



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
Județului Bistrița-Năsăud**

**Biroul de soluționare a contestațiilor
DOSAR NR. ...2012**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DECIZIA NR. 36/20.07.2012

privind soluționarea contestației depusă de SC ... SRL
cu sediul în Loc. ..., str. ..., nr. ..., jud. Bistrița-Năsăud
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../25.04.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../25.04.2012, în legătură cu contestația formulată de dl ... în calitate de administrator special al SC ...SRL, societate aflată în procedura insolvenței.

Analizând dosarul cauzei s-a constatat că acesta nu cuprinde actul prin care se desemnează administratorul special al societății aflate în procedura insolvenței, fapt pentru care, prin adresa nr. .../30.04.2012 (fila nr. 59, vol. I), s-a solicitat structurii de inspecție fiscală completarea dosarului în acest sens. Prin adresa nr. .../10.05.2012 (fila nr. 68, vol. I) s-a îndeplinit această cerință procedurală.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.02.2012, act administrativ fiscal emis de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin care s-a stabilit în sarcina petentei **obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei.**

Din cuprinsul contestației reiese faptul că petenta contestă obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina sa constând în **impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.**

Analizând datele din dosar și având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din *Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare*, constatăm că în speță Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să soluționeze cauza.

Din analiza datelor și a documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. .../28.02.2012 (filele nr. 38-45, vol. I), s-au stabilit suplimentar în sarcina SC ... SRL obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei.

Decizia menționată mai sus a fost întocmită în baza Raportul de inspecție fiscală nr. .../28.02.2012 (filele nr. 1-37, vol. I), raport în care sunt consemnate rezultatele inspecției efectuate la SC ... SRL din loc. ..., str. ..., nr. ..., CUI RO ..., societate pentru care, în baza Sentinței Comerciale nr. .../2009 (filele nr. 7-8, vol. I)

emisă de Tribunalul Bistrița-Năsăud, a fost deschisă procedura generală a insolvenței, cu desemnarea SC ... SRL ca și administrator judiciar.

Precizăm faptul că la data de 24.06.2011 s-a efectuat un control inopinat la societatea în cauză, ocazie cu care s-a constatat că în perioada martie 2009-iunie 2011, societatea nu a condus evidența contabilă. Au fost dispuse măsuri în sarcina societății de întocmire și prezentare a evidenței contabile. Societatea a îndeplinit măsurile, prezentând organelor de inspecție fiscală evidența contabilă întocmită pentru perioada solicitată, adică până la 30.11.2011.

În urma verificării documentelor contabile s-au constatat următoarele:

Referitor la impozitul pe profit: perioada verificată 01.01.2008-30.09.2011:

În fapt, în urma verificării documentelor contabile aferente perioadei menționate s-a constatat că începând cu anul 2009 societatea supusă inspecției a calculat impozitul pe profit fără a-și îndeplini obligația de declarare a acestuia. Societatea nu deține un Registru de evidență fiscală și nu a depus la organul fiscal teritorial declarația 101, motiv pentru care nu s-a putut stabili cu exactitate modul de calcul al impozitului pe profit de către societate.

În urma inspecției s-a constatat că în anul 2008 societatea a calculat și a declarat corect impozitul pe profit în sumă de ... lei. Pentru perioada 01.01.2009-30.09.2011 organele de inspecție au procedat la recalcularea impozitului pe profit, ținând cont de următoarele aspecte:

- s-a constatat că societatea nu a calculat și înregistrat în evidența contabilă amortizarea mijloacelor fixe, procedându-se la luarea în considerare a acestor cheltuieli în baza listei de inventar a mijloacelor fixe pusă la dispoziție de către administratorul societății (fila nr. 2, vol. I);

- începând cu data de 21.01.2009, societatea a intrat în stare de insolvență.

