

**DECIZIA NR. 161/2019**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L., din sat X, jud. X**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 2095/18.01.2019**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 129/16.01.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 2095/18.01.2019, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX71/2008, având domiciliul fiscal în sat X, com. X, str. Mare, nr. 500, biroul 8, jud. X.

Contestația, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 44109/27.12.2018, 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/15.11.2018, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/15.11.2018 și **are ca obiect suma parțială de P lei, din care I lei impozit pe profit, M lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor și T lei TVA.**

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/15.11.2018, respectiv data de **23.11.2018**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la D.G.R.F.P. X, respectiv **27.12.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe contestația în original.

Contestația este formulată prin Societatea civilă de avocați PM și Asociații, reprezentată de avocat AM, la dosar fiind anexată în original Împuternicirea avocațială seria X nr. 79/2018, și este semnată în original.

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

***I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din sat X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/15.11.2018, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea parțială a acestui act administrativ fiscal cu privire la suma de P lei, din care I lei impozit pe profit, M lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor și T lei TVA.***

**1. Cu privire la cheltuielile de traducere înregistrate în anul 2012**

Societatea susține că indiferent de naționalitatea societăților implicate, atâta timp cât anumite documentații și/sau devize aferente activităților taxabile au fost întocmite/primate în limba spaniolă, costul de traducere este un cost care are legătura cu realizarea de venituri taxabile. Petenta afirmă că înlăturarea acestor cheltuieli de la deducere nu a fost făcută sub temeiul că nu ar fi avut legătură cu realizarea de venituri și nici sub temeiul că nu s-ar fi probat realitatea serviciului, ci sub temeiul că beneficiarul este o societate română, aspect pe care îl consideră nerelavant atâta vreme cât serviciul a fost real.

## **2. Cu privire la cheltuielile amânate aferente chiriei pentru utilajele închiriate de la C SRL, înregistrate de către societate în trimestrul II 2012.**

Reprezentantul societății contestă încadrarea la nedeductibile a cheltuielilor cu chiria utilajelor și precizează că aceste utilaje au fost utilizate pentru realizarea de venituri taxabile. Petenta consideră că dacă echipa de inspecție ar fi considerat că această chirie amânata nu era aferentă anului 2012, putea să repartizeze cheltuiala pe anii anteriori, rectificând în acest sens și rezultatul anilor anteriori.

## **3. Cu privire la cheltuielile cu paza și la cheltuielile cu chiria pentru utilajele închiriate de la C SRL**

Petenta afirmă că a desfășurat activități taxabile în T și că avea obligația să păzească șantierul și după finalizarea lucrărilor, până la preluarea acestora de către beneficiarul final. Aceasta mai precizează că în toată perioada au fost discuții și demersuri pentru reluarea lucrărilor și susține că aceasta stare de fapt a fost constatată și de către echipa de inspecție.

În ceea ce privește impozitul pe utilaje (care precizează că au fost utilizate pentru operațiuni taxabile), contestatara precizează că în conformitate cu contractul dintre părți, avea obligația să achite acel impozit, sistarea lucrărilor neavând influență asupra contractului de închiriere utilaje, care avea un termen ferm.

Aceleași critici le aduce societatea și cu privire la TVA aferentă cheltuielilor cu paza.

## **4. Cu privire la veniturile suplimentare în sumă de V lei**

Petenta consideră că în mod eronat organele de control au considerat că în anul 2016 s-a împlinit termenul de prescripție pentru datoria în sumă de V lei, pe care societatea o avea față de SC Y SA, deoarece termenul de prescripție se întrerupe prin recunoașterea de datorie, astfel considerând că recalificarea societății ca plătitorare de impozit pe profit este eronată.

Contestatara a prezentat copii ale confirmărilor de sold prin care recunoaștea datoria față de această societate și care în opinia sa ar întrerupe termenul de prescripție.

***II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/15.11.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații suplimentare în sumă de P1 lei, din care impozit pe profit în sumă de I1 lei, impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de M lei și TVA suplimentară de plată în sumă de T lei.***

Perioada verificată a fost 01.01.2012-31.12.2013 pentru impozitul pe profit, 01.12.2012-01.02.2016 pentru TVA și 01.01.2014- 31.12.2017 pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/15.11.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/15.11.2018 contestate, **S.C. X S.R.L.** are ca obiect principal de activitate declarat „*Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale*” cod CAEN 4120.

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/15.11.2018, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

Conform celor consemnate de echipa de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/15.11.2018, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat deficiențe cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, după cum urmează:

### **1) Pentru anul 2012**

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

**1.1.** Organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuielile cu serviciile de traducere înregistrate de societatea verificată în documentele financiar-contabile în luna noiembrie 2012 (în contul 628), în baza unor facturi emise de TW BX, în sumă totală de **X1 lei**, în care se menționează că reprezintă traduceri realizate pentru G del Carmen pentru lunile septembrie și octombrie.

Inspectorii fiscali constată că aceste servicii nu au fost în sarcina societății verificate, conform prevederilor contractuale aceasta având rolul de prestator de servicii de lucrări de construcții, beneficiarul acestor lucrări fiind în fapt societatea Y SA- persoană juridică română, care conform contractului de execuție lucrări din data de 01.04.2012, art. 10, se angajează să pună la dispoziția executantului SC X SRL proiectul și informațiile necesare executării lucrărilor la Parcului Industrial T.

