

DECIZIA nr. 260 din 15.05.2012 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in, sector x, Bucuresti, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./.....

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin
Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr.
..... de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia
formulata de SC ABC SRL inregistrata la registratura organului fiscal teritorial sub nr.
.....

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile
fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. dic1, emisa in baza
raportului de inspectie fiscala nr. rif1 si comunicata prin posta in data de 14.07.2010
pentru obligatiile fiscale totale de **TSC lei** reprezentand:

- TSD lei TVA stabilita suplimentar de plata;
- TSA lei accesorii aferente TVA.

De asemenea, societatea contesta decizia privind nemodificarea bazei de
impunere nr. dnm1 in privinta impozitului pe profit.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205
alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind
Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,
Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa
solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a
contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor
Publice sector x au efectuat inspectia fiscala generala la SC ABC SRL si au verificat
taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.08.2006-31.05.2010 si impozitul pe profit
in suma de 01.07.2006-31.12.2007, pe langa celelalte impozite si taxe.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala
nr. rif1, iar in baza acestora au fost emise:

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de
inspectia fiscala nr. dic1, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma
de TSD si accesorii suplimentare in suma de TSA lei;
- decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. dnm1 pentru impozitul pe
profit, impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale obligatorii.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca organele de
inspectie fiscala nu prezinta niciun motiv pentru care societatea nu are calitatea de
persoana impozabila si nu beneficiaza de dreptul de deducere pentru achizitii, contrar
prevederilor pct. 3 capit. II din anexa nr. 2 la O.M.E.F. nr. 1.181/2007. Conform
jurisprudentei comunitare in materie, Directivei 112/2006 si art. 127 din Codul fiscal

societatea indeplineste toate conditiile pentru a fi considerata persoana impozabila, iar numarul de inregistrare in scop de TVA este un numar valid, nefiind niciodata anulat.

Pentru deducerea taxei societatea indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere din facturile de achizitii, iar nerecunoasterea acesteia conduce la incalcarea flagranta a principiului neutralitatii taxei.

Cu privire la TVA colectata, din moment ce societatea a desfasurat operatiuni ce erau taxabile trebuia sa emita facturi, astfel ca nu se poate spune ca taxa mentionata in facturile emise dupa data de 16.06.2008 a fost inscrisa eronat.

Faptul ca societatea a fost declarata inactiva prin includerea in lista contribuabililor inactivi in data de 16.06.2008 nu poate conduce la neluarea in considerare a tranzactiilor efectuate de societate dupa aceasta data, masura organelor de inspectie fiscala nefiind motivata in niciun fel, acestea multumindu-se sa mentioneze ca au avut in vedere art. 11 alin. (1¹) din Codul fiscal si art. 3 alin. (2) din Ordinul nr. 575/2006. Astfel, articolul din Codul fiscal cu privire la posibilitatea organelor fiscale de a nu lua in considerare tranzactiile efectuate de contribuabilii declarati inactivi obliga autoritatile la emiterea unei hotarari motivate in acest sens. De asemenea, art. 3 alin. (1) si, implicit, art. 3 alin. (2) din Ordinul nr. 575/2006 au devenit nule de drept, dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, ca urmare a Directivei 112/2006. Exista o vadita disproportionalitate intre cauza (motiv birocratic) si efect (ignorare tranzactii de milioane de euro), ceea ce reprezinta o incalcare a principiului proportionalitatii.

Nici caracterizarea activitatii societatii drept ilicita nu este justificata, in conditiile in care societatea a declarat corect activitatea desfasurata, a depus toate declaratiile contabile si fiscale ai a efectuat platile de impozite si taxe cerute de lege. Mai mult, activitatea societatii a avut drept rezultat in principal lucruri tangibile si nu se poate contesta realitatea lucrarilor efectuate.

In privinta lipsei facturilor seria ZZZ nr. Z1 si nr. Z2, din eroare s-a considerat ca acestea lipsesc si s-au reconsiderat venituri in valoare de V lei deoarece aceste facturi nu au fost folosite niciodata, iar in cadrul controlului desfasurat de DGFP Arges s-a mentionat gresit ca ultima factura este cea cu nr. Z3 in loc de Z4.

Totodata, SC ABC SRL solicita modificarea deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. dnm1 in sensul punerii in concordanta a perioadei verificate in ceea ce priveste impozitul pe profit ca fiind pana la data de 31.05.2008 si recunoasterea unei pierderi fiscale reportabile cumulate la data de 31 decembrie 2009 in suma de PF1 lei.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de TSD1 lei

Cauza supusa solutionarii o constituie deductibilitatea taxei aferenta achizitiilor realizate de un contribuabil declarat inactiv pe perioada inactivitatii sale, in conditiile in care nu i-a fost anulat codul de inregistrare in scopuri de TVA, iar organele de inspectie fiscala nu au analizat comportamentul fiscal al contribuabilului in aceasta perioada.