Având în vedere că pentru perioada 01.01.2009-30.09.2011 societatea nu a declarat impozit pe profit, conform art. 35 din Codul fiscal, toată suma calculată de organele de inspecție reprezintă impozit pe profit suplimentar și este de ... lei, situația acestuia defalcată pe trimestre fiind prezentată în Anexa nr. 6 (fila nr.9, vol. I).

Referitor la taxa pe valoarea adăugată: perioada verificată 01.03.2009-30.11.2011

În ceea ce privește achizițiile de bunuri și servicii efectuate de societate în anul 2009 (01.03.2009-31.12.2009), în urma verificărilor efectuate, s-a constatat că societatea aflată în stare de insolvență nu a respectat prevederile art. 160 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, în sensul că a dedus TVA aferentă achizițiilor fără a aplica taxarea inversă, necolectând TVA în sumă de ... lei. Organele de inspecție au procedat la stabilirea TVA suplimentară în valoare de ... lei, reprezentând TVA dedusă dar necolectată de către societate în anul 2009, pentru achizițiile efectuate.

Analizând documentele de achiziție și cele de vânzare pe care le deține societatea pentru perioada 01.03.2009-30.11.2011, organele de inspecție au întocmit Situația TVA –Anexa nr. 5 (filele nr. 10-12, vol. I). S-a constatat faptul că, începând cu 01.03.2009, societatea a înregistrat în cea mai mare parte TVA de plată pe care nu a declarat-o la bugetul de stat. Conform acestei situații, TVA de plată la luna

noiembrie 2011 este în sumă de ... lei, aceasta reprezentând TVA suplimentară stabilită de către organele de inspecție pentru că societatea nu și-a îndeplinit obligațiile declarative. Măsura a fost întemeiată în drept pe prevederile art. 156² alin. (1) din Codul fiscal.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.02.2012 (filele nr. 38-45, vol. I) contribuabilul a depus contestație (filele nr. 51-55, vol. I) înregistrată la registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. .../06.04.2012 și la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../09.04.2012.

În fapt, petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. .../28.02.2012 (filele nr. 38-45, vol. I) și solicită desființarea acesteia pentru obligațiile suplimentare de plată constând în impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei ca netemeinic și nelegal invocând motivele prezentate mai jos:

Referitor la impozitul pe profit de plată în sumă de ... lei:

Potentul motivează faptul că din luna ianuarie 2009 societatea, intrând în insolvență, evidența contabilă nu s-a mai ținut cronologic și sistematic prin înregistrarea tuturor operațiunilor care au avut loc în această perioadă. Urmare a acestei stări de fapt inspecția fiscală a lăsat măsura în sarcina societății ca până la 30.09.2011 să aducă evidența contabilă la zi, lucru care s-a și realizat însă parțial, în sensul că au fost omise de la înregistrare anumite cheltuieli deductibile fiscal cu impact semnificativ asupra bazei de impunere, ca de exemplu:

- dobânzile și comisioanele bancare aferente creditelor contractate și aflate în derulare în perioada 2008-2011;
- punerea în funcțiune a unei investiții realizată în anul 2009 (modernizarea atelierului de producție aflat în loc. ...) și a cărei amortizare lunară ar fi urmat să influențeze cheltuielile.

Având în vedere reglementările art. 63 ale OMFP nr. 3055/2009, corectarea erorilor din contabilitate sau a omisiunilor se efectuează la data constatării lor, pe seama rezultatului financiar reportat.

Potentul ridică de asemenea chestiunea recuperării pierderii fiscale înregistrată de societate la data de 31.12.2007 în sumă de ... lei. Se menționează că aceasta nu a fost recuperată din profiturile impozabile aferente anilor 2008-2011, cu toate că inspecția fiscală a cuprins în verificare și anul 2008. Ca temei de drept, acesta invocă prevederile art. 26 din Codul fiscal.

