

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Neamt a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamt, prin adresa nr.../....2012 inregistrata la directie sub nr.../....2012, asupra contestatiei formulate de **SC X** cu sediul in ..., inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului Neamt sub nr..., având codul de inregistrare fiscala RO ....., contestație formulată prin Administrator Judiciar Cabinet Individual de Insolvență X cu sediul în ....

Contestatia, inregistrata la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamt sub nr.../....2012, a fost formulata impotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../....2011 având ca anexă Raportul de inspectie fiscala nr.../....2011** intocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamt si are ca obiect suma de **...lei**, reprezentand:

- .... lei – impozit pe profit;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .... lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .... lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../....2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../....2011, respectiv data de 14.12.2011, potrivit confirmării de primire anexată la dosarul cauzei și data depunerii contestației la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamt, respectiv 13.01.2011, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin.(1) si (2), art.207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Neamt este competenta sa solutioneze contestatia formulata de **SC X** din ....

**I. SC X din ..., formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../....2011 având ca anexă Raportul de inspectie fiscala nr. .../....2011** intocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamt, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligatii suplimentare de plata la bugetul de stat suma de **...lei**, reprezentand:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .... lei - taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ...lei, din care suma de **...lei** - impozit stabilit suplimentar pentru anul 2008 și **... lei** – impozit stabilit suplimentar pentru anul 2009, ca urmare a considerării ca nedeductibile a cheltuielilor cu cazarea (suma de ...lei în anul 2008 și suma de ...lei în anul 2009), petenta precizează că acestea sunt aferente deplasării unor salariați ai societății în Franța pentru efectuarea unor lucrări de montaj.

Cheltuielile cu cazarea salariaților în străinătate sunt efectuate de societate în scopul realizării de venituri, aceste cheltuieli fiind deductibile la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor art.19 și art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Cheltuielile respective au fost înregistrate în contabilitate pe bază de ordine de deplasare, documente care, potrivit Ordinului nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar – contabile, servește pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate și reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate.

În speță, precizează contestatara, sunt aplicabile dispozițiile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991 și ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și nu ale art.12 alin.(2) din H.G.nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor măsuri cu caracter temporar, reținute de organul de inspecție fiscală, care reglementează modul de acordare și de justificare a sumelor cheltuite în valută, pentru stabilirea și imputarea eventualelor diferențe și nu pentru înregistrarea în contabilitate și stabilirea deductibilității acestor sume din punct de vedere fiscal.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ...lei, petenta precizează:

**-suma de ...lei** reprezintă taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar la livrările intracomunitare, pentru care organul de inspecție fiscală a considerat că nu sunt îndeplinite condițiile de scutire prevăzute de art.10 alin.(1) din Ordinul nr.2421/2007 pentru modificarea instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a-I, art.143 alin.(2).

Societatea a prezentat organului de inspecție fiscală documentele prevăzute la art.10 alin.(1) din Ordinul nr.2421/2007, care justifică scutirea de TVA, respectiv facturile nr..../29.09.2008, nr..../29.09.2008, nr..../30.09.2008 și nr..../30.10.2008, facturi emise de societatea ..., societate cu sediul în Spania, care a comunicat la data de 27.10.2008 codul de înregistrare atribuit de statul spaniol și CMR-urile care atestă că bunurile care fac obiectul livrărilor, respectiv elemente din lemn prefabricat rășinoase pentru casă, conform contract nr..../19.12.2007, au fost transportate din România în Spania.

Organul de inspecție fiscală a precizat că respectivul cod, comunicat de clientul din Spania, nu este valid, fără a verifica dacă la data livrării clientul avea cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din Spania.

**-suma de ...lei** a fost reținută de organul de inspecție fiscală ca fiind TVA colectată aferentă sumei de ...lei încasată în data de 22.04.2010 de la S.C. Y, această sumă reprezentând avans construcție lemn, conform extrasului de cont din data respectivă.

De fapt, această sumă reprezintă un împrumut acordat în cadrul grupului de societăți, așa cum rezultă din contractul de împrumut din data de 01.10.2009, cele două societăți având același administrator.

