

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

DECIZIA nr. 612 / 2019
privind soluționarea contestației formulată de
S.C. ...S.R.L.
din ...

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

S.C. ...S.R.L. are domiciliul fiscal în ..., județul ..., este înregistrată la O.R.C. ... sub nr.... și deține codul unic de înregistrare nr.... cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma de ... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art.270 alin.(1) și ale art.272 alin.(1) lit.a) din TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală*, cu modificările și completările ulterioare, respectiv încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, precum și transmiterea contestației în termenul de 45 de zile de la comunicarea actului atacat - *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice ... a fost comunicată în data de ...*, iar *contestația a fost depusă în data de ... fiind înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr. ...* - procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

[...] CONTESTAȚIE

împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. ... și Raportului de Inspecție fiscală încheiat la data de ... acte emise de ANAF- D.G.R.F.P. ...- A.J.F.P. ...-Inspectie fiscala*, prin care solicitam admiterea contestației și anularea în parte ca netemeinice și nelegale a actelor administrative atacate în ceea ce privește suma de ... lei.

pentru următoarele:

MOTIVE

Cu privire la impozitul pe profit în cuantum de ... lei

In fapt, prin *Decizia de impunere nr. ... și Raportul de Inspecție fiscală emise de AJFP ...* au fost majorate veniturile din exploatare declarate de ... SRL cu suma de ... lei, rezultând astfel un profit imposibil în suma de ... lei, aferent caruia a fost stabilit un impozit pe profit în suma de ... lei.[...]

Organul fiscal a constatat că societatea a diminuat în mod nejustificat veniturile impozabile realizate în anul 2014 cu suma totală de ... lei, reprezentând penalități de întârziere calculate conform contract nr. ..., beneficiarului ... S.R.L.

Organul fiscal a reținut că în perioada august - octombrie 2014, ...S.R.L. a emis un număr de 4 (patru) facturi nr., emise către ... SRL, reprezentând penalități de întârziere pentru neplata, calculate potrivit art. 10/pct.10.2 din contractul nr. încheiat cu acesta.

Valoarea acestor penalități a fost reflectată în veniturile de exploatare ale societății (cont 7581) în perioada august - octombrie 2014.

Ulterior, în luna iunie 2015, societatea a emis un număr de 4 facturi de stornare a acestor penalități, către același beneficiar, fiind diminuat rezultatul contabil și fiscal al exercițiului financiar 2014 cu suma de lei.

Astfel, cu suma de lei au fost diminuate veniturile din exploatare aferente anului 2014 si implicit diminuarea impozitului pe profit declarat pentru anul fiscal 2014.

Atat in Raportul de inspectie fiscala, cat si in decizia de impunere, se menționează faptul ca in luna aprilie 2015, S.C. ...S.R.L., in calitate de creditor, a uzat de dreptul la acțiune in instanta impotriva debitorului S.R.L., in vederea recuperării sumelor datorate de acesta cu titlu de penalitati de intarziere la plata, ce fac obiectul facturilor nr., emise in perioada 2014.

Mai mult, cu ocazia deschiderii procedurii insolventei in forma generala pentru debitorul S.R.L., ...S.R.L., in calitate de creditor, a solicitat recuperarea sumelor datorate cu titlu de penalitati in baza celor 4 facturi sus-mentionate, ceea ce denota faptul ca insasi societatea a considerat creanța, in ambele situatii juridice, ca fiind certa si exigibila, rezultând astfel, fara putinta de tagada, ca sumele facturate inițial de ...S.R.L. cu titlu de penalitati sunt tratate din punct de vedere legal de societate ca fiind datorate de către debitor.

In aceste condiții, pana la data soluționării litigiului cu debitorul, respectiv pana la data incheierii procedurii insolventei, nu poate fi acceptabila ipoteza stomarii acestei creanțe, astfel incat, in masura in care demersul societății privind emiterea facturilor de anulare a penalităților in luna iunie 2015 nu a condus la soluționarea litigiului cu debitorul S.C. S.R.L., nu poate produce efecte nici in ceea ce privesc obligațiilor fiscale datorate de S.C. ...S.R.L. ca urmare a emiterii in anul 2014 a facturilor privind penalitățile de intarziere, respectiv nu poate fi diminuat profitul impozabil al anului 2014 cu suma de ... lei.

In opinia noastra organul fiscal a interpretat eronat diminuarea profitului societății pentru anul 2014, deoarece sumele rezultate din cele 4 facturi de penalitati menționate anterior, au devenit certe, lichide si exigibile abia dupa data de 15.06.2017, data la care a fost soluționat apelul in dosarul nr.[...]

La data de 18.11.2014, ulterior emiterii facturilor de penalitati, in vederea soluționării pe cale amiabila a litigiului cu ... SRL (prevedere stipulata in art. 15.1 din contractul nr.), s-a incheiat actul adițional " **Anexa la Contract nr.** " prin care părțile au stabilit ca " se vor stoma facturile de penalitati emise de ...SRL către SRL " si conform pct. 2,3 si 4 din actul adițional, ... SRL nu a renuntat definitiv la penalitățile contractuale, acestea urmând a fi stabilite in urma unei expertize contabile.

Părțile au stabilit incheierea acestui act adițional in vederea continuării relațiilor comerciale.

Ca urmare a incheierii actului adițional, ...SRL, a stomat facturile de penalitati si a intocmit declarația rectificativa, conform legislației fiscale in vigoare.

In perioada 2014 - 2017 creanța in quantum de ... lei reprezentând penalitati de întârziere nu a fost o creanța certa , lichida si exigibila, ea fiind contestata de către ... SRL la momentul inscrierii pe tabloul de ordine al creditorilor in cadrul dosarului nr. avand ca obiect insolventa .

Mai mult decât atat, in cadrul dosarului de insolventa s-a stabilit definitiv ca , creanța pe care o deținem impotriva debitoarei .. SRL cu titlu de penalitati de intarziere este **in quantum de lei**, suma cu care suntem inscrisi si in tabelul definitiv al creditorilor.