Pentru motivele prezentate mai sus contestatorul consideră că obligația de plată stabilită de inspecția fiscală nu are la bază o stare de fapt reală și drept consecință solicită suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe o perioadă de 30 de zile în vederea depunerii unor documente justificative pentru cheltuielile la care s-a făcut referire mai sus, invocând în acest sens prevederile art. 213 alin. (4) și art. 214 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei:

În contestația formulată petentul aduce argumente numai pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei. În acest sens, se menționează că în perioada 01.03-31.12.2009, deși societatea era obligată să aplice măsurile de simplificare prevăzute de art. 160, din data de 21.01.2009 fiind în procedura insolvenței, nu a aplicat acest procedeu din eroare, colectând și deducând TVA în condiții normale.

Astfel, societatea a colectat în această perioadă TVA în sumă de ... lei în calitate de furnizor și și-a exercitat dreptul de deducere pentru suma de ... lei, în calitate de beneficiar. Totodată, petentul consideră că are dreptul la deducere având în vedere faptul că TVA înscrisă în facturile primite de la diverși furnizori a fost achitată. În ipoteza în care nu i s-ar da dreptul la deducerea taxei achitate furnizorilor, se află în situația unei duble impozitări față de buget, ceea ce este nelegal.

De asemenea, acesta consideră că în situația în care organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligației suplimentare de plată constând în TVA în sumă de ... lei care a fost înregistrată doar ca TVA deductibilă fără a înregistra și TVA colectată, acestea au reținut parțial corect starea de fapt fiscală, în sensul că nu au ținut cont și de calitatea de furnizor a societății în perioada amintită, calitate în care societatea a emis facturi cu TVA față de clienți, a colectat TVA aferentă acestora, pe perioada 01.03.-31.12.2009, perioadă în care societatea se afla în procedura insolvenței.

În drept, petentul se prevalează de prevederile art. 160 alin. (5), art. 150 alin. (3), art. 152² alin. (1) și (2) din Codul fiscal, de cele ale pct. 58 și 82 alin. (7) din Normele de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, motivele invocate de contestator și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

A. Referitor la impozitul pe profit: perioada verificată 01.01.2008-30.09.2011

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cere, petenta ridică două probleme:

A1- cea referitoare la pierderea fiscală în sumă de ... lei existentă la data de 31.12.2007, care nu a fost luată în calcul de organele de inspecția fiscală la stabilirea obligației de plată;

A2 - cea referitoare la modificarea debitului de plată reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei stabilit în urma inspecției fiscale aferent perioadei 01.01.2008-30.09.2011, ca urmare a depunerii unor documente neînregistrate în contabilitate și neprezentate organelor de inspecție fiscală, întrucât au fost găsite ulterior încheierii actului de control.

A1. Referitor la chestiunea recuperării pierderii fiscale ridicată de societatea contestatoare:

În fapt, petenta menționează că în anul 2007 societatea a realizat o pierdere netă de ..., „așa cum este consemnat la pag. 3 din RIF”. În conformitate cu observațiile petentei, la pag. 3 din RIF (fila nr. 34, vol. I), organele de inspecție fiscală menționează că pierderea netă la care se face referire este aferentă anului 2008. De altfel, așa cum rezultă din Declarația privind impozitul pe profit aferentă anului 2007, depusă de contribuabil și înregistrată la organul fiscal (filele nr. 85-86, vol. I), în anul 2007 societatea nu a înregistrat pierdere fiscală ci profit impozabil în sumă de ... lei.

Cauza supusă soluționării este dacă organul de inspecție fiscală a procedat corect la stabilirea debitului în sarcina SC ... SRL fără a ține cont de pierderea anuală din anul 2008, în condițiile în care societatea nu a depus

declarația anuală privind impozitul pe profit începând cu cea aferentă anul 2008.

În drept, pentru anul 2008, în ceea ce privește recuperarea pierderii anuale sunt incidente prevederile art. 26, art. 35 din Codul fiscal și ale pct. 73 și 74 din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, norme legale care prevăd:

Codul fiscal:

Art. 26 alin. (1) „Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare în anul înregistrării acesteia.(...)”

alin. (5) Prin excepție de la prevederile alin. (1), pierderea fiscală anuală realizată începând cu anul 2009, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”

Art. 35 alin. (1) „Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.

alin. (3) Contribuabilii sunt răspunzători pentru calculul impozitului pe profit.”