In fapt, potrivit raportului de inspectie fiscala nr. rif1 organele fiscale nu au acordat SC ABC SRL dreptul de deducere a TVA in quantum de TSD1 lei aferenta

achizițiilor realizate de societate începând cu data de2008 și până la data de **31.05.2010.**

În acest sens, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a fost inclusă în lista contribuabililor inactivi publicată în Monitorul Oficial nr./.....2008 și, în consecință, nu mai are calitatea de persoană impozabilă începând cu data de2008, motiv pentru care nu mai beneficiază nici de dreptul de deducere conform art. 145 din Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează că, în baza O.P.A.N.A.F. nr. 575/2006, de la data declarării ca inactivă, societatea nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare cu regim special, iar documentele emise încălcarea acestei interdicții nu produc efecte din punct de vedere fiscal.

În baza acestor constatări, organele de inspecție fiscală au emis decizia de impunere nr. dic1 pentru TVA în suma de TSD1 lei neadmisa la deducere, invocând ca temei legal art. 145 alin. (2) din Codul fiscal.

Se reține că între totalul diferenței suplimentare de TVA stabilită prin decizie în suma de TSD lei și diferențele însumate în funcție de motivele ce le-au determinat (TSD1 lei taxa neacceptată la deducere și TSD2 lei taxa colectată suplimentar = TSD- lei) există o diferență de 2 lei, ce va fi tratată împreună cu diferența de TSD1 lei.

Prin contestația formulată acordat SC ABC SRL susține că organele de inspecție fiscală nu prezintă niciun motiv pentru care societatea nu are calitatea de persoană impozabilă și nu beneficiază de dreptul de deducere pentru achiziții, contrar prevederilor pct. 3 capit. II din anexa nr. 2 la O.M.E.F. nr. 1.181/2007. Conform jurisprudenței comunitare în materie, Directivei 112/2006 și art. 127 din Codul fiscal societatea îndeplinește toate condițiile pentru a fi considerată persoană impozabilă, iar numărul de înregistrare în scop de TVA este un număr valid, nefiind niciodată anulat.

Ca atare, pentru deducerea taxei societatea îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere din facturile de achiziții, iar nerecunoașterea acesteia conduce la încălcarea flagrantă a principiului neutralității taxei. De asemenea, articolul din Codul fiscal cu privire la posibilitatea organelor fiscale de a nu lua în considerare tranzacțiile efectuate de contribuabilii declarați inactivi obligă autoritățile la emiterea unei hotărâri motivate în acest sens, iar prevederile din O.P.A.N.A.F. nr. 575/2006 au devenit nule de drept, după data aderării României la Uniunea Europeană.

In drept, potrivit art. 11, art. 127 și art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 16.06.2008-31.05.2010:

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

(1¹) **Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

(1²) De asemenea, **nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin.** Lista contribuabililor declarați inactivi

va fi publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, și va fi adusă la cunoștință publică, în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin”.

“Art. 127. – (1) **Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”.

“Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

- a) operațiuni taxabile;
- b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;
- c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;
- d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;
- e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv”.

Cu privire la contribuabilii inactivi, O.P.A.N.A.F. nr. 575/2006 privind stabilirea și declararea contribuabililor inactivi prevede următoarele:

“Art. 3. – (1) **De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.**

(2) **Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”.**

“Art. 4. – (1) Pe perioada stării de inactivitate toate procedurile de avizare, autorizare, certificare, licențiere sau alte proceduri similare, cât și orice operațiune și procedură vamală cu privire la contribuabilul inactiv și la activitățile acestuia, precum și oricare dintre avizele, autorizațiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora contribuabilii inactivi sunt autorizați să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice se suspendă de drept.

(2) Suspendarea nu determină prelungirea termenelor pentru care avizele, autorizațiile, licențele, acordurile sau alte astfel de acte sunt acordate și nici amânarea în vreun fel ori exonerarea de obligațiile de plată datorate pentru eliberarea, modificarea sau prelungirea acestora”.

În legătura cu înregistrarea în scopuri de TVA a contribuabililor inactivi, prin O.P.A.N.A.F. nr. 605/2008 a fost aprobată Procedura de anulare din oficiu a

înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care figurează în lista contribuabililor inactivi, care prevede următoarele:

“A. Procedura generală

1. Organele fiscale *anulează din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA* a persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor inactivi constituită potrivit reglementărilor legale în vigoare.

9. După aprobarea referatului de către conducătorul organului fiscal competent, compartimentul de specialitate *operează anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA și anulează certificatele de înregistrare în scopuri de TVA existente la dosarul fiscal.*

10. Data anulării din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA este data de întâi a lunii următoare celei în care a fost publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care contribuabilul a fost declarat inactiv”.

Potrivit dispozițiilor legale antecitate, în vigoare în perioada analizată, pe perioada în care sunt înscrise în lista contribuabililor inactivi, contribuabilii nu mai au dreptul să desfășoare activitate economică, iar orice documente emise în această perioadă sunt lipsite de efecte juridice din punct de vedere fiscal, organele fiscale putând să nu ia în considerare tranzacțiile realizate de un astfel de contribuabil, cu încălcarea interdicției referitoare la desfășurarea de activități economice. Totodată, începând cu data de întâi a lunii următoare în care contribuabilul a fost declarat inactiv, se anulează și înregistrarea în scopuri de TVA a contribuabilului respectiv.