Cu alte cuvinte, creanța in quantum de lei (si nu ... lei cum considera organul fiscal) astfel cum a fost stabilita prin sentinta civila nr. ... nu este certa, lichida si exigibila decât dupa soluționarea apelului in dosarul nr., respectiv in data de 15.06.2017, fiind înscrisa definitiv in tabelul creditorilor din 26.06.2017.

Prin adresa ... emisa de lichidatorul judiciar al societății ... SRL se comunica faptul ca pana la aceasta data nu au fost distribuite sume de bani către creditorii chirografari inscrisi la masa credala, ceea ce inseamna ca SRL nu a incasat pana la aceasta data sume de bani.

Ca urmare a celor precizate, consideram ca **in anul 2014 nu se pot recunoaște ca venituri** in contabilitate penalitățile facturate, deoarece acestea nu respecta prevederile punctului **19 aliniat 3 din OMFP 1802/2014**, respectiv " veniturile sunt recunoscute in contul de profit si pierdere atunci cand se poate evalua in mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau de scaderea valorii unei datorii."

Conform pct. 18 aliniat 3 din OMFP nr. 1802/2014 " Beneficiile economice reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau echivalent de numerar către entitate. "

In anul 2014 ...SRL nu poate recunoaște la venituri penalitățile solicitate de la SRL deoarece acestea au fost permanent contestate si neacceptate, abia in anul 2017 prin sentinta civila definitiva s-a stabilit cuantumul acestora in suma de ... lei

Organul fiscal **NU POARE INTERVENI** in intelegerea dintre cele doua parti contractuale, din data de 18.11.2014, intelegere care a stat la baza facturilor de stomare si la corectarea situațiilor financiare din 2014 cu efect asupra impozitului pe profit datorat.

Conform rapoartelor de expertiza/inscriere la masa credala, ... SRL nu a inregistrat niciodată in contabilitatea proprie facturile de penalitati in valoare de ... lei.

In luna septembrie 2017, ca urmare a sentinței civile nr., ramasa definitive in luna iunie 2017, SRL a **intocmit declarații fiscale cu privire la creanța SRL prin declarația 710 care a fost înregistrată la ANAF sub nr.** Dovada declarării acestei sume și a înregistrării declarației rectificative este decizia de instituire a popririlor pe conturile societății pentru suma aferentă acestei declarații, decizie ce are nr.[...]"

II. Din Decizia de impunere nr....., respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspectie fiscala nr....., rezultă următoarele:

"[...]1. Obligatie fiscala principala - Impozit pe profit [...]"

Anul 2014

S.C. ...S.R.L. a raportat in declaratia anuala privind impozitul pe profit depusa la organul fiscal teritorial sub nr. ..., pentru anul fiscal 2014, venituri totale in suma de ... lei si cheltuieli totale in suma de ... lei. Rezultatul brut raportat la rd. 10 din declaratie a fost profit in cuantum de ... lei, iar profitul impozabil ... lei. Aferent profitului impozabil, societatea verificata a raportat un impozit pe profit in cuantum de ... lei.

Ulterior in data de 17.07.2015, societatea ...S.R.L. a rectificat aceasta declaratie prin diminuarea veniturilor din exploatare cu suma de ... lei.

In declaratia anuala de impozit pe profit rectificativa depusa sub nr. ..., S.C. ...S.R.L. a declarat urmatoarele:

- Venituri din exploatare: ... lei;
- Cheltuieli din exploatare: ... lei;
- Rezultat din exploatare (pierdere): ... lei;
- Venituri financiare : lei;
- Cheltuieli financiare: ... lei;
- Rezultat brut (pierdere): ... lei;
- Rezerva legala deductibila: ... lei;
- Pierdere: lei;
- Cheltuieli nedeductibile: ... lei.
- Pierdere fiscala de recuperat in anii urmatoari: ... lei.

Precizam ca, in bilantul contabil depus pentru anul 2014, societatea ...S.R.L. a raportat venituri in suma totala de lei, cheltuieli totale in suma de ... lei si un impozit pe profit de ... lei. Aceste sume corespund cu cele inscrise initial in Declaratia cod 101 depusa in data de 25.03.2015 sub nr.

Ca deficienta, la inspectia fiscala s-a constatat ca societatea a diminuat in mod nejustificat veniturile impozabile realizate in anul 2014 cu suma totala de ... lei, reprezentand penalitati de intarziere calculate conform contract nr., beneficiarului S.C. ...S.R.L. (CUI ...), asa cum vom detalia in continuare:

In perioada august - octombrie 2014, S.C. ...S.R.L. a emis un numar de 4 (patru) facturi nr..... catre beneficiarul sus-mentionat, reprezentand penalitati de intarziere pentru neplata, calculate potrivit art. 10/pct.10.2 din contractul nr. ... incheiat cu acesta.

Valoarea acestor penalitati a fost reflectata in veniturile de exploatare ale societatii (cont 7581) in perioada august - octombrie 2014.

In facturile prezentate au fost inscrise urmatoarele explicatii: „penalitati calculate conform contract nr.art.10/pct.10.2, penalitati calculate si acceptate la data de 31.12.2014 - termen de finalizare plati pentru contravaloare marfa livrata si facturata conform cu data scadenta, instrumente de plata (bilete la ordin) emise spre incasare la termen stabilit”.

Ulterior, in luna iunie 2015, societatea a emis un numar de 4 facturi de stornare a acestor penalitati, catre acelasi beneficiar, fiind diminuat rezultatul contabil si fiscal al exercitiului financiar 2014 cu suma de ... lei.

Articolele contabile efectuate pentru aceste operatiuni economice a fost urmatorul:

- 4111 „Clienti” = 117 „Rezultatul raportat” (-) ... lei (NC ...) si
- 117 „Rezultatul raportat” = 441 „Impozit pe profit” (-) ... lei.

Astfel, cu suma de ... lei au fost diminuate veniturile din exploatare aferente anului 2014 si implicit diminuarea impozitului pe profit declarat pentru anul fiscal 2014.

Cu toate acestea, mentionam faptul ca in luna aprilie 2015, S.C. ...S.R.L., in calitate de creditor, a uzat de dreptul la actiune in instanta impotriva debitorului S.C. ...S.R.L., in vederea recuperarii sumelor datorate de acesta cu titlu de penalitati de intarziere la plata, ce fac obiectul facturilor nr., emise in perioada 2014.