Norme de aplicare a Codului fiscal:

Pct. 73 „Recuperarea pierderilor fiscale anuale se face în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederile legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

Pct. 74 Pierderea fiscală reprezintă suma înregistrată în declarația de impunere a anului precedent.”

Potrivit acestor prevederi legale, contribuabilii sunt răspunzători pentru calculul impozitului pe profit, fiind totodată obligați să depună în termenul legal declarațiile de impunere. Ori, în speță, societatea nu s-a conformat dispozițiile imperative sus citate, motiv pentru care s-a emis decizia de impunere contestată.

Este adevărat că normele legale dau dreptul agenților economici să-și recupereze pierderea anuală cu precizarea că astfel de recuperări se referă strict la pierderi fiscale stabilite prin declarația anuală de impozit pe profit și nicidecum la pierderile contabile. Pe de altă parte, recuperarea pierderii fiscale nu se realizează de către organul de control ci exclusiv de către contribuabil, singurul abilitat de lege să-și întocmească declarațiile fiscale prin care se operează asemenea recuperări pe seama profiturilor obținute în perioada următoare înregistrării pierderii fiscale.

Având în vedere cele de mai sus, acest capăt de cerere urmează a fi respins ca neîntemeiat, contribuabilul neputând invoca propria culpă pentru a pretinde un drept ce depinde exclusiv de îndeplinirea obligațiilor sale stabilite imperativ de lege, obligații vizând întocmirea corectă și depunerea la timp a declarațiilor fiscale așa cum prevede și art. 22 lit. a)-b) din Codul de procedură fiscală.

A2. Referitor la cuantumul impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2009-30.09.2011 în sumă de ... lei:

Așa cum s-a arătat în preambul, organele de inspecție constată că pentru perioada 01.01.2009-30.09.2011 contestatoarea a calculat impozitul pe profit fără a-și îndeplini obligațiile de declarare (nedeținerea declarației 101) și fără a-și fi condus registrul de evidență fiscală destinat înregistrării datelor necesare determinării corecte a profitului impozabil și implicit a impozitului aferent, încălcând prin aceasta dispozițiile pct. 15 din Normele dat în aplicarea art. 19 din aprobate prin H.G. nr. 44/2004. Din constatările și calculele organelor de inspecție fiscală reiese, de asemenea, că există diferențe față de sumele înregistrate în evidența contabilă a societății. Potrivit Anexei 6-Situația impozitului pe profit (fila nr. 9, vol. I) rezultă că pentru perioada 01.01.2009-30.09.2011 organele de control au stabilit că suma impozitului pe profit datorată și nedeclarată este de ... lei, din care ... lei pentru anul 2009, ... lei pentru anul 2010 și ... lei pentru primele trei trimestre ale anului 2011. Menționăm că aceste diferențe au fost stabilite de organele de inspecție fiscală în condițiile în care s-a luat în considerare la determinarea profitului impozabil documentul pus la dispoziție de administratorul special privind cheltuiala cu amortizarea neînregistrată de contribuabil în evidența contabilă a societății, precum și, după caz, în cea fiscală.

Referitor la acest capăt de cerere, precizăm că în baza art. 213 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, societatea a solicitat suspendarea soluționării contestației pentru 30 de zile, în vederea completării dosarului. Analizând solicitarea petentei și având în vedere prevederile art. 214 alin. (2) din Codul de procedură fiscală organul de soluționare a însușit cererea acesteia, urmând ca procedura administrativă să fie reluată la expirarea termenului solicitat.

