fiind reținut în sarcina societății un profit impozabil suplimentar de plată în sumă de Y0 lei.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 268 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 268. - (1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se*

consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal."

"Art. 272 - (1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

2) *structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

- a) *creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane de lei;*
- b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane de lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);"*

De asemenea, OMFP nr. 3833/2015 pentru aprobarea formularului „Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, prevede în Anxa 2 că: „*Formularul „Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului.*”

Întrucât măsurile dispuse în sarcina SC X SRL nu vizează nici stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat și nici măsuri de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere, intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art. 272 alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„(6) *Contestațiile formulate împotriva unor alte acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente*”.

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 5.3 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, care stabilește:

„5.3. *Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.*”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi transmisă, spre competență soluționare, Administrației pentru Contribuabili mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov- Serviciul Inspecție Fiscală 1, în calitate de organ fiscal emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/28.04.2016.

În acest sens a fost și opinia Direcției Generale de Soluționare a Contestației formulată în adresa nr. A-SLP1388/19.07.2016 (anexată la dosarul contestației) care a restituit dosarul contestației precizând că „întrucât măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală nu se referă la măsura de diminuare a pierderii fiscale, [...] competența de soluționare a contestației pentru acest capăt de cerere aparține organului fiscal emitent al actului atacat”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. d), art. 272 alin. 6, art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F X/28.04.2016, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de X lei, reprezentând:

- Y lei impozit pe profit;
- Z lei TVA;

2) Transmitea, spre competență soluționare, Administrației pentru Contribuabili mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov- Serviciul Inspecție Fiscală 1, a capătului de cerere al contestației formulată de SC X SRL, cu privire la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/28.04.2016.

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