Mențiunea de pe extrasul de cont „avans construcție lemn” nu reflectă starea de fapt reală și nu angajează societatea în niciun fel, întrucât între cele două societăți nu au existat raporturi comerciale de livrări de bunuri, nu s-a încheiat niciun contract sau antecontract de vânzare-cumpărare, această sumă fiind acordată de S.C. Y pentru acoperirea unui credit.

Chiar și înregistrarea contabilă reflectă faptul că nu este vorba despre un avans, suma respectivă fiind înregistrată în contul „sume în curs de lămurire”, până la prezentarea unui înscris.

La data de 05.05.2010, precizează petenta, S.C. X a intrat sub incidența Legii nr.85/2006, iar S.C. Y s-a înscris în tabloul creditorilor cu toată suma.

În consecință, petenta solicită admiterea contestației pentru sumele precizate anterior, anexând în susținerea cauzei contractul de împrumut, nota explicativă și ordinele de deplasare nr.../30.06.2009, nr.../30.06.2009, nr.../15.07.2008, nr.../15.07.2008, nr.../15.07.2008, nr.../15.07.2008.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../....2011 având ca anexă Raportul de inspectie fiscala nr. .../....2011**, emise de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Neamț, s-au stabilit in sarcina SC X din .., printre altele, urmatoarele obligatii suplimentare de plata aferente bugetului de stat:

- ...lei – impozit pe profit;
- .. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ...lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .. lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de ...lei, organul de inspecție fiscală precizează că acesta a fost stabilit ca urmare a neluării în calcul la stabilirea profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de ...lei (în anul 2008) și a sumei de ...lei (în anul 2009) reprezentând cheltuieli cu cazarea, întrucât societatea nu deține documente justificative, respectiv facturi de cazare, încălcându-se prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.12 alin.(2) din H.G.nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate, pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Referitor la aceste cheltuieli, domnul ..., administratorul societății din acea perioadă, a precizat că a închiriat o casă în Franța de la o persoană fizică, iar contractul îl va prezenta la o dată ulterioară.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ...lei, organul de inspecție fiscală precizează:

**-suma de ...lei** reprezintă TVA colectată suplimentar la livrările intracomunitare, pentru care, codurile de înregistrare în scopuri de TVA comunicate de beneficiarii intracomunitari sunt invalide (anexa nr.5 la raport), nefiind astfel îndeplinite condițiile de scutire prevăzute de art.10 alin.(1) din O.M.E.F.nr.2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, cu adresa nr....31.10.2011 s-a solicitat Compartimentului de schimb internațional de informații verificarea valabilității codurilor de TVA pentru partenerii din comunitate, precum și lista neconcordanțelor privind Declarația 390. Prin adresa de raspuns nr..../02.11.2011, s-a comunicat faptul că firma ...având codul de TVA ..., nu are cod alocat de statul membru, motiv pentru care livrările intracomunitare de bunuri în sumă de ...lei către această firmă, nu sunt scutite de TVA, la inspecția fiscală colectându-se TVA.

**-suma de ...lei** reprezintă TVA colectată suplimentar la suma de ...lei, încasată în data de 22.04.2010 de la S.C. Y, reprezentând avans construcție lemn, conform extrasului de cont anexat la prezentul raport, obligație stabilită potrivit prevederilor art.134 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la colectarea taxei pe valoarea adăugată în suma de ...lei, inițial, societatea a declarat că vânzarea de construcții este operațiune scutită de TVA.

Conform prevederilor art.141 alin.2 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile, construcția fiind definită ca fiind orice structură fixată în sau pe pământ. Societatea construiește case din lemn pe care le livrează neasamblate și pe care le assemblează ulterior, executarea fundației casei și fixarea acesteia pe pamant fiind responsabilitatea cumpărătorului.

Ulterior, prin nota explicativă dată de administratorul societății, acesta precizează că suma de ...lei nu este un avans, ci un împrumut, prezentând contractul de împrumut încheiat la data de 01.10.2009, cu S.C. Y Înregistrarea în contabilitate a acestei sume s-a făcut prin articolul contabil:

5124 "Conturi la bănci în valută" = 473 "Sume în curs de lamurire" – ...