După expirarea termenului de 30 de zile, organul de soluționare, prin adresa nr. .../15.05.2012 (fila nr. 69, vol. I) a solicitat depunerea completărilor la care s-a angajat prin contestație contribuabilul (fila nr. 51, vol. I) împreună cu motivările în drept cu privire la acest capăt de cerere, proceduri care au fost transmise, spre știință, și administratorului judiciar desemnat, respectiv SC ...SRL cu sediul în ..., nr. ..., sc. ..., et. ..., ap. ... (fila nr. 70, vol. I).

Societatea contestatoare a dat curs parțial acestor solicitări, depunând documentele respective, fără însă a-și motiva în fapt și în drept acest capăt de cerere (filele nr.1-211, vol. III).

Deși, în virtutea rolului activ consacrat de art. 7 din Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a solicitat și resolicitat (filele nr. 69 și 88, vol. I) să facă completările contestației cu motivările în fapt și în drept, acesta nu s-a conformat, nefurnizând nici o explicație referitoare la unde anume ar fi greșit organele de inspecție la determinarea impozitului pe profit în raport cu documentele și evidențele contabile refăcute și puse la dispoziția acestora pe timpul controlului (a se vedea fila nr. 211 din vol. III și anexele 1 și 2 la acestea). În ceea ce privește încadrarea în drept, contestatara se limitează a invoca pct. 63 din OMFP nr. 3055/2009, temei legal care a stat la baza înregistrării în contabilitate a documentelor prezentate după finalizarea controlului.

Așa fiind, în baza prevederile art. 213 alin. (4) din Codul de procedură, s-a solicitat organelor de inspecției fiscale să se pronunțe asupra documentelor noi depuse în susținerea contestației (adresa nr.../05.07.2012- fila nr.89,vol.I), punctele de vedere fiind cuprinse în adresa nr.../20.07.2012 (filele 96-98, vol. I).

Analizând documentele depuse de contestatară, organul de inspecție arată, în sinteză următoarele:

- s-au întocmit și reeditat balanțele de verificare pentru perioada 01.02.2009-31.11.2011, pe baza unor înregistrări contabile care nu au bază documente justificative;

- s-au înregistrat în evidența contabilă, după finalizarea controlului, dobânzi achitate societății ..., rezultate din trei contracte fără ca aceste contracte să fie anexate în probațiune, fapt pentru care nu s-a putut verifica dacă acestea sunt încheiate în numele societății, și, în această ipoteză, dacă creditele angajate au fost folosite în vederea desfășurării activității societății;

- în situațiile centralizatoare ale derulării acestor contracte există neconcordanțe;

- au fost înregistrate dobânzi scadente și nu cele efectiv plătite;

- nu s-au prezentat contractele de împrumut perfectate cu ..., documentele de plată și extrasele de cont ceea ce face imposibilă analiza plăților, dobânzilor și cuantumul acestora;

- cu referire la procesele verbale de recepție a mijloacelor fixe, acestea nu au fost puse la dispoziție cu ocazia controlului iar în raport cu balanțele de verificare prezentate la inspecție (după refacerea contabilității) rezultă că recepționarea lucrărilor înregistrate „în curs de execuție” s-a făcut ulterior emiterii deciziei de impunere.

Față de cele de mai sus organele de inspecție fiscală apreciază că documentele depuse la contestație cu influență asupra profitului impozabil și impozitului aferent nu pot fi luate în considerare.

Cu privire la dobânzile în sumă de ... lei înscrise în Anexa 2 (fila nr. 209, vol. III) menționăm că petenta, pe lângă faptul că nu depune în probațiune contractele de credit, nu face nici dovada deductibilității fiscale a acestor dobânzi astfel cum este ea reglementată la art. 23 din Codul fiscal.