**1.2.** În urma controlului au fost respinse la deducere cheltuieli cu chirii în sumă de X2 lei, înregistrate de societate în evidențele financiar-contabile în trimestrul II 2012, în baza facturii nr. 27/31.05.2012 emise de SC C SRL, reprezentând tranșa I și II a chiriei amânate, conform contractului de închiriere utilaje încheiat în 13.10.2008. Organele de control rețin că în data de 31.05.2012, între cele două societăți este încheiată "Addenda" la contractul inițial, în care se specifică faptul că a fost suspendată pentru o perioadă determinată plata chiriei, iar suspendarea expiră la 31.05.2012. Conform art. 1.2, locatarul va începe să plătească din nou chiria amânată, din luna iunie 2012 inclusiv, în 4 rate egale.

Echipa de inspecție fiscală constată că aceste cheltuieli reprezentând chirii amânate nu sunt aferente anului fiscal 2012, fapt pentru care s-a procedat la recalcularea profitului impozabil al anului 2012.

În urma inspecției, în conformitate cu prevederile art. 19, alin. (1) și ale art. 21, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, în vigoare în anul 2012, cheltuielile în suma totală de X3 lei au fost încadrate la cheltuieli nedeductibile fiscal și s-a stabilit că societatea datorează suplimentar un impozit pe profit în sumă de I2 lei (X3x16%).

**2)** Pentru anul 2013, organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuieli în sumă totală de **X4 lei** care sunt legate de obiectivul de investiții Parc industrial T, sumă care a diminuat pierderea fiscală declarată de agentul economic, constatând că acestea sunt ulterioare finalizării contractului de execuție lucrări de construcții încheiat cu Y SA (15.03.2013), și nu se reflectă în veniturile societății. Astfel:

**2.1.** Au fost respinse la deducere cheltuieli cu servicii de pază, supraveghere și control pentru locația Parcul Industrial în sumă totală de X5 lei, înregistrate în perioada aprilie 2013-decembrie 2013 în baza facturilor emise de SC TP SRL, conform contractului nr. 18/11.12.2012 încheiat între părți. Totodată, TVA înscrisă de SC TP SRL în facturile emise în perioada aprilie 2013- octombrie 2014 pentru societatea verificată, în sumă totală de T lei, a fost respinsă la deducere.

**2.2.** Au fost respinse la deducere cheltuieli în sumă de X6 lei cu impozitul pe utilaje aferent sem. II 2013, înregistrate în baza facturii nr. 31/31.10.2013 emisă de SC C SRL conform contractului de închiriere utilaje din 13.10.2008.

În conformitate cu prevederile art. 19, alin. (1) și ale art. 21, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, în vigoare în anul 2012, cheltuielile în suma totală de X4 lei au fost încadrate la cheltuieli nedeductibile fiscal și au diminuat pierderea fiscală declarată de agentul economic, în sumă de X7 lei, în urma inspecției pierderea de recuperat la 31.12.2013 fiind de X8 lei.

**3)** În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că pentru proiectul „parc industrial T”, societatea verificată a emis către beneficiarul SC Y SA factura de avans nr. GLLC.034/02.05.2012 în sumă de X9 lei, cu TVA de T1 lei, valoarea acesteia fiind încasată

integral în data de 10.05.2012.

Organele de control au constatat că pe măsură ce lucrările au fost executate (perioada 2012-2013) societatea a emis facturi pentru suma totală de X10 lei, pe care le încasează integral, din avans fiind stornată suma de X11 lei și rămânând încasată în plus suma de V lei.

Din explicațiile verbale date de către reprezentantul societății și din documentele prezentate în timpul inspecției, s-a constatat că în anul 2013 beneficiarul a renunțat la lucrări neefectuate în sumă de X12 euro, având loc încetarea relației contractuale dintre cele două societăți înainte de finalizarea lucrărilor.

În conformitate cu prevederile Reglementărilor contabile aprobate prin OMFP 1802/2014, la împlinirea termenului de prescripție (3 ani- respectiv 15.03.2016) organele de control au înregistrat pe venituri suma de V lei și au constatat că astfel, în trimestrul I 2016, societatea a depășit pragul de 100.000 euro prevăzută la art. 47, lit. c), din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal pentru microîntreprinderi și devine plătitoare de impozit pe profit. Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată pentru anul 2016 în sumă de **13 lei**, calculat astfel: (V lei venituri 2016-X8 lei pierdere de recuperat din 2013)x16%.

**4) În anul 2015 societate aplică sistemul de impozitare pe venitul microintreprinderilor și nu înregistrează venituri impozabile.**

Din verificarea documentelor prezentate de societate, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea înregistrează un sold al contului 401-furnizor SC Y SA în sumă de X13 lei. Conform extraselor de cont confirmate de partener, acest sold provine din anul 2012, și reprezintă suma parțială din factura 438/02.10.2012, emisă de această societate pentru livrarea unor materiale de construcții către SC X SRL.

În conformitate cu prevederile Reglementărilor contabile aprobate prin OMFP 1802/2014, la împlinirea termenului de prescripție (3 ani- respectiv 31.12.2015) organele de control au înregistrat pe venituri suma de X13 lei și au stabilit un impozit pe venitul microintreprinderilor suplimentar în sumă de **M lei** (X13x3%).

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

**III.1. Referitor la cheltuielile respinse la deducere în sumă de X1 lei**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin organele specializate, este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere aceste cheltuieli, 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**, organele de control au constatat că în anul 2012 societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli cu prestații de servicii de traducere în sumă totală de X1 lei, în baza unor facturi emise de TW SLU BX Spania.