Cu privire la tratamentul fiscal al tranzacțiilor realizate de contribuabilii inactivi, la solicitarea organului de soluționare a contestației, Direcția de legislație în domeniul TVA a transmis punctul de vedere al Direcției generale juridice din Ministerul Finanțelor Publice din adresa nr./14.03.2012 din care reies următoarele:

“În acest cadru legislativ activitatea unei societăți inactive este blocată, deoarece nu mai are dreptul de a utiliza facturi fiscale și alte documente sau formulare tipizate cu regim special. Toate procedurile de avizare, autorizare, licențiere și alte asemenea operațiuni se suspendă de drept pe durata inactivității, la fel ca actele în baza cărora contribuabilii sunt autorizați să funcționeze.

În aceeași manieră, legiuitorul a înțeles să înscrie inactivitatea fiscală în cazierul fiscal al societății, cât și în cel al reprezentantului legal al societății declarate inactive fiscal.

În consecință, actele emise de o persoană declarată inactivă, sunt considerate nule din punct de vedere fiscal.

Se poate observa însă, că deși actele, în sensul de înscrisuri, sunt nule de drept, desfășurarea prestațiilor pe care partile și le-au efectuat este aproape imposibil de efectuat, dacă legăturile contractuale dintre parti au fost valabil încheiate. Facturarea ar veni doar, ca o condiție de plată a pretului. Prin urmare, deși din punct de vedere fiscal actele emise de inactive sunt nule, ele atestă totuși, o stare de fapt și o activitate generatoare de plusvaloare.

În lumina prevederilor OPANAF nr. 605/2008, organul fiscal anulează din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA care figurează în lista contribuabililor inactivi.

Astfel ca, după aprobarea referatului de către conducătorul organului fiscal competent, compartimentul de specialitate operează anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA și anulează certificatele de înregistrare în scopuri de TVA existente la dosarul fiscal.

Anularea din oficiu a inregistrarii in scopuri de TVA a contribuabililor inactivi se efectueaza cu **data de intai a lunii urmatoare publicarii in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, a ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi.**

Pe baza inregistrarilor efectuate, cu ajutorul aplicatiei informatice de gestiune a Registrului contribuabililor, de catre compartimentele de specialitate din cadrul organelor fiscale competente se opereaza, prin procedurile curente, anularea din oficiu a inregistrarii in scopuri de TVA a contribuabililor inactivi in Registrul contribuabililor de la nivel central si de la nivel territorial.

In aceste conditii, s-ar intelege **ca organul fiscal anuleaza codul de inregistrare in scop de TVA, ca o consecinta a constatarii existentei unui fapt consacrat legislativ printr-un act administrativ cu caracter normativ.**

Potrivit art. 11 alin. (1²) din C. fiscal, legiuitorul sanctioneaza comportamentul fiscal inadecvat al contribuabilului inactiv si al partenerilor sai de afaceri **prin sistarea anumitor drepturi, intelegand sa extinda efectele sanctionatoare si asupra operatorilor economici care fie nu au facut diligente de a afla starea fiscala a contribuabilului, fie au intrat in relatii comerciale, cu buna stiinta, cu inactivul fiscal.**

Prin urmare, orice partener de afaceri care accepta tranzactii cu o persoana fara asa numitele drepturi fiscale sau cu drepturi fiscale suspendate, intra sub incidenta acelorasi sanctiuni care se aplica si copartnerului sau contractual.

In aceste conditii, blocarea activitatii inactivului se produce, in fapt, prin obstructionarea eventualilor posibili parteneri comerciali de a tranzactiona cu inactivul.

Astfel ca, potrivit legislatiei fiscale in vigoare, efectul cel mai elocvent al inactivitatii fiscale ar consta in anularea temporara **din punct de vedere fiscal**, a contribuabilului care nu isi indeplineste, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligatie declarativa prevazuta de lege, sau se sustrage de la efectuarea inspectiei fiscale, prin declararea unor date de identificare a sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia sau in situatia in care organul fiscal constata ca persoana impozabila nu functioneaza la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.

Tocmai de aceea, inactivitatea fiscala poate fi privita ca o sanctiune aplicata unui contribuabil, pana la data la care acesta facand dovada respectarii dispozitiilor legale este reactivat, prin ordin al Presedintelui ANAF. Reinsurarea lui fiscala se produce de drept, de la data publicarii in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I a ordinului prin care este reactivat.

[...]