Mai mult, cu ocazia deschiderii procedurii insolventei în formă generală pentru debitorul S.C. ...S.R.L., S.C. ...S.R.L., in calitate de creditor, a solicitat recuperarea sumelor datorate cu titlu de penalitati in baza celor 4 facturi sus-mentionate, ceea ce denota faptul ca insasi societatea a considerat creanta, in ambele situatii juridice, ca fiind certa si exigibila, rezultand astfel, fara putinta de tagada, ca sumele facturate initial de S.C. ...S.R.L. cu titlu de penalitati sunt tratate din punct de vedere legal de societate ca fiind datorate de catre debitor.

In aceste conditii, pana la data solutionarii litigiului cu debitorul, respectiv pana la data incheierii procedurii insolventei, nu poate fi acceptabila ipoteza stornarii acestei creante, astfel incat, in masura in care demersul societatii privind emiterea facturilor de anulare a penalitatilor in luna iunie 2015 nu a condus la solutionarea litigiului cu debitorul S.C. ...S.R.L., nu poate produce efecte nici in ceea ce privesc obligatiilor fiscale datorate de S.C. ...S.R.L. ca urmare a emiterii in anul 2014 a facturilor privind penalitatile de intarziere, respectiv nu poate fi diminuat profitul impozabil al anului 2014 cu suma de ... lei.

In sustinere aratam:

A) In „Concluziile scrise” din Dosarul nr. ... aflat pe rol la Tribunalul ... - Sectia a II a Civila Administrativ Fiscal Contencios, societatea ...S.R.L. solicita admiterea Ordonantei de plata impotriva debitoarei ...S.R.L., pentru penalitatile inscrise in facturile mentionate anterior, comunicate postal cu continut declarat la data de 27.10.2014 si primita corepondenta de catre debitoare in 29.10.2014, suma necontestata. In acest Dosar deschis impotriva debitoarei ...S.R.L. se face referire inclusiv la urmatoarele aspecte:

- Facturile nr. reprezentand penalitati calculate „sunt legal intocmite, evidentiate in contabilitatea noastra si declarate catre ANAF, conform dispozitiilor legale in vigoare din punct de vedere fiscal aplicabile”;
- „Facturile sunt emise in baza prevederilor contractuale conform contract nr. ... si au fost transmise debitoarei ...S.R.L. prin posta pentru care avem dovada de predare primire cu nota de inventar din data de 27.10.2014...”.

B)Urmare incheierii Raportului de expertiza contabila extrajudiciara la data de 30.01.2015, de catre d-na Cristescu Daniela, expert contabil, in baza contractului nr. ... incheiat pentru efectuarea unei expertize contabile extrajudiciare pentru Birou Executor Judecatoresc, au rezultat urmatoarele concluzii:

„Conform raportului privind tranzactiile derulate intre S.C. ...S.R.L. si S.C. ...S.R.L. – parte integranta din raportul de expertiza contabila – unde sunt centralizate toate facturile emise si incasarile incepand cu data de 15.11.2011 – au fost calculate numarul de zile de intarziere pentru facturile incasate dupa termenul scadent de 45 de zile – stabilit conform contractului nr.

In baza acestora expertiza constata ca pana la data de 31.12.2014, S.C. ...S.R.L. datoreaza penalitati de intarziere in cuantum de lei.

Concluzionand raspunsul la obiectivul stabilit, „sumele de plata certe, lichide si exigibile - la data de 31.12.2014 reprezentand penalitati calculate in baza contractului nr. ... sunt in cuantum de ... lei”.

C)Raportul de expertiza contabila judiciara intocmit de dna, expert contabil desemnat de Tribunalul ..., in Dosarul nr. avand pe rol urmatorul obiect: „sa se stabileasca daca la data deschiderii procedurii exista un debit principal rest de plata datorat de S.C. ...S.R.L. catre S.C. ...S.R.L. din derularea relatiilor contractuale ... si penalitati de intarziere in baza aceluasi contract si in baza facturilor nr.....cu perioadele pe zile de intarziere conform art. 3 si 10.3 din contract [...]”.

In aceasta expertiza, expertul contabil independent, stabileste valoarea penalitatilor de intarziere in cuantum de ... lei, calculate conform art. 10.3 din contractul nr. ..., datorate de S.C. ...S.R.L., din care a achitat suma de lei.

Expertul sustine si faptul ca, in cadrul procedurii de insolventa declansata de S.C. ...S.R.L.in 22.12.2015, societatea ...S.R.L. s-a inregistrat in tabelul definitiv al creantelor cu suma de ... lei, reprezentand penalitati de intarziere stabilite conform prevederilor legale in vigoare.

Totodata, se constata faptul ca, prin facturarea catre S.C. ...S.R.L. a sumei de lei cu titlu de penalitati de intarziere, societatea ...S.R.L. a respectat intocmai prevederile legislatiei nationale aplicabile in materie, respectiv Legea nr. 72/2013 privind masurile pentru combaterea intarzierii in executarea obligatiilor de plata a unor sume de bani rezultand din contracte incheiate intre profesionisti si intre acestia si autoritati contractante, in vigoare din 5 aprilie 2013 si care a transpus in legislatia nationala prevederile Directivei 2011/7/CE privind combaterea intarzierii la plata in tranzactiile comerciale.

Precizam faptul ca actul normativ cuprinde reguli care se aplica creantelor certe, lichide si exigibile ce reprezinta obligatii de plata a unor sume de bani care rezulta din contracte incheiate intre profesionisti sau intre acestia si autoritatile publice, contracte avand ca obiect furnizarea de bunuri sau prestarea de servicii. Prin profesionist, legea intelege orice persoana fizica sau juridica, care exploateaza o intreprindere cu scop lucrativ.

Astfel, daca agentii economici sau statul nu platesc la timp aceste creante, atunci datoreaza dobanzi penalizatoare firmelor cu care au incheiat contracte si de la care au achizitionat bunuri sau servicii.