Inspectorii fiscali constată că aceste servicii nu au fost în sarcina societății verificate, conform prevederilor contractuale aceasta având rolul de prestator de servicii de lucrări de construcții, beneficiarul acestor servicii de traducere fiind în fapt societatea Y SA- persoană juridică română, care conform contractului de execuție lucrări din data de 01.04.2012, art. 10, se angajează să pună la dispoziția executantului SC X SRL proiectul și informațiile necesare executării lucrărilor la Parcului Industrial T.

**În drept**, conform prevederilor art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„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 venitu-**

*riile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*

#### **art. 21 Cheltuieli**

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea de venituri, înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că între societatea contestată în calitate de executant și SC Y SA în calitate de beneficiar, a fost încheiat contractul de execuție lucrări din data de 01.04.2012 conform căruia „*executantul se obligă să execute lucrările constând în decopertări, săpături pentru introducerea utilităților, umplere șanțuri, transport balast, nisip, pământ vegetal, realizarea de platforme, realizare infrastructură conform deviz atașat la locația Parc Industrial GL T*”.

Totodată, la art. 10- „Obligațiile beneficiarului” din contract este prevăzut că beneficiarul „*pune la dispoziția executantului proiectul (dacă este cazul) și informațiile necesare executării lucrărilor*”, precum și faptul că va „*emite comenzile într-o manieră clară și cuprinzătoare, din care să rezulte în mod exact lucrările ce se solicită a fi executate, precum și termenul de realizare a acestora*”.

Organul de soluționare mai reține că societatea a încheiat contractul cu TW SLU Spania în 10 septembrie 2012, când lucrările la Parcul Industrial T erau în curs de desfășurare, iar în acesta este prevăzut ca obiect, punctul 1.2., prestarea de servicii de pregătire documentație tehnică, pregătire de documentație aferentă și întocmire rapoarte de urmărire a lucrărilor. Totodată, se reține că în facturile emise de TW SLU sunt înscrise servicii de traducere pentru lunile septembrie și octombrie, fiind menționat „por G del Carmen”, persoană care nu se regăsește între angajații societății verificate, și nici nu este împuternicită ca administrator al acesteia, acest gen de servicii neregăsindu-se enumerate ca fiind în sarcina executantului în contractul încheiat cu SC Y SA.

În contestația formulată petenta interpretează în mod eronat concluziile organelor de inspecție fiscală în sensul că acestea ar fi respins la deducere cheltuielile cu traducerile deoarece societățile părți ale contractului de execuție lucrări din data de 01.04.2012 ar fi societăți de naționalitate română, în fapt organele de control constatând că beneficiarul serviciilor de traducere este societatea Y SA- persoană juridică română, care conform contractului de execuție lucrări încheiat cu SC X SRL, art. 10, se angajează să pună la dispoziția executantului SC X SRL proiectul și informațiile necesare executării lucrărilor la Parcului Industrial T.

Ca urmare, se constată că aceste cheltuieli nu au fost destinate activității economice a societății verificate, și realizării de către aceasta de venituri impozabile, atâta timp cât obligația întocmirii și punerii la dispoziție a documentației tehnice revenea clientului Y SA- persoană juridică română.

În speță sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

*„art. 276 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susți-*

nerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

a) ***neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*** urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru cheltuielile respinse la deducere în sumă de X1 lei și pentru impozitul pe profit în sumă de 14 lei, stabilit suplimentar aferent acestora.

### **III.2. Referitor la cheltuielile respinse la deducere în sumă de X2 lei**

***Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin organele specializate, este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere aceste cheltuieli pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere în anul 2012, în condițiile în care din documentele la dosar se constată că acestea nu sunt aferente perioadei fiscale în care au fost înregistrate.***

În fapt, urmare a verificărilor efectuate organele de control au constatat că în anul 2012 societatea verificată a dedus cheltuieli cu chiriile în sumă de X2 lei, în baza facturii nr. 27/31.05.2012 emise de SC C SRL, înregistrată în evidențele financiar-contabile în trimestrul II 2012, și care are ca obiect tranșa I și II a chiriei amânate, conform contractului de închiriere utilaje încheiat în 13.10.2008.

Echipa de inspecție fiscală constată că aceste cheltuieli reprezentând chiriile amânate nu sunt aferente perioadei fiscale 2012, fapt pentru care a procedat la recalcularea profitului impozabil al anului 2012.

**În drept**, speței analizate, referitor la impozitul pe profit, îi sunt aplicabile prevederi art. 16 alin. (1) și ale art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„**art. 16 alin. (1) Anul fiscal este anul calendaristic.**

**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*”.

De asemenea, regulile fiscale speciale de corectare a veniturilor și cheltuielilor înregistrate eronat sau omise, sunt cele precizate la pct. 13 din Titlul II din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

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

În speță, trebuie avute în vedere și prevederile punctului 63 din Ordinului 3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, referitoare la corectarea erorilor contabile, conform cărora:

„**63. - (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercitiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.**

(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.

(3) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

(4) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

(5) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.

(6) Erorile ne semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere erorile ne semnificative.”

Astfel, se reține că potrivit Ordinului 3055/2009, corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat. Erorile ne semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, erorile ne semnificative pot fi corectate și pe seama contului de profit și pierdere.

De asemenea, Normele de aplicare a Codului fiscal precizează expres că veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, din punct de vedere fiscal, în contextul în care regulile speciale reglementează modul de corectare a veniturilor și cheltuielilor înregistrate eronat prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, în cazul în care se optează pentru corecția erorilor ne semnificative pe seama contului de profit și pierdere, cheltuielile, respectiv veniturile înregistrate în anul efectuării corecției, reprezintă cheltuieli nedeductibile, respectiv venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil.