In privinta prevederilor de drept european care sunt invocate ca fiind incidente in speta, apreciem ca interpretarea contribuabilului este de natura a scoate in evidenta drepturile ce deriva din calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al TVA. Or, in cazul nostru, prin sanctiunea inactivitatii fiscale, desi nu se anuleaza calitatea de persoana impozabila, prin anularea codului de inregistrare in scop de TVA se suspenda dreptul contribuabilului inactiv de a se comporta ca o persoana impozabila din punct de vedere al TVA, si de a beneficia in consecinta de tot ceea ce deriva din calitatea de persoana impozabila.

In combaterea rationamentului expus de contestator vin chiar prevederile Directivei nr. 112/2006/CE, care prin art. 22 stipuleaza ca **“Statele membre pot impune limite de timp persoanelor impozabile pentru emiterea de facturi, atunci cand aceste persoane livreaza bunuri sau presteaza servicii pe teritoriul lor”.**

Conform celor anterior precizate, se retine ca, in cazul SC ABC SRL inregistrata in lista contribuabililor declarati inactivi, neluarea in considerare a tranzactiilor

efectuate de aceasta reprezinta o sanctiune de natura fiscala ce produce efecte din chiar momentul publicarii ordinului presedintelui ANAF in Monitorul Oficial al Romaniei nr. din 2008. Anularea codului de inregistrare in scopuri de TVA reprezinta doar o formalitate cu rol de evidenta pentru organele fiscale, dovada fiind faptul ca ea opereaza cu data de intai a lunii urmatoare celei in care a fost publicat in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, ordinul presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care contribuabilul a fost declarat inactiv (in speta, 2008), asa cum prevede pct. A.10 din Procedura aprobata prin O.P.A.N.A.F. nr. 605/2008, astfel ca **nu poate fi retinuta ca determinanta in solutionarea cauzei** invocarea de catre contestatoare a faptului ca respectivul cod nu a fost niciodata anulat.

In contextul situatiei de fapt si de drept prezentate si avand in vedere ca art. 11 alin. (1¹) din Codul fiscal prevede neluarea in considerare a tranzactiilor realizate de contribuabilii declarati inactivi ca o posibilitate acordata organelor de inspectie fiscala, se retine ca acestea **nu au circumstanciat sanctiunea neluării in considerare a tranzactiilor realizate de contestatoare pe perioada inactivității sale fiscale si au retinut eronat ca acesta si-a pierdut calitatea de persoana impozabila** prin confuzia realizata cu calitatea de persoana inregistrata in scopuri de TVA care, intr-adevar, acorda drepturi si obligatii specifice persoanelor impozabile, inclusiv dreptul de a beneficia de deducerea TVA aferenta achizițiilor. Astfel, in continutul raportului de inspectie fiscala organele fiscale nu au precizat in niciun fel care au fost motivele ce au condus la declararea societatii ca inactiva, dar fara operarea anularii codului de TVA si care a fost comportamentul societatii pe perioada inactivității fiscale pornind de la schimbarea sediului social, depunerea/nedepunerea in termen a declaratiilor fiscale, demersurile intreprinse pentru incetarea starii de inactivitate si orice alte imprejurari care sa permita conturarea acestui comportament. Mai mult, organele de inspectie fiscala nu au facut nicio o referire la motivele si circumstantele in care societatii contestatoare nu i-a fost anulat codul de inregistrare in scopuri de TVA, desi normele legale in vigoare la data declarării inactivității prevedeau acest lucru. Se retine ca in acelasi sens s-a pronuntat si Directia generala juridica din Ministerul Finantelor Publice prin adresa nr./14.03.2012 care apreciaza ca o asemenea masura "ar trebui sa fie circumstanciata de comportamentul fiscal al contribuabilului declarat inactiv, de buna credinta sau reaua credinta pe care a dovedit-o in perioada inactivității fiscale, daca a facut dovada luării la cunostinta a faptului ca a fost declarat inactiv sau orice alte imprejurari care vin in sustinerea conduitei sale".

Potrivit dispozitiilor art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei** sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntării declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...].**

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va**

avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz", iar conform art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".

Asa cum s-a aratat anterior, in lipsa unei prezentari detaliate in care s-a aflat societatea contestatoare pana la momentul realizarii inspectiei fiscale, organul de solutionare a contestatiei nu poate analiza si evalua neacordarea dreptului de deducere a TVA, ca masura sanctionatorie posibila a fi aplicata contribuabililor inactivi si la care organele de inspectie fiscala au apelat in stabilirea diferentelor de TVA stabilite prin decizia de impunere contestata. Totodata, art. 145 alin. (2) din Codul fiscal invocat de organele de inspectie fiscala drept unic temei legal pentru neacceptarea dreptului de deducere a taxei aferenta achizitiilor nu poate fi retinut in analiza cauzei, in conditiile in care contestatoarea nu si-a pierdut calitatea de persoana impozabila pe perioada inactivitatii fiscale, stabilita de o maniera obiectiva pe baza definitiei date la art. 127 alin. (1) din Codul fiscal.

In conformitate cu prevederile pct. 11.5 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 "in situatia in care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".