In aceste conditii, apreciem faptul ca societatea ...S.R.L. era indubitabil indreptatita, in baza prevederilor legale sus-mentionate, sa solicite debitoarei ...S.R.L. plata unor penalitati de intarziere pentru neindeplinirea la termen a obligatiilor contractuale, astfel incat nu poate fi acceptabila in nicio situatie anulara penalitatilor solicitate acestui partener de afaceri, si implicit nu exista nici un temei legal pentru stornarea veniturilor evidentiate cu ocazia emiterii facturilor de penalitati.

In consecinta, rezulta ca, prin prisma prevederilor legale mentionate anterior, S.C. ...S.R.L. a pretins in mod legal partenerului de afaceri plata unor penalitati de intarziere pentru neindeplinirea obligatiilor contractuale, iar stornarea acestor facturi si implicit a veniturilor evidentiate ar fi fost posibila doar in ipoteza in care aceste sume ar fi fost solicitate cu incalcarea clauzelor contractuale sau a prevederilor legale aplicabile in domeniu.

Sintetizand aspectele sus-mentionate, la control se constata faptul ca prin anulara facturilor emise initial societatea a diminuat in mod nejustificat veniturile impozabile realizate in anul 2014 cu suma de lei, aceasta operatiune fiind efectuata doar in scopul diminuarii rezultatului fiscal si implicit a impozitului pe profit datorat, in conditiile in care, prin actiunile in instanta initiate impotriva debitorului S.C. ...S.R.L. in anii 2015 si 2016, societatea considera penalitatile facturate in baza celor 4 (patru) facturi ca fiind o creanta certa si exigibila, demersurile legale pentru recuperarea sumelor datorate de catre debitor fiind intreprinse ulterior momentului stornarii facturilor.

Drept urmare, la control s-a stabilit ca, prin anulara veniturile din penalitati in anul 2015, ce a condus la diminuarea rezultatului contabil al exercitiului 2014 cu suma de lei, respectiv prin influentarea rezultatului fiscal declarat pentru aceasta perioada cu aceeaasi suma, societatea a incalcat urmatoarele prevederi legale aplicabile in ceea ce priveste modul de calcul al profitului impozabil:[...]

Avand in vedere considerentele prezentate anterior, se constata indubitabil faptul ca nu pot fi aplicabile prevederile legale de mai sus, deoarece veniturile din penalitati evidentiate in 2014 nu pot fi considerate sub nicio forma ca fiind inregistrate eronat, intrucat societatea apreciaza ca fiind datorate sumele facturate cu titlu de penalitati in 2014 si a intreprins toate demersurile legale pentru recuperarea de la debitor a acestei creante, la data controlului S.C. ...S.R.L. avand deschisa actiune in instanta impotriva debitorului S.C. ...S.R.L., solicitandu-se de asemenea recuperarea sumelor datorate de acesta cu titlu de penalitati de intarziere la plata in cadrul procedurii insolventei in forma generala deschisa pentru acest debitor.

In aceste conditii, anulara in luna iunie 2015 a veniturilor din penalitati, facturate initial in 2014, nu poate influenta rezultatul fiscal al exercitiului 2014, in conditiile in care societatea sustine prin demersurile legale intreprinse caracterul de certitudine si exigibilitate al acestei creante.

Mai mult, reglementarile contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare consolidate, aprobate prin OMFP 1802/2014 stabilesc ca, in baza contabilitatii de angajamente entitatile trebuie sa evidentieze in contabilitate toate veniturile si cheltuielile, respectiv creantele si datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale si contractuale.

Principiul contabilității de angajamente enunțat anterior, explicat la pct.53 alin.(1) din Reglementarile contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare consolidate, aprobate prin OMFP 1802/2014 [...].

Totodata, facem precizarea ca pentru ajustarea efectului fiscal al evidentierii veniturilor din penalitati, in conditiile in care societatea nu a incasat contravaloarea facturilor emise catre S.C. ...S.R.L., contribuabilul avea posibilitatea constituirii unui provizion de 30% din valoarea creanțelor asupra clienților, deductibil fiscal potrivit prevederilor art. 22 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003, nicidecum de stornare a facturilor emise initial.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 26, alin. (1), lit. j) din Codul fiscal, societatea avea posibilitatea constituirii provizionului la nivelul creantei asupra clientului, de la data declararii procedurii de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație, respectiv 21.09.2017.

In consecinta, pierderea fiscala declarata a fost influentata cu valoarea veniturilor reprezentand penalitati in cuantum de lei, rezultand un profit impozabil in cuantum de lei si un impozit pe profit aferent in cuantum de ... lei (anexa nr. 2). [...]"

III. Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

***Raportul de inspecție fiscală nr....** întocmit de organele fiscale aparținând A.J.F.P. ... – *Activitatea de Inspecție Fiscală* a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2012-30.09.2018 și a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.12.2012-30.09.2018, datorate bugetului general consolidat al statului de către S.C. ...S.R.L..

S.C. ...S.R.L. are ca obiect principal de activitate "Agenții imobiliare" - cod CAEN 6831.

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de Inspecție Fiscală nr.F-PH ..., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr...., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... – A.I.F. au stabilit obligații fiscale principale suplimentare de plată **în sumă totală de lei**, reprezentând:

- *impozit pe profit suplimentar*..... lei;

- *taxă pe valoarea adăugată suplimentară* lei.

Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr... și la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr.... societatea contestă parțial Decizia de impunere nr. ... pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

În ceea ce privește contestarea Raportului de inspecție fiscală nr...., facem precizarea că acesta reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic si legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr....

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, raportul de inspecție fiscală nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește niciun raport obligațional între **S.C. ...S.R.L.** și bugetul general consolidat al statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

Referitor la impozitul pe profit

În urma verificărilor efectuate pentru perioada 01 ianuarie 2012 – 30 septembrie 2018 privind **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de ... lei, contestat integral.

Diferența de impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, contestată și motivată, este aferentă cheltuielilor cu penalități contractuale înregistrate de societatea verificată în anul 2014 care au fost stornate ca urmare a neplății acestora si au fost declarate ulterior într-o alta perioada fiscala.

***Prin contestație societatea susține următoarele:**

-A fost interpretată eronat diminuarea profitului societății pentru anul 2014, deoarece sumele rezultate din cele 4 facturi de penalitati contractuale, au devenit certe, lichide si exigibile abia dupa data de 15.06.2017 cand a fost soluționat definitiv apelul în dosarul nr.