Pentru neachitarea în termenele legale a obligațiilor de plată stabilite suplimentar, la inspecția fiscală au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ...lei aferente impozitului pe profit și majorări de întârziere în sumă de ...lei aferente taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 122<sup>1</sup>.

**III.** Luand in considerare motivele prezentate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele:

**1.** Referitor la impozitul pe profit in suma de ...lei aferent cheltuielilor de deplasare in suma totala de ...lei înregistrate în perioada 2008-2009, Directia

**Generală a Finanțelor Publice Neamț este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică efectuarea acestora cu documente întocmite conform prevederilor legale.**

**În fapt,**

Prin Raportul de inspectie fiscală nr. .../....2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..../....2011, organele de inspectie fiscală au considerat nedeductibile la calculul profitului impozabil suma de ...lei (în anul 2008) și suma de ...lei (în anul 2009) reprezentând cheltuieli cu cazarea, întrucât societatea nu deținea documente justificative, respectiv facturi de cazare, încălcându-se prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.12 alin.(2) din H.G.nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate, pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

S.C. X formulează contestație împotriva măsurii privind neadmiterea la deducere a cheltuielilor menționate anterior, ce a avut drept consecință stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ...lei, aceste cheltuieli fiind deductibile la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor art.19 și art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, deoarece au fost făcute pentru cazarea salariaților în străinătate, care s-au deplasat pentru realizarea unor lucrări de montaj, deci în scopul realizării de venituri.

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

**” (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

**f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”**

și pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

**“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”**

Totodată, conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Fata de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada realității operațiunii.

Astfel, înregistrarea pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu cazarea și diurna pentru deplasări, trebuie justificate cu documente.

Prevederile art.1 și 2 din anexa nr.1 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, stipulează:

**“1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.**

**2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:**  
**- denumirea documentului;**

- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, [...];
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.[...]"

De asemenea, conform precizarilor cuprinse în anexa nr.2 – Norme Metodologice la O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, se stabilesc la pct.26 și pct.27 formularele pentru:

**“ORDIN DE DEPLASARE  
(DELEGAȚIE - Cod 14-5-4)**

**1. Servește ca:**

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;
- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

2. Se întocmește într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale în numerar.

**3. Circulă:**

(...)

**- la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, stabilind diferența de primit sau de restituit, avându-se în vedere eventualele penalizări și semnând pentru verificare.**

[...]

**5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:**

- denumirea unității;
- denumirea și numărul formularului;
- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;
- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație; ștampila unității; semnătura conducătorului unității;
- ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;
- cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;**
- numărul și data chitanței pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;
- semnături: conducătorul unității, controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, titularul de avans.

**DECONT DE CHELTUIELI**

(pentru deplasări externe - Cod 14-5-5)

**1. Servește ca:**

- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate (în valută și în lei), cu ocazia deplasării în străinătate;
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
- document justificativ de înregistrare în registrul de casă (în valută) și în

contabilitate.

2. Se întocmește într-un exemplar de titularul de avans pentru cheltuielile efectuate pe întreaga durată a deplasării.

3. Circulă:

- la persoanele autorizate să verifice legalitatea actelor justificative de cheltuieli, exactitatea calculelor privind sumele decontate la întoarcerea din deplasare și calculul eventualelor penalizări de întârziere, care semnează de verificare;

- la persoanele autorizate să exercite controlul financiar preventiv și să aprobe plata diferenței în cazul în care, la decontarea sumelor primite pentru efectuarea deplasării, suma cheltuielilor efective depășește avansul primit;

- la casieria unității pentru plata diferenței, caz în care titularul de avans semnează pentru primirea diferenței respective, fără a se mai întocmi document distinct.

În cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Chitanță pentru operațiuni în valută (cod 14-4-1/a), Dispoziție de încasare către casierie (cod 14-4-4/a), după caz.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

[...]

Începând cu data de 01.01.2009 sunt aplicabile prevederile cuprinse în O.M.F.P. nr.3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile, se stabilesc la pct.17 și pct.19 formularele pentru "Ordin de deplasare (delegație)" și "Decont de cheltuieli (pentru deplasări externe)".

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că în materia impozitului pe profit legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale și corect întocmite.