Avand in vedere cele anterior prezentate, faptul ca din cuprinsul actelor atacate nu rezulta circumstantele edificatoare ce au condus la declararea contestatoarei drept contribuabil inactiv si comportamentul acesteia pe parcursul inactivitatii fiscale, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare***".

Conform pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 "*decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*".

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. dic1, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. rif1va fi desfiintata partial pentru TVA neacceptata la deducere si stabilita suplimentar in suma de TSD1 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor realizate de perioada inactivitatii fiscale si efectuarea unei incadrari corecte si motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie.

3.2. Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de TSD2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impunere si a TVA aferenta pentru doua facturi achizitionate in anul 2006 si neprezentate cu ocazia inspectiei, in conditiile in care societatea contestatoare nu justifica lipsa acestora.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. rif1 si deciziei de impunere nr. dic1 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au constatat ca SC ABC SRL nu poate prezenta un numar de doua facturi fiscale seria ZZZ nr. Z1 si nr. Z3, motiv pentru care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA colectata in suma de TSD2 lei prin estimare in temeiul prevederilor art. 67 alin. (1) din Codul de procedura fiscala. Estimarea a avut ca baza de calcul valoarea vanzarilor din facturile emise in anul 2006 in suma de E lei dintr-un numar de 54 de facturi, de unde a rezultat o valoare medie de E4 lei, respectiv o suma a veniturilor neinregistrate pentru cele doua facturi de V lei.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca cele doua facturi nu au fost folosite niciodata, iar in cadrul controlului desfasurat de DGFP Arges s-a mentionat gresit ca ultima factura este cea cu nr. Z3 in loc de Z4.

In drept, potrivit art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 67. – (1) **Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.**

(2) **Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:**

a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);

b) **în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.**

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale [...]”.

Totodata, conform art. 1, art. 10 si art. 12 din Normele metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin H.G. nr. 831/1997:

“Art. 1. - Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, au obligația să organizeze și să asigure evidența, gestionarea și corecta utilizare a formularelor cu regim special de înseriere și numerotare, cum sunt: facturile, chitanțele, avizele de însoțire a mărfii, alte documente, cu ajutorul cărora se stabilesc volumul de activitate, plățile și încasările efectuate în raport cu bugetul de stat, clienții, furnizorii sau cu alte persoane fizice și juridice”.

“Art. 10. - **Formularele neutilizabile**, defectuos tipărite sau în alte cazuri similare se anulează prin barare pe diagonală, făcându-se mențiunea "ANULAT" pe toate exemplarele, și se restituie, cu excepția formularelor din carnete broșate, gestionarului de formulare, sub semnătura persoanei predatoare, în fișa de magazie a formularului cu regim special înscriindu-se numărul și seria formularului respectiv în coloana "formulare neutilizabile", urmând a fi predate la arhivă și păstrate conform normelor legale”.

“Art. 12. - Orice lipsuri sau pierderi de formulare numerotate, în magazie sau la compartimentele care le utilizează, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane, care au obligația gestionării patrimoniului

unității, care vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.

Formularele cu regim special de înscriere și numerotare, **pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României**, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept”.

În speta, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea diferenței suplimentare de TVA în suma de TSD2 lei întrucât societatea nu a putut la dispoziție, în vederea verificării, două facturi fiscale seria ZZZ nr. Z1 și nr. Z3. La rândul ei, **societatea contestatoare** susține ca cele două facturi în discuție nu au fost folosite niciodată, **fără să aducă nicio dovadă în acest sens**. Astfel, se reține că, potrivit normelor metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune pe economie, în vigoare în anul 2006, formularele neutilizabile se anulează prin barare pe diagonală, făcându-se mențiunea „anulat” pe toate cele trei exemplare, iar cele pierdute ori sustrase se declarau nule în Monitorul Oficial. Or, contestatoarea nu a prezentat în susținerea cauzei nici formularele originale ale celor două facturi (toate cele 3 exemplare ale fiecărei facturi), barate pe diagonală cu mențiunea „anulat” și nici dovada declarării nulității lor în Monitorul Oficial. Eventuala eroare de consemnare a ultimei facturi cu prilejul controlului anterior desfășurat de DGFP Argeș, invocată de societate prin contestația formulată (în sensul că s-a menționat greșit faptul că ultima factură este cea cu nr. Z3 în loc de Z4) nu vine decât să întărească necesitatea justificării folosirii, nefolosirii sau declarării nule a celor două facturi nr. Z1 și nr. Z3 cu prilejul controlului ulterior desfășurat de organele fiscale din cadrul Administrației Finanelor Publice sector X.

Având în vedere cele anterior prezentate care reglementează metodologic evidența, gestionarea și corectă utilizare a formularelor cu regim special de înscriere și numerotare, rezultă că simpla afirmație a „nefolosirii” formularelor nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă, având în vedere faptul că sarcina probei îi revine contestatoarei, în conformitate cu dispozițiile legii civile și ale art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

„Art. 206. – (1) **Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) motivele de fapt și de drept;
- d) **dovezile pe care se întemeiază;**

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii”.