Din documentele la dosar organul de soluționare reține că între SC C SRL în calitate de „Locatar” și SC X SRL în calitate de „Locatar” a fost încheiat Contractul de închiriere utilaje fără număr din 13.10.2008, având ca obiect utilaje uzate. La art. 3- *Data livrării. Durata închirierii* contractul prevede că utilajele au fost livrate locatarului în conformitate cu Anexa 2 (utilajele de la pozițiile 1 la 5 pe data de 1 iulie 2008 iar poziția 6 pe data de 1 octombrie 2008) iar durata de închiriere este de 36 de luni pentru utilajele de la pozițiile 1 la 5, respectiv de 33 de luni pentru utilajul de la poziția 6. În niciunul dintre documentele anexate la dosarul contestației în legătură cu această speță nu se prevede prelungirea duratei de închiriere. Astfel, conform prevederilor contractuale, se constată că începând cu luna iulie 2011 contractul nu mai produce efecte iar societatea nu a prezentat documente din care să rezulte altceva.

La data de 31.05.2012, cele două părți semnatare ale contractului de închiriere utilaje fără număr din 13.10.2008, au încheiat Addenda la „Contractul de închiriere de utilaje” semnat între C SRL și X SRL la 13 octombrie 2008 în care se precizează că „*părțile au convenit să încheie prezenta Addenda la „Contractul de închiriere de utilaje” semnat în data de 13 octombrie 2008 cu scopul de a suspenda, pe o durată determinată, plata chiriei stabilite în articolul 5.1 din contractul menționat*”, și se precizează că „*prezenta suspendare temporară va expira la data de 31 mai 2012*” dar nu sunt menționate informații cu privire la perioada în care a fost suspendată plata chiriei.

În Addenda sunt prevăzute patru rate egale în sumă de X14 euro iar termenele de plată 20 iunie 2012, 1 iulie 2012, 1 august 2012 și 1 septembrie 2012. În condițiile în care prețul

lunar al chiriei pentru toate cele 6 utilaje este de X15 euro, se constată că a fost amânată la plată chiria aferentă unui număr de 23 de luni.

În contestația formulată, petenta afirmă că utilajele care fac obiectul contractului de închiriere încheiat cu SC C SRL au fost utilizate pentru realizarea de venituri taxabile, dar nu prezintă niciun document în susținerea acestei afirmații. În fapt, analizând documentele puse la dispoziție de către societate organele de control au concluzionat că suma de X2 lei reprezentând chirii deduse la calculul profitului impozabil aferent anului 2012, a influențat în mod eronat rezultatul acestei perioade fiscale, ea reprezentând o cheltuială aferentă anilor fiscali anteriori.

Referitor la precizarea contestatarii că dacă echipa de inspecție ar fi avut considerat că această chirie amânată nu era aferentă anului 2012, putea să repartizeze cheltuiala pe anii anteriori, rectificând în acest sens și rezultatul anilor anteriori, organul de soluționare reține că inspecția fiscală a fost efectuată în conformitate cu prevederile art. 117 alin. (1) și ale art. 110 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

*„art. 117 Perioada supusă inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.*

*art. 110 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale*

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

Astfel, în ceea ce privește impozitul pe profit aferent perioadelor anterioare datei de 01.01.2012, se reține că pentru acesta s-a împlinit termenul de prescripție iar organele de control nu mai pot efectua verificări asupra acestei perioade.

Se mai reține că în conformitate cu prevederile punctului 13 din Titlul II din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, anterior citate, petenta avea posibilitatea să corecteze cheltuielile înregistrate eronat sau omise prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Astfel, conform prevederilor legale antecitate, pentru corecțiile cheltuielilor aferente anilor fiscali anteriori anului 2012 petenta trebuia să ajusteze profitul impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, respectiv să depună declarații rectificative pentru perioadele fiscale cărora le erau aferente cheltuielile cu chiria amânată, în conformitate cu prevederile art. 84 alin. (1), art. 91 alin. (1) și ale art. 92 alin. (1) lit. c) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, în vigoare până la data de 31.12.2015, preluate la art. 105 alin. (1), art. 110 alin. (1) și art. 111 alin. (1) lit. c) din Legea 207/2015, care prevăd că:

OG 92/2003/R

*art. 84 Corectarea declarațiilor fiscale*

*(1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

*art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale*

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

*art. 92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale*

*(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:*

*c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.”*

Legea 207/2015



*„art.105 Corectarea declarației fiscale*

*(1) Declarația de impunere poate fi corectată de către contribuabil/plătitor, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.*

*art. 111 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale*

*(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se întrerup:*

*c) la data la care contribuabilul/plătitorul corectează declarația de impunere sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a creanței fiscale datorate.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, precum și starea de fapt redată de către organele de inspecție fiscală în actele atacate și susținerile petentei, în soluționarea contestației se reține că suma de X2 lei reprezintă valoarea chiriei utilajelor pentru perioade anterioare anului 2012, motiv pentru cheltuielile aferente înregistrate în evidențele contabile ale anului 2012 sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent acestui an.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru cheltuielile respinse la deducere în sumă de X2 lei și pentru impozitul pe profit în sumă de 15 lei, stabilit suplimentar aferent acestora.**

***III.3. Referitor la cheltuielile respinse la deducere în sumă de X4 lei (cheltuieli cu servicii de pază în sumă totală de X5 lei+ cheltuieli cu impozitul pe utilaje în sumă de X6 lei) și la TVA în sumă de T lei***

***Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin organele specializate, este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere aceste cheltuieli, și TVA aferentă, în condițiile în care din documentele la dosar nu rezultă că acestea au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile/ operațiuni taxabile.***

**În fapt**, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuieli cu servicii de pază, supraveghere și control pentru locația Parcul Industrial în sumă totală de X5 lei, înregistrate în perioada aprilie 2013-decembrie 2013 în baza facturilor emise de SC TP SRL, și TVA aferentă în sumă de T lei, constatând că acestea sunt ulterioare datei încetării contractului de execuție lucrări de construcții încheiat cu Y SA pentru Parcul Industrial T (15.03.2013), și nu au corespondent în veniturile societății.