-Organul fiscal nu poate interveni în înțelegerea dintre cele două părți contractuale, din data de 18.11.2014, înțelegere care a stat la baza facturilor de stornare și la corectarea situațiilor financiare din 2014 cu efect asupra impozitului pe profit datorat.

-Creanța pe care o deține împotriva debitoarei ...SRL cu titlu de penalități de întârziere este în cuantum de ... lei, sumă înscrisă și în tabelul definitiv al creditorilor, și nu de ... lei .

-In luna septembrie 2017, ca urmare a Sentinței civile nr. ..., rămasă definitivă în luna iunie 2017, societatea a întocmit declarații fiscale cu privire la creanța ...SRL care a fost înregistrată la ANAF.

***Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, rezultă următoarele :**

Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei, organul de solutionare retine următoarele:

În fapt, conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH ..., în perioada august – octombrie 2014, în baza *Contractului nr. ... S.C. ...S.R.L.* a emis către beneficiarul S.C. ...S.R.L. un număr de 4 facturi în sumă totală de lei, reprezentând penalități contractuale, care au fost stornate în anul 2014 pe motiv de neplată.

Din verificările efectuate, organele de inspecție au constatat următoarele:

S.C.R.L., *în calitate de vânzător*, a încheiat cu S.C. ...S.R.L., *în calitate de cumpărător*, Contractul de vanzare-cumparare nr. ... având ca obiect cumpărarea de mere care prevede la art. 10.2 ca *în cazul în care beneficiarul nu onorează plata facturii în termen de 45 de zile, acesta are obligația de a plăti o penalitate echivalentă cu 0,3% din valoarea rămasă de plată a facturii*. Contractul nu conține caluze de exonerare de la plata penalităților.

În baza acestui contract, în perioada august - octombrie 2014 S.C. ...S.R.L. a emis facturile nr.... în valoare totală de ... lei (...) reprezentând penalități de întârziere calculate pentru nerespectarea obligațiilor asumate prin contract care au fost înregistrate în evidența contabilă în contul de venituri.

Întrucât nu au fost achitate penalitățile facturate, în luna aprilie 2015, S.C. ...S.R.L., *în calitate de creditor*, a uzat de dreptul la acțiune în instanță împotriva debitorului S.C. ...S.R.L., în vederea recuperării sumelor datorate de acesta cu titlu de penalități de întârziere la plată. Debitorul S.C. ...S.R.L. a solicitat deschiderea procedurii insolvenței în formă generală.

In „*Concluziile scrise*” din Dosarul nr. aflat pe rol la Tribunalul ... - Sectia a II a Civila Administrativ Fiscal Contencios, societatea ...S.R.L. solicita admiterea Ordonantei de plata împotriva debitoarei ...S.R.L., pentru penalitățile înscrise în facturile ..., comunicate postal la data de 27.10.2014 si primite de către debitoare în data de 29.10.2014, făcându-se referire la următoarele aspecte:

-facturile menționate anterior reprezentand penalități contractuale „*sunt legal întocmite, evidențiate în contabilitatea noastră și declarate către ANAF, conform dispozițiilor legale în vigoare din punct de vedere fiscal aplicabile*”;

-„*facturile sunt emise in baza prevederilor contractuale conform contract nr. si au fost transmise debitoarei ...S.R.L. prin posta pentru care avem dovada de predare primire cu nota de inventar din data de 27.10.2014 [...]*”.

În cadrul procesului intentat de S.C. ...S.R.L. împotriva S.C. ...S.R.L. s-a dispus încheierea unui Raport de expertiză contabilă extrajudiciară din care au rezultat următoarele concluzii:

„*Conform raportului privind tranzacțiile derulate între S.C. ...S.R.L. si S.C. ...S.R.L. – parte integranta din raportul de expertiza contabila – unde sunt centralizate toate facturile emise si incasarile incepand cu data de 15.11.2011 – au fost calculate numarul de zile de intarziere pentru facturile incasate dupa termenul scadent de 45 de zile – stabilit conform contractului nr.*”

In baza acestora expertiza constata ca pana la data de 31.12.2014, S.C. ...S.R.L. datoreaza penalitati de intarziere in cuantum de lei.

Concluzionand raspunsul la obiectivul stabilit, „sumele de plata certe, lichide si exigibile - la data de 31.12.2014 reprezentand penalitati calculate in baza contractului nr. ... sunt in cuantum de ... lei”.

Și în cadrul procedurii de insolvență generală declanșată de S.C. ...S.R.L., Tribunalul ... a solicitat întocmirea unui Raport de expertiza contabilă judiciară având ca obiect: „sa se stabileasca daca la data deschiderii procedurii exista un debit principal rest de plata datorat de S.C. ...S.R.L. catre S.C. ...S.R.L. din derularea relatiilor contractuale ... si penalitati de intarziere in baza aceluasi contract si in baza facturilor nr...., cu perioadele pe zile de intarziere conform art. 3 si 10.3 din contract [...]”.

În această expertiză s-a stabilit că valoarea penalităților de întârziere datorate de S.C. ...S.R.L. este în cuantum de ... lei, calculate conform art. 10.3 din contractul nr., din care s-a achitat suma de lei. Expertul a susținut că, în cadrul procedurii de insolvență declanșată de S.C. ...S.R.L. în data de 22.12.2015, societatea ...S.R.L. s-a înscris în tabelul definitiv al creanțelor cu suma de lei, reprezentând penalități de întârziere stabilite conform prevederilor legale în vigoare.

În luna iunie 2015, anterior soluționării litigiului cu debitorul S.C. ...S.R.L., societatea a stornat cele patru facturi reprezentând penalități de întârziere, diminuând rezultatul contabil și fiscal al exercitiului financiar 2014 cu suma delei. În timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca în data de 12.11.2018, adică ulterior controlului inopinat finalizat în data de 06.11.2018 prin Procesul-verbal nr.... societatea a rectificat impozitul pe veniturile microintreprinderilor aferent trimestrului III 2017 declarat inițial cu suma „zero”, declarand un impozit pe venitul microintreprinderilor în cuantum de lei aferent veniturilor din cele patru facturi de penalități contractuale în sumă de ... lei.