În consecință, contestația SC ABC SRL cu privire la capatul de cerere vizând TVA colectată suplimentar în suma de TSD2 lei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente.

3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA în suma de TSA lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează integral accesoriile aferente TVA, în condițiile în care s-a reținut că fiind datorat numai o parte din debitul stabilit prin decizia de impunere contestată, iar pentru diferența s-a dispus reevaluarea situației.

In fapt, prin decizia de impunere nr. dic1 organele de inspectie fiscala au stabilit accesorii totale in suma de TSA lei, din care majorari de intarziere in suma de TSA1 lei si dobanzi de intarziere in suma de TSA2 lei, calculate pana la data de 12.07.2010, aferente sumei de TSD lei TVA stabilita suplimentar de plata.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 1201 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale**.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.1-3.2 din prezenta decizie prin care s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere nr. dic1 pentru o parte din diferentele suplimentare de TVA, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere pentru accesoriile aferente TVA in suma de TSA lei in conformitate cu prevederile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata conform carora *"prin decizie se poate desfiinta*

*total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare***".

Conform pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011:

"11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii".

În consecința, la reverificarea situației fiscale, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x urmeaza sa procedeze si la recalcularea majorarilor si dobanzilor de intarziere tinand cont, pe de o parte, de TVA retinuta ca datorata si respinsa in urma solutionarii contestatiei prin prezenta decizie, iar pe de alta parte, de rezultatele reverificarii dispuse cu privire la TVA aferenta achizitiilor din perioada de inactivitate fiscala.

3.4. Referitor la recunoasterea pierderii fiscale prin modificarea deciziei de nemodificare a bazei de impunere

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei cu privire la recunoasterea pierderii fiscale cumulate declarate de societate pentru data de 31 decembrie 2009, in conditiile in care in raportul de inspectie fiscala nu au fost facute constatari cu privire la bazele de impunere declarate de societate pentru anii 2008 si 2009 si nici nu s-au emis acte administrative fiscale in legatura cu impozitul pe profit datorat de societate pentru anii 2008 si 2009, care sa poata face obiectul contestatiei in procedura administrativa.

In fapt, in cadrul inspectiei fiscale realizate la SC ABC SRL organele de inspectie fiscala au procedat verificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.07.2006-31.12.2007, asa cum rezulta din capit. I „perioada verificata” (pg. 1) din raportul de inspectie fiscala nr. Rif1

La capit. III „impozite, taxe, contributii verificate” din raport, subcapit. III.13 „impozit pe profit” se mentioneaza ca perioada verificata 01.07.2006-31.05.2010, cu urmatoarele constatari:

- pentru anul 2006:
 - indicatori conform societatii declaratia anuala 101: pierdere fiscala PF2 lei;
 - indicatori conform control: pierdere fiscala PF3 lei;
- pentru anul 2007:
 - indicatori conform societatii declaratia anuala 101: pierdere fiscala PF4 lei; pierdere fiscala cumulata PF5 lei;
 - indicatori conform control: pierdere fiscala PF6 lei; pierdere fiscala cumulata PF7 lei;
- pentru anii 2008 si 2009:
 - societatea a fost inclusa pe lista contribuabililor inactivi definiti conform Ordinului 575/2006 incepand cu data de2008 si, avand in vedere acest fapt, organele de

inspectie fiscala nu au luat in considerare tranzactiile efectuate de societate dupa aceasta data;

- asa cum rezulta si din adresa Directiei Generale Juridice din cadrul ANAF activitatea desfasurata de un contribuabil inactiv constituie activitate comerciala ilicita si atrage consecintele prevazute de Legea nr. 12/1990, sens in care au fost sesizate organele competente in aplicarea prevederilor Legii nr. 12/1990, respectiv Garda Financiara – Comisariatul General prin adresa nr.

In baza raportului de inspectie fiscala nr. rif1a fost emisa **decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. dnm1, in care s-a inregistrat ca obligatie fiscala verificata „1. Impozit pe profit datorat de persoane juridice romane” si perioada verificata „01.06.2006-31.12.2007”**. Nu s-a emis niciun alt act administrativ fiscal cu privire la impozitul pe profit pentru perioada 2008-2009.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita modificarea deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. dnm1 in sensul punerii in concordanta a perioadei verificate in ceea ce priveste impozitul pe profit ca fiind pana la data de 31.05.2008 si recunoasterea unei pierderi fiscale reportabile cumulate la data de 31 decembrie 2009 in suma de PF8 lei precizata la pg. 7 a contestatiei, respectiv in suma de PF1 lei la pg. 2 a contestatiei.

In drept, potrivit art. 41, art. 206 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata si completata prin O.U.G. nr. 39/2010:

“Art. 41. - În înțelesul prezentului cod, **actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale**”.

“Art. 206. – (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**, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal”.

“Art. 209. - (1) **Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere**, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a **masurilor de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de masuri**, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestații, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamale, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei; [...]”.