De asemenea, organele de control au respins la deducere cheltuieli în sumă de X6 lei cu impozitul pe utilaje aferent sem. II 2013, înregistrate în baza facturii nr. 31/31.10.2013 emisă de SC C SRL conform contractului de închiriere utilaje din 13.10.2008, constatând că acestea sunt ulterioare sistării lucrărilor la Parcul Industrial T.

Cheltuielile în suma totală de X4 lei (X5+X6 lei) au fost încadrate la cheltuieli nedeductibile fiscal și au diminuat pierderea fiscală declarată de agentul economic pentru anul 2013, în sumă de X7 lei, în urma inspecției pierderea de recuperat la 31.12.2013 fiind de X8 lei.

**În drept**, conform prevederilor art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**art. 19 Reguli generale**

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

## **art. 21 Cheltuieli**

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea de venituri, înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

**În drept**, în ceea ce privește TVA în sumă de T lei, dedusă de societate aferent serviciilor de pază facturate de SC TP SRL, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) și ale art. 146 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*a) operațiuni taxabile;*

**art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile**, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura/factura simplificată în care să fie înscrise informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Aceste prevederi legale sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor**

**membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Din documentele la dosar, organul de soluționare reține următoarele:

a) La data de 01.04.2012 Y SA în calitate de Beneficiar, încheie cu X SRL, în calitate de Executant, un contract de execuție lucrări având ca obiect efectuarea de „*decopertări, săpături pentru introducerea utilităților, umplere șanțuri, transport balast, nisip, pământ vegetal, realizarea de platforme, realizare infrastructură conform deviz atașat la locația Parc Industrial GL T*”. Prețul inițial al contractului a fost stabilit la valoarea de X16 euro, pentru ca prin Actul adițional din 15.05.2012 valoarea lucrărilor să fie majorată la X17 euro.

În Nota de relații privind executarea parțială a contractului de execuție lucrări din data de 01.04.2012, SC X SRL precizează că la data de 15.03.2013 părțile au înțeles să diminueze valoarea contractului până la concurența sumei de X18 euro, reprezentând lucrări realizate și achitate și să procedeze la încetarea contractului de lucrări în ceea ce privesc toate efectele sale. Cele două părți au încheiat Actul adițional din 15.03.2013 prin care au redus prețul lucrărilor la suma de X18 euro.

Se reține deci că până la data de 15.03.2013 SC X SRL a executat la Parcul Industrial T lucrări în valoare de X18 euro, care au fost încasate, și că după această dată contractul încheiat cu Y SA a încetat de drept în ceea ce privesc toate efectele sale;

b) La data de 11.12.2012 SC X SRL încheie cu SC TP SRL contractul nr. 18 care are ca obiect prestarea de activități de pază, supraveghere și control pentru următoarele locații: Parcul Industrial și Logistic GL T.

În baza acestui contract, societatea verificată a dedus în perioada în care era plătitoare de impozit pe profit, aprilie 2013-decembrie 2013, deci ulterior încetării de drept a contractului încheiat cu beneficiarul Y SA pentru execuția Parcului Industrial T, cheltuieli în sumă totală de X5 lei iar în perioada aprilie 2013- octombrie 2014 și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de T lei. Se reține că pentru perioada ianuarie 2014- octombrie 2014, baza impozabilă înscrisă în facturile de servicii de pază emise de SC TP SRL, în baza contractului din 11.12.2012, nu face obiectul constatărilor din decizia contestată, în această perioadă societatea fiind plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Referitor la susținerea petentei că a desfășurat efectiv activități taxabile în T și că avea obligația să păzească șantierul și după finalizarea lucrărilor până când acestea au fost efectiv preluate de către beneficiarul final, organul de soluționare reține că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea contestației având în vedere următoarele:

- Echipa de inspecție fiscală nu contestă faptul că operatorul economic a efectuat activități în T într-o anumită perioadă, dar conform documentelor prezentate la control, acestea au fost desfășurate pentru beneficiarul Y SA, până la data de **15.03.2013**, dată la care toate lucrările executate erau facturate și încasate iar contractul de execuție lucrări de construcții a încetat de drept. Se reține că echipa de control a acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu serviciile de pază a șantierului și pentru cheltuielile cu impozitul pentru utilajele închiriate de la C, până la această dată;

- la data de 15.03.2013 contractul pentru executarea de lucrări la parcul Industrial T a încetat de drept, părțile stabilind că va înceta contractul de lucrări „în ceea ce privește toate efectele sale”. Deși susține că avea obligația să păzească șantierul și după finalizarea lucrărilor, petenta nu a prezentat niciun document din care să reiasă această obligație a sa sau că în prețul contractului erau incluse și servicii de pază post-execuție. De asemenea, cât privește paza lucrărilor până la preluarea efectivă a acestora de către beneficiarul final, din analiza clauzelor contractului din 01.04.2012 nu se reține în sarcina SC X SRL o asemenea obligație.