Întrucât neachitarea facturilor de penalități contractuale nu reprezintă o justificare pentru stornarea lor și declararea ulterioară într-o altă perioadă fiscală, la control organele de inspectie fiscală au procedat la includerea sumei de ... lei în baza impozabilă a impozitului pe profit aferent anului 2014 stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„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. [...]

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“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.[...]”

În speță sunt aplicabile și prevederile O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, din care cităm:

„SECȚIUNEA 7 - PRINCIPII CONTABILE GENERALE

36 - (1) Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.[...]

41 - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a

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

primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)."

În legătură cu înregistrarea veniturilor, pct. 252 din aceleași Reglementări precizează:

„8.10. VENITURI ȘI CHELTUIELI [...]

8.10.1. Venituri

252 - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.[...]"

În conformitate cu dispozițiile legale susmenționate, 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, veniturile și cheltuielile luate în calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată se reține că, în categoria veniturilor se include atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, respectiv orice activități desfășurate de o persoană juridică, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

Menționăm că, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 alin.(1), art.7 alin.(3) și art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„**art. 6 – Exercițarea dreptului de apreciere**

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

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

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

art. 72 - Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare."

Analizând documentele existente la dosarul contestației, se reține că, în perioada august – octombrie 2014, în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr. ... S.C. ...S.R.L. a emis către beneficiarul S.C. ...S.R.L. facturile ... în valoare totală de lei, reprezentând penalități de întârziere calculate pentru nerespectarea obligațiilor asumate prin contract, pe care le-a înregistrat în evidența contabilă în contul 758.1 "Alte venituri din exploatare", dar care au fost stornate în luna iunie 2015 cu facturile pe motiv de neplată.

Prin Contractul de vânzare-cumpărare nr.... încheiat între S.C. ...S.R.L., în calitate de vânzător, și S.C. ...S.R.L., în calitate de cumpărător, având ca obiect cumpărarea de mere, se precizează:

„3 PREȚUL ȘI MODALITĂȚILE DE PLATĂ [...]

3.2 Plata produselor se va executa în termen de 45 (patruzecisicinci) zile de la data emiterii facturii aferente produselor livrate, dar nu mai târziu de 5 zile de la data încasării sumelor cu titlu de obligație de plată către contractantul principal denumit în prezentul contract cumpărător, de la Instituția Consiliului Județean[...]

10 RĂSPUNDEREA CONTRACTUALĂ [...]

10.2 Neplata de către Cumpărător, la data scadentă și în condițiile convenite în cuprinsul prezentului Contract, a prețului Produselor livrate, va atrage obligația Cumpărătorului la plata, pe lângă suma reprezentând prețul neachitat, penalităților de 0,3% pentru fiecare zi de întârziere, începând cu prima zi scadentă a creanței existente și până la data plății efective. Punerea în întârziere operează de drept de la data depășirii scadenței, pentru plata debitului și a penalităților. Părțile declară și acceptă ca penalitățile de întârziere să depășească suma datorată.[...]" , nefiind cuprinse și clauze privind exonerarea de la plata penalităților.

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

Legea nr.72/2013 privind măsurile pentru combaterea întârzierii în executarea obligațiilor de plată a unor sume de bani rezultând din contracte încheiate între profesioniști și între aceștia și autorități contractante, aplicabilă „creanțelor certe, lichide și exigibile, constând în obligații de plată a unor sume de bani care rezultă dintr-un contract încheiat între profesioniști sau între aceștia și o autoritate contractantă, contractul având ca obiect furnizarea de bunuri sau prestarea de servicii, inclusiv proiectarea și execuția lucrărilor publice, a clădirilor și a lucrărilor de construcții civile.”, prevede perceperea unei dobânzi penalizatoare pentru plata cu întârziere a sumelor de bani rezultate din contracte încheiate între agenți economici:

„art. 3 - Determinarea dobânzii

(1) În raporturile dintre profesioniști, creanța constând în prețul bunurilor livrate sau tariful serviciilor prestate produce dobânzi penalizatoare în cazul în care:[...]

b) creditorul nu a primit suma datorată la scadență, cu excepția cazului în care debitorului nu îi este imputabilă întârzierea.

(2) Dobânda penalizatoare curge de la scadență până la momentul plății, în condițiile dispozițiilor art. 1.535 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările ulterioare.”

Reiese astfel că, societatea era îndreptățită să solicite debitoarei ...S.R.L. plata unor penalități de întârziere pentru neîndeplinirea la termen a obligațiilor contractuale, acest drept fiind generat atât de prevederile contractuale (art. 10.2 din contractul nr. sus citat), cât și de prevederile Legii nr. 72/2013 privind măsurile pentru combaterea întârzierii în executarea obligațiilor de plată a unor sume de bani rezultând din contracte încheiate între profesioniști și între aceștia și autorități contractante, în vigoare din 5 aprilie 2013, care a transpus în legislația națională prevederile Directivei 2011/7/CE privind combaterea întârzierii la plata în tranzacțiile comerciale, neexistând niciun temei legal pentru stornarea veniturilor evidențiate în baza celor patru facturi de penalități contractuale.

Ținând seama de dispozițiile legale antecitate, precum și de principiile contabilității de angajamente, rezultă că înregistrarea în evidența contabilă a veniturilor sau cheltuielilor nu este condiționată de încasarea sau plata efectivă a acestora, ci de apartenența veniturilor sau cheltuielilor la exercițiul financiar în care se produc tranzacțiile care au generat veniturile sau cheltuielile în cauză.

Față de cele invocate mai sus se reține că, potrivit dispozițiilor legale aplicabile speței în perioada supusă controlului, S.C. ...S.R.L. avea obligația de a înregistra în anul 2014 ca venituri impozabile penalitățile calculate pentru neachitarea la termenul de 45 de zile stabilit prin contract a facturilor emise în anul 2014 reprezentând contravaloarea bunurilor achiziționate conform Contractului de vânzare-cumpărare nr., necondiționat de încasarea acestor penalități.