De asemenea, conform art. 105 din același act normativ:

“Art. 105. - (2) La finalizarea inspectiei fiscale, **raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.**

(9) Contribuabilul are obligatia sa indeplineasca masurile prevazute in actul intocmit cu ocazia inspectiei fiscale, in termenii si conditiile stabilite de organele de inspectie fiscala”.

În cazul nemodificării bazei de impunere, conform Instrucțiunilor de completare a formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" din anexa nr. 2 la O.M.F.P. nr. 1.267/2006, cu modificările ulterioare:

"[...]"

a) **Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" reprezintă actul administrativ fiscal** emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru comunicarea rezultatelor inspecțiilor fiscale, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

b) Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" **se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale și va cuprinde obligațiile fiscale pentru care s-a stabilit că baza de impunere nu se modifică, iar creanța fiscală a fost corect determinată**".

Totodată, conform Instrucțiunilor de completare din anexa nr. 2 la O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18:

"1. **Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale** privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. **Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.**

2. **Formularul se va completa ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale cu "Raport de inspecție fiscală" sau cu "Proces-verbal", în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabililor.**

4. Informațiile din conținutul formularului se vor completa după cum urmează:

c) Măsura: se va prezenta măsura dispusă în sarcina contribuabilului;

e) Motivele de fapt: **se va prezenta detaliat modul în care contribuabilul a tratat din punct de vedere financiar-contabil sau fiscal o operațiune patrimonială, cu precizarea consecinței**".

În Instrucțiunile privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală din anexa nr. 2 la Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 se precizează următoarele:

"**Raportul de inspecție fiscală se întocmește de echipa de inspecție fiscală pentru consemnarea constatarilor inspecției fiscale, indiferent dacă se stabilesc sau nu diferențe de obligații fiscale suplimentare în cadrul unei inspecții fiscale generale ori parțiale.**

Capitolul I – Date despre inspecția fiscală

Prezentarea organelor de inspecție fiscală care efectuează verificarea și care întocmesc raportul de inspecție fiscală, precizându-se, pentru fiecare, numele și prenumele, funcția, numărul legitimației de inspecție fiscală, unitatea fiscală din care face parte și numărul și data ordinului de serviciu.

De asemenea, se vor preciza:

- temeiul juridic al inspecției fiscale;

- numărul și data transmiterii avizului de inspecție fiscală. În cazul în care data începerii inspecției fiscale a fost amânată, se vor specifica numărul și data acordului, precum și noul termen aprobat;

- **perioada supusă verificării. În cazul în care verificarea se va face pentru o perioadă diferită de cea din avizul de inspecție fiscală, se va înscrie perioada verificată**

efectiv, cu precizarea motivului care a condus la modificarea perioadei supuse inspecției fiscale;

- numărul de înregistrare și data începerii inspecției fiscale înscrise în Registrul unic de control;

- perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală, precum și locul de desfășurare. În cazul în care inspecția fiscală a fost suspendată, se vor înscrie perioadele în care s-a efectuat inspecția fiscală;

- obligațiile fiscale și perioadele care fac obiectul inspecției fiscale;

- modul de îndeplinire a dispozițiilor stabilite prin ultimul act de control.

Capitolul III – Constatari fiscale

Pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale se vor avea în vedere și se vor cuprinde în constatări următoarele:

1. Informații despre obligația fiscală:

- denumirea obligației fiscale;

- *perioada supusă inspecției fiscale*; [...]

3. Baza de impunere

A. **În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impunere**, se vor menționa:

- elementele identificate în activitatea contribuabilului care au influențat baza de impunere;

- punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului;

- **consecințele fiscale ale abaterilor constatate**, motivele de drept și temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;

- **modul de calcul al bazei impozabile și stabilirea eventualelor diferențe**, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției stabilite suplimentar. Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;

- calculul obligațiilor fiscale accesorii la diferențele de impozite, taxe sau contribuții stabilite de inspecția fiscală;

- stabilirea responsabilităților pentru aplicarea sau determinarea eronată a bazei impozabile și efectuarea de propuneri pentru sancționare conform prevederilor legale, acolo unde este cazul.

B. **În cazul în care baza de impunere nu se modifică**, se va menționa acest lucru. În această situație se vor prezenta următoarele:

- **perioadele efectiv verificate**;

- **documentele care au stat la baza concluziei că obligația fiscală este corect determinată**.

[...]

Raportul de inspecție fiscală sta la baza întocmirii următoarelor acte administrativ fiscale:

- decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală;

- decizia de nemodificare a bazei impozabile;

- dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală".

Având în vedere aceste dispoziții legale, rezulta că în materia inspecției fiscale, raportul de inspecție fiscală este doar un document în care sunt consemnate constatările inspecției, el urmând să stea la baza emiterii deciziei de impunere, deciziei de nemodificare a bazei impozabile sau dispoziției de măsuri, ca acte administrative

fiscale susceptibile sa creeze, sa modifice sau sa stinga drepturi si obligatii in cadrul raporturilor juridice stabilite intre autoritatile fiscale si contribuabili.