Organul de soluționare nu poate soluționa favorabil cererea societății în sensul de a acorda drept de deducere pentru cheltuielile cu paza șantierului pentru că „în toată această perioadă, au fost discuții și demersuri pentru reluarea lucrărilor”, deoarece în această relație comercială SC X SRL a avut calitatea de executant de lucrări de construcții și nu de proprietar sau beneficiar al acestora, astfel că în mod legal, după încetarea relațiilor contractuale, nu mai era îndreptățit să desfășoare, prin angajații proprii sau prin intermediari, activități pe șantier.

Privitor la impozitul pe utilaje, petenta susține că „sistarea lucrărilor nu avea niciun impact privitor la contractul de închiriere utilaje, care avea un termen ferm” dar această constatare nu înlătură concluzia organelor de control că cheltuiala în sumă de X6 lei, reprezentând impozit utilaje sem. II 2013, nu este aferentă veniturilor impozabile obținute de societate în anul 2013, având în vedere că în sem. II 2013 societatea nu a realizat venituri din exploatarea utilajelor închiriate de la SC C SRL. Astfel, se reține că nu orice obligație asumată printr-un contract comercial încheiat între părți capătă automat și caracter deductibil din punct de vedere fiscal, aceasta trebuind să îndeplinească cerințele prevăzute în Legea 571/2003 pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor, respectiv cheltuiala să fie efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru cheltuielile respinse la deducere în sumă de X4 lei, care au diminuat pierderea fiscală de recuperat în anii următori înregistrată la 31.12.2013 și pentru TVA în sumă de T lei aferentă acestora.**

#### **III.4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de I3 lei și la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de M lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit că SC X SRL avea obligația să treacă pe venituri datoriiile mai vechi de 3 ani pe care le avea față de societatea afiliată SC Y SA, în condițiile în care din documentele la dosar nu rezultă situația de fapt fiscală.**

În fapt, în raportul de inspecție fiscală organele de control menționează că începând cu 01.01.2014 societatea a trecut, prin îndeplinirea la 31.12.2013 a condițiilor prevăzute la art. 112<sup>1</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, la modul de impozitare pe venitul microîntreprinderilor.

În urma verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că la data de 31.12.2015 societatea înregistrează un sold al contului 401-furnizor SC Y SA în sumă de X13 lei, care, conform extraselor de cont confirmate de partener, provine din anul 2012, și reprezintă suma parțială din factura 438/02.10.2012, emisă de această societate pentru livrarea unor materiale de construcții către SC X SRL.

În conformitate cu prevederile Reglementărilor contabile aprobate prin OMFP 1802/2014, la împlinirea termenului de prescripție (3 ani- respectiv 31.12.2015) organele de control au înregistrat pe venituri suma de X13 lei și au stabilit un impozit pe venitul

microîntreprinderilor suplimentar în sumă de **M lei** (X13x3%).

Totodată, organele de control au constatat că pentru proiectul „parc industrial T”, societatea verificată a emis către beneficiarul SC Y SA factura de avans nr. GLLC.034/02.05.2012 în sumă de X9 lei, cu TVA de T1 lei, valoarea acesteia fiind încasată integral în data de 10.05.2012.

Pe măsură ce lucrările au fost executate (în perioada 2012-2013) societatea a emis facturi pentru suma totală de X10 lei, pe care le încasează integral, din avans fiind stornată suma de X11 lei și rămânând încasată în plus suma de V lei.

Din explicațiile verbale date de către reprezentantul societății și din documentele prezentate în timpul inspecției, s-a constatat că în anul 2013 beneficiarul a renunțat la lucrări neefectuate în sumă de X12 euro, la data de 15.03.2013 având loc încetarea relației contractuale dintre cele două societăți, înainte de finalizarea lucrărilor.

În conformitate cu prevederile Reglementărilor contabile aprobate prin OMFP 1802/2014, la împlinirea termenului de prescripție (3 ani- respectiv 15.03.2016) organele de control au înregistrat pe venituri suma de V lei și au constatat că astfel, în trimestrul I 2016, societatea a depășit pragul de 100.000 euro prevăzută la art. 47, lit. c), din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal pentru microîntreprinderi și devine plătitoare de impozit pe profit.

Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de I3 lei, calculat astfel: (V lei venituri 2016-X8 lei pierdere de recuperat din 2013)x16%.

**În drept**, referitor la prescripția extinctivă, adică stingerea dreptului material la acțiune, precizăm că este reglementată de prevederile art. 2500, 2501, 2517 și 2537 din Legea nr. 287/2009/R privind Codul civil, conform căroră:

*„art.2500 Obiectul prescripției extinctive*

*(1) Dreptul material la acțiune, denumit în continuare drept la acțiune, se stinge prin prescripție, dacă nu a fost exercitat în termenul stabilit de lege.*

*(2) În sensul prezentului titlu, prin drept la acțiune se înțelege dreptul de a constrânge o persoană, cu ajutorul forței publice, să execute o anumită prestație, să respecte o anumită situație juridică sau să suporte orice altă sancțiune civilă, după caz.*

*art. 2501 Prescripibilitatea dreptului la acțiune*

*(1) Drepturile la acțiune având un obiect patrimonial sunt supuse prescripției extinctive, afară de cazul în care prin lege s-ar dispune altfel.*

*(2) De asemenea, în cazurile anume prevăzute de lege, sunt supuse prescripției extinctive și alte drepturi la acțiune, indiferent de obiectul lor.*

*art. 2517 Termenul general de 3 ani*

*Termenul prescripției este de 3 ani, dacă legea nu prevede un alt termen.*

*art. 2.537 Cazurile de întrerupere a prescripției*

*Prescripția se întrerupe:*

*1. printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția;”*

Conform prevederilor Codului civil, prescripția unei datorii presupune că, după trecerea unei anumite perioade de timp, debitorul nu mai poate fi obligat la plata restanței respective prin mijloace de constrângere garantate de stat. Practic, dreptul de acțiune împotriva debitorului se prescrie, adică datornicul nu mai poate fi constrâns să execute o anumită prestație, să respecte o anumită situație juridică sau să suporte orice altă sancțiune civilă, după caz. Prescripția se întrerupe totuși prin recunoașterea în orice mod a dreptului, făcută de cel în folosul căruia curge. Se reține că legea nu prevede care parte trebuie să inițieze actul de recunoaștere.