Astfel, cheltuielile efectuate cu deplasările în țară și străinătate sunt deductibile, dacă realitatea operațiunilor se poate justifica în orice moment, prin reflectarea acestora în contabilitate pe baza de documente justificative, respectiv ordin de deplasare, respectiv decont de cheltuieli, documente care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare.

Pentru a fi decontate, cheltuielile înscrise în ordinele de deplasare sau în decontul de cheltuieli, trebuie să aibă la baza documente justificative care se anexează la ordinul de deplasare sau la decontul de cheltuieli și care urmează a fi verificate de către persoanele autorizate, din punct de vedere al legalității și exactității calculelor înscrise în acestea.

Potrivit prevederilor legale invocate, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în ordinul de deplasare nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, întrucât **documentele justificative, în speță ordinul de deplasare trebuie să conțină toate elementele prevăzute de formularul tipizat, iar cheltuielile efectuate, înscrise în acesta trebuie să fie conform documentelor anexate.**

**Având în vedere că cheltuielile cu cazarea salariaților nu au fost justificate de societate, în baza unor documente anexate la ordinul de deplasare, se reține ca întemeiată și legală măsura organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit în suma de ...lei în urma reintregirii bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit cu suma ...lei în anul 2008 și cu suma de ...lei în anul 2009, reprezentând cheltuieli pentru care societatea contestatoare nu detine documente justificative și corect întocmite, fapt pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma totală de ...lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../....2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../....2011.**

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ...lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate prin Decizia de impunere nr. .../....2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, menționăm că

stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Având în vedere că pentru suma de ...lei a fost respinsă contestația ca neîntemeiată, conform principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, **urmează a se respinge contestația și pentru majorările de întârziere în sumă de ...lei aferente impozitului pe profit.**

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de ...lei colectată suplimentar pentru livrările intracomunitare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț este investită să se pronunțe dacă operațiunile efectuate de SC X, reprezentând livrări intracomunitare de bunuri către firma ... Spania, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care societatea nu are un cod valid de TVA, iar contestatarul nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt,** în lunile septembrie și octombrie 2008, SC X a efectuat livrări intracomunitare către firma ...Spania, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu a fost justificată scutirea de taxă pe valoarea adăugată, conform art.10 alin.(1) din O.M.E.F.nr.2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, cu adresa nr.../31.10.2011 s-a solicitat Compartimentului de schimb internațional de informații verificarea valabilității codurilor de TVA pentru partenerii din comunitate, precum și lista neconcordanțelor privind Declarația 390. Prin adresa de răspuns nr.../02.11.2011, s-a comunicat faptul că firma ...având codul de TVA ..., nu are cod alocat de statul membru, motiv pentru care livrările intracomunitare de bunuri în sumă de ...lei către această firmă, nu sunt scutite de TVA, la inspecția fiscală colectându-se TVA în sumă de ...lei.

**În drept,** art.143 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**„(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:**

**a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, [...]”.**

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2421/2007 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.10 alin.(1) prevede:

**„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:**

**a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;**

**b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, și după caz,**

**c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”**

Din prevederile legale enunțate, se reține că livrările intracomunitare de bunuri sunt scutite de TVA dacă cumpărătorul comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru. De asemenea, se reține că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de lege, printre care în mod obligatoriu **codul de**

**înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru**, cu documente care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și cu orice alte documente, respectiv contractul, documente de asigurare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..../....2011, se reține că în urma corespondenței purtate cu Compartimentul de schimb internațional de informații, cu privire la verificarea valabilității codurilor de TVA pentru partenerii din comunitate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările intracomunitare efectuate de SC X către firma ...Spania, pentru care au fost emise facturi în valoare totală de ...lei, nu se justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată conform art.10 alin.1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2421/2007 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât pe facturi a fost înscris un cod de înregistrare invalid, care nu a fost alocat de statul membru.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că facturile emise de SC X către firma ...din Spania, în valoare totală de ...lei, nu conțin toate informațiile prevăzute de lege, respectiv codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit societății ...de către autoritatea fiscală din Spania, aspect care nu a fost infirmat în niciun fel de societatea contestatară, astfel că aceasta nu justifică scutirea pentru livrările intracomunitare efectuate către firma ...din Spania.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale incidente în speță, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de scutire de TVA, au aplicat cota de 19% și au calculat valoarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni în sumă de ...lei, motiv pentru care, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate pentru această sumă.**

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ...lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție au colectat această sumă la avansul în sumă de ...lei încasat de la S.C. Y, în condițiile în care contestatara nu aduce argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

#### **În fapt,**

La data de 22.04.2010, S.C.X a încasat de la S.C. Y, suma de ...lei reprezentând avans construcție lemn, conform extrasului de cont anexat la dosarul cauzei.