Totodată se reține că, penalitățile pentru neachitarea la termen a facturilor în cauză se evidențiază în contul 758 “Alte venituri din exploatare”, cu ajutorul căruia, potrivit OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene „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, 442, 446, 447, 448, 444, 438).[...]"

Având în vedere cele de mai sus, faptul că prin Contractul de vânzare-cumpărare nr. 1105/07.08.2010 au fost stabilite toate elementele pentru calcularea și facturarea penalităților pentru neachitarea la termen a marfurilor facturate în baza acestui contract, se reține că penalitățile contractuale în cauză constituie venituri care se înregistrează în conturile de venituri în exercițiul financiar în care s-au produs tranzacțiile care au generat aceste venituri, respectiv în exercițiul financiar 2014.

Potrivit celor constatate de organele de inspectie fiscala, veniturile aferente celor patru facturi de penalități contractuale în sumă de ... lei au fost declarate de societate în data de 12.11.2018, ulterior controlului inopinat, prin depunerea unei declarații rectificative pentru trimestrul III 2017, aceste venituri nefiind înregistrate în evidența contabilă și nici în bilanțul contabil depus pentru anul 2017.

Argumentul societății precum că, *penalitățile contractuale pentru neachitarea la termenul de scadență a facturilor emise în anul 2014 au devenit certe și exigibile abia după data de 15.06.2017, data la care a fost soluționat apelul în dosarul nr. ...*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât operațiunile care au generat aceste venituri au avut loc în anul 2014 și nu în anul 2017, iar societatea avea obligația de a le înregistra în anul 2014 ca venituri impozabile, necondiționat de existența unui litigiu în cauză.

Mai mult, societatea verificată a considerat penalitățile contractuale facturate către S.C. ...S.R.L. ca fiind certe și exigibile la data emiterii facturilor, această concluzie fiind susținută de faptul că în luna aprilie 2015, anterior stornării facturilor, S.C. ...S.R.L., *în calitate de creditor*, a uzat de dreptul la acțiune în instanța împotriva debitorului S.C. ...S.R.L., în vederea recuperării sumelor datorate de acesta cu titlu de penalități de întârziere la plată ce fac obiectul facturilor nr.

De asemenea, S.C. ...S.R.L. a solicitat recuperarea sumelor datorate cu titlu de penalități în baza celor 4 facturi susmenționate, și cu ocazia deschiderii procedurii insolvenței în formă generală pentru debitorul S.C. ...S.R.L..

Aceste inițiative ale contestatarii denotă faptul că însăși societatea a considerat creanța ca fiind certă și exigibilă, rezultând astfel că sumele facturate inițial de S.C. ...S.R.L. cu titlu de penalități contractuale sunt tratate din punct de vedere legal de societate ca fiind datorate de către debitor.

Concluzia ca sumele înscrise în facturile de penalități în cauza sunt certe, lichide și exigibile la data emiterii acestora reiese și din rapoartele de expertiză contabilă extrajudiciară întocmite pentru soluționarea litigiilor.

De altfel, prin referatul cu propuneri de soluționare organele de inspectie fiscala menționează că, *“societatea a emis facturile de stornare în luna iunie 2015 doar pentru anularea efectului fiscal al veniturilor din penalități evidențiate în anul 2014. în condițiile în care, prin acțiunile în instanța inițiate împotriva debitoarei S.C. ...S.R.L. în anii 2015 și 2016, societatea considera penalitățile facturate în baza celor 4 (patru) facturi ca fiind o creanță certă și exigibilă, datorată de către debitor, iar demersurile legale pentru recuperarea sumelor datorate de către debitor au fost întreprinse ulterior momentului stornării facturilor. În consecință, se poate aprecia cu ușurință ca reclamanta a emis în anul 2015 facturile de anulare a penalităților doar pentru a diminua impozitul pe profit datorat în condițiile în care acțiunile în justiție inițiate împotriva debitoarei S.C. ...S.R.L. au avut la baza chiar facturile emise în anul 2014 și anulate ulterior.”* De asemenea, organele de inspectie fiscală au apreciat că *“până la data soluționării litigiului cu debitorul, respectiv până la data încheierii procedurii insolvenței, nu poate fi acceptabilă ipoteza stornării acestei creanțe, astfel încât, în măsura în care demersul societății privind emiterea facturilor de anulare a penalităților în luna iunie 2015 nu a condus la soluționarea litigiului cu debitorul S.C. ...S.R.L., nu poate produce efecte nici în ceea ce privește obligațiile fiscale datorate de S.C. ...S.R.L. ca urmare a emiterii în anul 2014 a facturilor privind penalitățile de întârziere, respectiv nu poate fi diminuat profitul impozabil al anului 2014 cu suma de ... lei.”*

În ceea ce privește susținerea contestatarii precum că, *organul fiscal NU POATE INTERVENI în înțelegerea dintre cele două parti contractuale, din data de 18.11.2014, înțelegere care a stat la baza facturilor de stornare și la corectarea situațiilor financiare din 2014 cu efect asupra impozitului pe profit datorat*, precizăm că prin referatul cu propuneri de soluționare organele de inspectie fiscala au menționat că *“[...] nu au intervenit în nici un fel în relațiile contractuale dintre cele două societăți, ci doar au procedat, în baza atribuțiilor*

conferite de Codul de procedura fiscala, la stabilirea în mod corect a obligațiilor fiscale ce decurg din tranzacțiile derulate între cei doi parteneri, în conformitate cu clauzele contractuale. În acest sens, menționam faptul ca, organele de inspecție fiscala nu au făcut decât să stabilească impozitele aferente veniturilor din penalități, acestea fiind calculate, facturate și evidențiate chiar de către contribuabil.”

Organele de inspecție consideră că, pentru ajustarea efectului fiscal al evidențierii veniturilor din penalități, în condițiile în care contestatara nu a încasat contravaloarea facturilor emise, contribuabilul avea posibilitatea constituirii unui provizion de 30% din valoarea creanțelor asupra clienților, deductibil fiscal potrivit prevederilor art. 22 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003, nicidecum de stornare a facturilor emise inițial.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 22 alin. (1) lit. j) din același act normativ, societatea avea posibilitatea constituirii provizionului la nivelul creanței asupra clientului, de la data declarării procedurii de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație, respectiv 29.09.2017.