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

*„32.Pentru toate celelalte elemente de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, cu ocazia inventarierii, se verifică realitatea soldurilor conturilor respective, iar pentru cele aflate la terți se fac cereri de confirmare, care se vor atașa la listele respective după primirea confirmării.”*

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

Din coroborarea dispozițiilor legale antecitate se reține că legiuitorul nu face nicio distincție cu privire la persoana care trebuie să inițieze recunoașterea dreptului a cărui acțiune se prescrie, astfel că nu poate fi reținută interpretarea dată de organele de control, în adresa nr. 1095/27.02.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 7881/01.03.2019, că prevederile art. 2537 punctul 1 dispun în sensul că *“aceste confirmări ar fi trebuit întocmite de către S.C. Y S.A. și confirmate de către S.C. X S.R.L.”*

În contestația formulată, petenta precizează că în mod eronat organele de control au considerat că în anul 2016 s-a împlinit termenul de prescripție pentru datoria în sumă de V lei, pe care societatea o avea față de SC Y S.A., deoarece termenul de prescripție se întrerupe prin recunoașterea de datorie, astfel considerând că recalificarea societății ca plătitorare de impozit pe profit este eronată.

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

Referitor la extrasele de cont prezentate pentru creanța în sumă de X13 lei, reprezentând suma parțială din factura 438/02.10.2012, emisă de S.C. Y S.A. pentru livrarea unor materiale de construcții către SC X SRL, din documentele la dosar se rețin următoarele:

- în data de 29.01.2013 S.C. X S.R.L. transmite S.C. Y S.A. extrasul de cont nr. 18 prin care o înștiințează că la data de 31.12.2012 figurează cu credit în sumă de X19 lei aferent facturii 438/02.10.2012 scadentă în 03.10.2012. Documentul prezentat este semnat de S.C. Y S.A. pentru confirmare;
- creditul înregistrat în baza acestei facturi se regăsește și în extrasul de cont nr. 09/03.02.2014 transmis de S.C. X S.R.L. și confirmat de S.C. Y S.A. în 05.02.2014;
- conform extrasului de cont din 12.02.2015, întocmit de S.C. Y S.A., la 31.12.2014 aceasta figura în evidențele contabile cu un credit față de S.C. X S.R.L. în sumă de X20 lei, aferent facturii 438/02.10.2012. Documentul prezentat este semnat de S.C. X S.R.L. pentru confirmare.

Referitor la extrasele de cont prezentate pentru creanța în sumă de V lei reprezentând suma parțială din factura e avans nr. GLLC.034/02.05.2012, emisă de S.C. Y S.A. pentru lucrări de construcții ce urmau a fi efectuate de către SC X SRL în baza contractului din data de 01.04.2012 având ca obiect efectuarea de *„decopertări, săpături pentru introducerea utilităților, umplere șanțuri, transport balast, nisip, pământ vegetal, realizarea de platforme, realizare infrastructură conform deviz atașat la locația Parc Industrial GL T”*, se rețin următoarele:

- S.C. X S.R.L. transmite către S.C. Y S.A. extrasul de cont fără număr și fără dată prin care o înștiințează că la data de 31.12.2014 figurează cu credite înregistrate în contul 419 în valoare de V,38 lei și în contul 462 în sumă de X21 lei. Documentul prezentat este semnat de S.C. Y S.A. pentru confirmare;
- S.C. X S.R.L. transmite către S.C. Y S.A. extrasul de cont nr. 02/11.02.2016 prin care o înștiințează că la data de 31.12.2015 figurează cu credite înregistrate în contul 419 în

valoare de V,38 lei. Documentul prezentat este semnat de S.C. Y S.A. pentru confirmare;

- S.C. X S.R.L. transmite către S.C. Y S.A. extrasul de cont nr. 02/04.01.2017 prin care o înștiințează că la data de 31.12.2016 figurează cu credite înregistrate în contul 419 în valoare de V,38 lei. Documentul prezentat este semnat de S.C. Y S.A. pentru confirmare.

Cu privire la aceste documente organele de control nu fac precizări în Raportul de inspecție fiscală, dar în adresa nr. 1095/27.02.2019 transmisă la solicitarea organului de soluționare, înregistrată la D.G.R.F.P. X cu nr. 7881/01.03.2019, motivează că *“având în vedere și relația de afiliere dintre societăți, confirmările prezentate nu întrunesc forma și conținutul unui document de confirmare”*, acestea nefiind întocmite la momentul inventarierii, *“ci la data efectuării inspecției fiscale, fapt facilitat de relația de afiliere”*, dar nu precizează ce alte condiții speciale trebuie să îndeplinească aceste documentele întocmite între afiliați și care sunt parte ale obligațiilor prevăzute de legislația financiar- contabilă. De asemenea, deși susține că extrasele de cont au fost întocmite la data efectuării inspecției fiscale, echipa de control nu face precizări privind indiciile care au condus la această concluzie, respectiv dacă au verificat înscrierea în Registrul de Intrări-ieșiri a acestor Extrase de cont, dacă aceste confirmări de sold au fost anterioare sau ulterioare efectuării inventarierii, calitatea persoanelor care apar nominalizate pe extrase etc.