Prin Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au colectat la această sumă, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, obligație fiscală stabilită potrivit prevederilor art.134 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În timpul inspecției fiscale, administratorul judiciar al societății a declarat cu privire la această sumă, că nu trebuia colectată TVA la avansul încasat, întrucât vânzarea de construcții este operațiune scutită de TVA.

Ulterior, administratorul societății a precizat, prin nota explicativă dată în legătură cu avansul încasat, că suma de ...lei nu este un avans, ci un împrumut, prezentând în susținere contractul de împrumut încheiat la data de 01.10.2009, cu S.C. Y, înregistrarea în contabilitate a acestei sume făcându-se prin articolul contabil:

5124 "Conturi la bănci în valută" = 473 "Sume în curs de lamurire" – ...

**In drept,** potrivit art. 11 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

**" 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 unui tranzacții pentru a reflecta continutul economic al tranzacției."**

Referitor la exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art. 134<sup>2</sup> alin.(1) și (2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

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

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

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;*

Referitor la sarcina probei, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, prevede următoarele:

-la art. 64 „*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*”

-la art. 65 „*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Totodată sunt incidente și prevederile art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, se precizează:

*„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; [...]*”

Fata de situația de fapt și de drept prezentată anterior, reținem:

Organele de inspecție fiscală au dreptul de a aprecia starea de fapt fiscală pentru un anumit contribuabil astfel încât să adopte soluția legală bazată pe constatările complete asupra aspectelor verificate.

Actele normative citate anterior precizează în mod evident că agentul economic are sarcina de a dovedi actele și faptele care stau la baza declarațiilor sale, în cazul de față că suma încasată de la S.C. Y reprezintă un împrumut și nu un avans acordat pentru livrarea unei construcții de lemn, așa cum este specificat în extrasul de cont existent la dosarul cauzei.

Simpla prezentare a unui contract de împrumut, nu poate să probeze cu certitudine natura sumei încasate de către S.C. X de la S.C. Y, cu atât mai mult cu cât suma de ...lei a fost înregistrată în evidența contabilă a societății contestată în contul 473 „Sume în curs de lămurire”.

De asemenea, faptul că S.C. Y s-a înscris în tabloul creditorilor cu suma de ...lei, nu este de natură să ateste că suma respectivă reprezintă un împrumut acordat S.C. X, întrucât în tabloul creditorilor se poate înscrie orice creditor care deține un drept de creanță asupra averii debitorului și care poate face dovada creanței sale față de patrimoniul debitorului.

Având în vedere că argumentele aduse de contestatară nu sunt de natura sa combata constatările organelor de inspectie, concluzionam ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit de plată, prin Decizia de impunere nr. .../....2011 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, suma de **...lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată** aferentă avansului încasat în sumă de ...lei, **urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X pentru această sumă.**

**Referitor la majorările de întârziere în sumă de ...lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...lei,** stabilite prin Decizia de impunere nr. .../....2011 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, menționăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Avand in vedere că pentru suma de ...lei a fost respinsă contestația ca neîntemeiată, conform principiului de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul, **urmeaza a se respinge contestația si pentru majorările de întârziere în sumă de ...lei aferente taxei pe valoarea adăugată.**

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, în temeiul prevederilor art.210, art.216 alin.(1) si art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

#### **DECIDE:**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X** din ... impotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../....2011 având ca anexă Raportul de inspectie fiscala nr..../....2011** întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț pentru suma de ...lei, reprezentand:

- ...lei – impozit pe profit;
- ...lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ...lei - taxa pe valoarea adăugată;
- ...lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Decizia de solutionare a contestației poate fi atacată la Tribunalul Neamț în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.