In speta, din documentatia existenta, rezulta ca **organele de inspectie fiscala nu au facut nicio constatare in privinta bazelor de impunere pentru impozitul pe profit aferent anilor 2008 si 2009, respectiv nici care sunt bazele impozabile declarate de societate prin declaratiile anuale 101 pentru cei doi ani fiscali, nici daca aceste baze impozabile nu se modifica in urma inspectiei fiscale ori, in masura in care se modifica, care sunt consecintele fiscale ale verificarii, respectiv daca se diminueaza pierderile fiscale declarate de societate sau, dimpotriva, rezulta vreo suma de plata in contul impozitului pe profit din acesti doi ani fiscali.**

Mentiunea din raport cu privire la starea de inactivitate a contribuabilului **nu poate conduce la concluzia ca impozitul pe profit a fost verificat pentru anii 2008 si 2009, cata vreme organele de inspectie fiscala nu au facut nicio constatare cu privire la mentinerea sau, dimpotriva, la modificarea bazelor de impunere si nu au stabilit consecintele fiscale ale neluarii in considerare a tranzactiilor.** Se retine ca, in conformitate cu art. 19 din Codul fiscal, baza impozabila a impozitului pe profit este reprezentata de profitul impozabil, determinat ca diferenta intre veniturile din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii acestora, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile. Or, in speta, organele de inspectie fiscala nu au analizat componentele ce determina baza impozabila a impozitului pe profit, nu au facut nicio cuantificare a acestora si nici nu au precizat ca baza impozabila declarata de societate ramane nemodificata.

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra cererii SC ABC SRL cu privire la recunoasterea unei pierderi fiscale la data de 31 decembrie 2009 in cuantum de PF1 lei (sau PF8 lei, suma fiind reclamata diferit in cuprinsul contestatiei) intrucat aceasta ar insemna o antepronuntare nepermisa din partea unui organ insarcinat cu solutionarea contestatiilor formulate de contribuabili pe cale administrativa, acesta neputandu-se substitui organelor de inspectie fiscala in privinta stabilirii bazei impozabile a impozitului pe profit pentru anii 2008 si 2009 pornind de la anumite aprecieri fata de starea de inactivitate a contribuabilului pe aceasta perioada, dar fara stabilirea vreunei consecinte fiscale concrete in acest sens.

Ca atare, in lipsa oricarei constatare in raportul de inspectie fiscala nr. rif1cu privire la bazele impozabile ale impozitului pe profit pentru anii 2008 si 2009 si in lipsa oricarui act administrativ fiscal (decizie de impunere, decizie de nemodificare a bazei de impunere sau dispozitie de masuri pentru diminuarea pierderii fiscale) care sa stabileasca natura si sa cuantifice valoarea raporturilor juridice dintre autoritatea fiscala si societatea contestatoare in aceasta privinta pe perioada reclamata (2008-2009), se retine ca nu ne aflam in prezenta unui contestatii formulate impotriva unui act administrativ fiscal, astfel incat contestatia SC ABC SRL **se va respinge ca fara obiect pentru acest capat de cerere**, potrivit art. 216 din Codul de procedura fiscala si pct. 11.1 lit. c) din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 care prevede ca o contestatie poate fi respinsa ca "**fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat [...]**", societatea contestatoare avand posibilitatea sa formuleze contestatie dupa verificarea de catre organele fiscale competente a bazelor de impunere pentru impozitul pe profit aferent anilor fiscali 2008 si 2009 si stabilirea, prin act administrative fiscal, a consecintelor fiscale reiesite in urma verificarii.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1¹) si alin. (1²), art. 127 alin. (1) si art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, O.P.A.N.A.F. nr. 575/2006 privind stabilirea si declararea contribuabililor inactivi, Procedura de anulare din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care figurează în lista contribuabililor inactivi, aprobata prin O.P.A.N.A.F. nr. 605/2008, art. 1, art. 10 si art. 12 din Normele metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin H.G. nr. 831/1997, Instructiunilor de completare a formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" din anexa nr. 2 la O.M.F.P. nr. 1.267/2006, Instructiunilor de completare din anexa nr. 2 la O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, Instructiunilor privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala din anexa nr. 2 la Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007, pct. 11.1 lit. c), pct. 11.5, pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 si art. 7 alin. (2), art. 41, art. 65 alin. (2), art. 67 alin. (1) si alin. (2) lit. b), art. 94 alin. (2), art. 105 alin. (2), art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 206 alin. (1) si alin. (2), art. 209 alin. (1) si art. 216 alin. (1) si alin. (3)

DECIDE:

1. Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. dic1, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru SC ABC in privinta diferentei suplimentare de TVA in suma de TSD1 lei si accesorii aferente TVA in suma de TSA lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. dic1, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor sector x pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de TSD2 lei.

3. Respinge ca fiind fara obiect contestatia formulata de SC ABC SRL cu privire la recunoasterea pierderii fiscale declarate pentru anii 2008 si 2009.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.