Echipa de control mai precizează că *“deși societatea S.C. Y S.A. figurează în contabilitatea societății S.C. X S.R.L. cu același sold al contului 419 (clienți creditori) și în anii 2012-2013, acest sold nu este confirmat prin documentele prezentate, fiind înscrise doar sume mai mici decât cea de V lei”*, însă legislația privind prescripția nu prevede necesitatea recunoașterii în fiecare an a dreptului, termenul de prescripție fiind întrerupt la data actului voluntar de recunoaștere indiferent cât a trecut din perioada de 3 ani.

Date fiind cele prezentate anterior, în speță devin incidente prevederile art. 6, art. 7 alin. (3), art. 113 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

**„ 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. 113 Obiectul inspecției fiscale**

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

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

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformi-

tatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

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

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere și va stabili corect baza de impunere, respectiv diferențele datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Astfel, având în vedere cele precizate anterior în prezenta decizie și prevederile legale invocate, deoarece din documentele aflate la dosarul contestației nu poate stabili cu certitudine care este situația de fapt fiscală, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

*„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”*

coroborat cu prevederile pct.11.4 OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că **“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. [...]” se va desființa parțial decizia de impunere contestată, pentru impozitul pe venituri-le microîntreprinderilor în sumă de M lei și pentru impozitul pe profit în sumă de I3 lei**, urmând ca organele fiscale competente, să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.

În speță devin incidente și prevederile art. 279 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că:

*“(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți con-*



*tribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

Cu privire la refacerea inspecției fiscale la art. 129 din același act normativ se prevede:  
*“art. 129 Refacerea inspecției fiscale*

*(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).*

*(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.*

*(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).*

*(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”*

În speță sunt aplicabile și dispozițiile pct. 11.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”*

### **III.5. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 16 lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța asupra acestei sume împotriva căreia se îndreaptă societatea, în condițiile în care aceasta nu a fost stabilită prin decizia de impunere contestată.***

Prin contestația formulată petenta se îndreaptă împotriva sumei de 16 lei reprezentând impozit pe profit, calculată prin aplicarea procentului de 16% asupra cheltuielilor cu servicii de pază, supraveghere și control pentru locația Parcul Industrial în sumă totală de X5 lei și asupra cheltuielilor în sumă de X6 lei cu impozitul pe utilaje aferent sem. II 2013, respinse la deducere de către organele de control, și care în fapt au diminuat pierderea fiscală de recuperat în anii următori înregistrată la 31.12.2013, pentru anul 2013, prin Decizia de impunere F-X/15.11.2018, nefiind stabilit impozit pe profit suplimentar de plată.

Astfel, în adresa înregistrată la D.G.R.F.P. X cu nr. 6275/19.02.2019, petenta precizează că se îndreaptă împotriva impozitului pe profit în sumă de 16 lei pe care-l consideră că a fost stabilit de către organele de control în aferent bazei impozabile stabilită suplimentar în sumă de X4 lei, calculat de contestatară prin aplicarea cotei de 16% asupra acestei baze impozabile.

**În fapt**, conform calculelor efectuate de către organele de control la pagina 6 din Raportul de inspecție fiscală, la stabilirea rezultatului exercițiului financiar 2013, acestea au luat în calcul pierderea fiscală declarată de societate în sumă de X7 lei, pe care au diminuat-o cu valoarea cheltuielilor respinse la deducere de X4 lei, stabilind că la data de 31.12.2013 societatea înregistra pierdere de recuperat în anii următori în sumă de X8 lei (-X7+ X4 lei).

Date fiind documentele aflate la dosarul contestației, în cauză organul de soluționare reține că la calculul impozitului pe profit suplimentar stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/15.11.2018, echipa de inspecție a ținut cont de pierderea contabilă înregistrată de societate în 2013, de X7 lei, pe care a diminuat-o cu valoarea cheltuielilor respinse la deducere de X4 lei, aferent acestor cheltuieli nefiind determinat impozit pe profit suplimentar de plată.

Organul de soluționare reține că la determinarea sumelor contestate, petenta a aplicat cota de 16% asupra valorii totale a cheltuielilor contestate (X4 lei), precizând că pentru anul 2013 contestă stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de 16 lei, în condițiile în care în urma inspecției fiscale, pentru anul 2013 nu s-a stabilit impozit pe profit suplimentar.

**În drept**, în soluționare contestației pentru prezenta cauză supusă soluționării, sunt aplicabile prevederile art. 268 alin. (1) și art. 269 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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 considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

*art. 269 -(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, la pct. 11.1 lit. c) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat”*

În consecință, ținând cont de faptul că S.C. X S.R.L. contestă obligații fiscale principale cu titlu de impozit pe profit care nu au fost stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/15.11.2018 contestată, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu dispozițiile punctului 11.1 lit. c) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, **urmează a se respinge ca fiind fără obiect contestația formulată pentru impozitul pe profit în sumă de 16 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1), (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## D E C I D E:

**1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/15.11.2018, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de P2 lei, din care 17 lei impozit pe profit și T lei TVA.**

**2) Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/15.11.2018, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de M lei și pentru impozitul**

**pe profit în sumă de 13 lei**, urmând ca organul fiscal competent să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

**3) Respingea ca fiind fără obiect a contestației formulate de S.C. X S.R.L., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/15.11.2018, emisă de A.J.F.P. X, pentru impozitul pe profit în sumă de 16 lei.**

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