De altfel, reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare consolidate, aprobate prin O.M.F.P. 3055/2009 stabilesc că entitățile trebuie să evidențieze în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale și contractuale, prin urmare, și societatea contestatara avea obligația evidențierii veniturilor din penalități contractuale în baza facturilor emise în anul 2014, chiar dacă nu a fost încasată contravaloarea acestora sau a fost inițiat un litigiu în legătură cu această situație.

Concluzionând, caracterul de certitudine și exigibilitate al sumelor înscrise în facturile de penalități emise în anul 2014, îl conferă doar respectarea clauzelor contractuale în baza carora acestea au fost calculate, precum și a prevederilor legislației naționale aplicabile în materie (Legea nr. 72/2013), neavând relevanță în aceasta situație neîncasarea sumelor facturate sau existența unui litigiu în cauză.

Referitor la afirmația contestatarei *cu privire la cuantumul creanței de lei, comparativ cu suma de ... lei reținută în cuprinsul raportului de inspecție fiscală*, în referatului cu propuneri de soluționare organele de control precizează că au majorat în mod corect profitul impozabil cu contravaloarea celor 4 facturi reprezentând penalități, diferența fiind reprezentată de existența unor compensări între sumele datorate între cei doi parteneri.

Din documentele existente la dosar reiese ca, însăși societatea contestatara a supus impozitării pentru anul 2017, prin stabilirea impozitului pe microintreprinderi, veniturile în cuantum de ... lei, astfel încât există o contradicție evidentă în cuprinsul contestației între veniturile impozitate de petentă ca urmare a controlului inopinat (nu din proprie inițiativă), și cuantumul creanței invocate de aceasta în contestație în suma de lei.

Totodata, invocarea prevederilor pct. 18 și 19, alin. (3) din O.M.F.P. nr. 1802/2014 în susținerea contestației, nu este de natura să influențeze constatările inspecției fiscale, întrucât reclamanta nu a prezentat motivele pentru care la data facturării penalităților (anul 2014) nu se putea „*evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii*”, în condițiile în care S.C. ...S.R.L. a pretins partenerului de afaceri, în mod legal și cu respectarea clauzelor contractuale, plata unor penalități de întârziere pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale.

Drept urmare, se poate aprecia cu ușurință că, prin prisma prevederilor legale invocate de contestatară, societatea putea evalua cu ușurință la data emiterii facturilor, având la bază chiar clauzele contractuale, cuantumul veniturilor din penalități datorate de partenerul S.C. ...S.R.L..

În ceea ce privește susținerea din contestație precum că, *In luna septembrie 2017, ca urmare a sentinței civile nr., ramasa definitive în luna iunie 2017.... SRL a întocmit declarații fiscale cu privire la creanța ...SRL prin declarația 710 care a fost înregistrată la ANAF sub nr. Dovada declarării acestei sume și a înregistrării declarației rectificative este decizia de*

instituire a popririlor pe conturile societății pentru suma aferentă acestei declarații, decizie ce are nr., precizăm următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat că, până la data de 29.10.2018 când a început controlul inopinat, contestatara **nu a procedat din proprie inițiativă** la impozitarea în vreun fel a veniturilor din penalități contractuale în sumă de ... lei, **deși chiar petenta** recunoaște certitudinea și exigibilitatea creanței.

În data de 12.11.2018, adică între data de 06.11.2018 când s-a finalizat Procesul-verbal de control inopinat nr. 5082 și data de 28.11.2018 când a început inspecția fiscală, societatea a rectificat impozitul pe veniturile microintreprinderilor aferent trimestrului III 2017, declarat inițial cu valoarea „zero”, cu un impozit în cuantum de ... lei (....).

Trebuie precizat că, potrivit prevederilor legale antecitate societatea trebuia să declare veniturile din penalități contractuale în sumă de ... lei în exercițiul financiar în care tranzacțiile care le-au generat au avut loc, ci nu în exercițiul financiar 2017 când a fost definitivat litigiul, așa cum a procedat societatea.

Cum din avizul de inspecție fiscală nr..... reiese că inspecția fiscală nu a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul și declararea impozitului pe veniturile microintreprinderilor, societatea are posibilitatea rectificării obligațiilor fiscale declarate de natura impozitului pe veniturile microintreprinderii.

Întrucât, contestatara nu a prezentat argumente clare însoțite de documente justificative care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, rezultă că aceasta reprezintă o nesocotire de către contestatară a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Mai mult, potrivit art. 73 alin.(1) din 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.”,

sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

De altfel, societatea comercială contestată nu prezintă documente în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Conform dispozițiilor art.269 alin.(1) lit.c),d) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: “(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde :[...] c) motivele de fapt și de drept; d) dovezile pe care se întemeiază [...]”, în contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să se depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestației cu privire la motivele și probele deținute, pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În acest sens, 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 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„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”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală, în stabilirea stării de fapt fiscale, în cauza în speță au analizat toate informațiile și documentele (evidența financiar-contabilă, documentele puse la dispoziție de contestatară,

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

solicitarea de informații prin note explicative) necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilei și a motivat decizia de impunere contestată pe baza probelor prezentate de societatea comercială contestată în raport de prevederile legale referitoare la deductibilitatea cheltuielilor, aplicabile în perioada verificată.

Se reține ca întemeiate cele constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, având în vedere și prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„art. 11 – (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”.

Potrivit acestor dispoziții legale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. Legiuitorul nu limitează în niciun fel reîncadrarea care poate fi făcută de către autoritățile fiscale, nici asupra părților care participă la tranzacție (de exemplu dacă părțile sunt persoane fizice sau juridice, române sau străine, afiliate sau nu) și nici asupra metodei sau formei prin care se face această reîncadrare, autoritatea fiscală fiind liberă să utilizeze orice metodă de reîncadrare, singura condiție fiind aceea de a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele prezentate de societatea comercială contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **S.C. ...S.R.L.** din Ploiești, județul ..., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-PH...* emise de A.J.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile 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 pentru suma contestată de lei reprezentând impozit pe profit suplimentar.

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

DIRECTOR GENERAL

....