În raport cu cele anterior arătate, problema supusă analizei este aceea dacă organul de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fond în chestiunile detaliate mai sus, în condițiile în care în contestația depusă și completările ulterioare nu se prezintă motive de fapt și de drept convingătoare de natură să modifice sau să influențeze constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) din Codul de procedură fiscală potrivit cărora:

„Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...) c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază (...)”

iar, dispozițiile pct. 2.5 și ale pct. 11.1 din OMFP nr. 2137/2011 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală stipulează următoarele:

pct. 2.5 „Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

pct. 11.1 „Contestația poate fi respinsă ca:

(...) b) nemotivată, în situația în care contestatorului nu prezintă argumentele de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; (...)”.

Pentru cele prezentate mai sus și a faptului că, deși i-a fost solicitată prezentarea motivărilor în fapt și în drept pe care se întemeiază contestația, petenta nu a adus argumentele legale și nici probele incontestabile care să combată constatările organului de inspecție fiscală, suma de ... lei reprezentând impozit pe profit nedeclarat urmează a fi respinsă ca nemotivată și neîntemeiată.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată: perioada supusă verificării: 01.03.2009-30.11.2011.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada 01.03.2009-30.11.2009, societatea aflându-se în procedura insolvenței avea obligația de a aplica măsurile de simplificare prevăzute de art. 160 din Codul fiscal. Nerespectarea acestor prevederi a fost sancționată de organele de inspecție fiscală prin stabilirea TVA suplimentar de plată în sumă de ... lei, reprezentând TVA dedusă aferentă facturilor de achiziții înregistrate în contabilitate în această perioadă.

De asemenea, în urma analizei documentelor de achiziție și a celor de vânzare deținute de societate pentru perioada 01.03.2009-30.11.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu 01.03.2009, societatea a înregistrat în cea mai mare parte TVA de plată pe care nu a declarat-o la bugetul de stat, așa cum rezultă din Anexa nr. 5 (filele nr. 10-1, vol. I). Conform acestei situații TVA de plată la luna noiembrie 2011 este în sumă de ... lei, aceasta reprezentând TVA suplimentară stabilită de către organele de inspecție ca urmare a neîndeplinirii de către societate a obligațiilor declarative.

B1) Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA dedus dar necolectat de societate în perioada 01.03.2009 – 31.12.2009, perioadă în care societatea se afla în stare de insolvență:

Din analiza Raportul de inspecție fiscală nr.81/2012 (filele nr. 1-37, vol. I), se reține că în perioada 01.03-31.12.2009 SC ... SRL nu a aplicat procedeul taxării inverse, aplicând regimul normal de TVA, stabilindu-se o obligație fiscală de plată la TVA în sumă de ... lei, reprezentând TVA dedusă dar necolectată concomitent. În drept se invocă nerespectarea de către societate a prevederilor art. 160 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal.

În contestația formulată petenta susține că pentru anul 2009 organele de inspecție fiscală au reținut parțial corect starea de fapt fiscală, în sensul că nu au ținut cont și de calitatea de furnizor a societății, calitate în care societatea a emis facturi cu TVA către clienți, a colectat TVA aferentă acestora în sumă de ... lei.

În urma analizei întreprinse de organele de inspecție fiscală, efectuată la solicitarea organului de soluționare a contestațiilor, cuprinsă în Procesul-verbal nr. .../15.06.2012 (filele nr. 123-127, vol. II), s-a constatat că în perioada 01.03.2009-31.12.2009, societatea aflată în stare de insolvență a emis către beneficiarii interni, un număr de 19 facturi, după cum urmează:

- 10 facturi au fost emise către societăți neplătitoare de TVA, pentru care a colectat TVA în sumă de ... lei: nr.../26.03.2009–fila nr. 11–vol. II, nr. .../16.06.2009–fila nr.8, vol. II, nr.../07.08.2009, .../28.08.2009, .../28.08.2009, .../28.08.2009, .../28.08.2009 -filele nr.3-5,vol. II, nr.../30.10.2009–fila nr.40, vol. II,nr. .../06.11.2009 și nr. .../13.11.2009–fila nr. 13, vol. II;

- 4 facturi emise către societăți plătitoare de TVA, pentru care a aplicat măsurile de simplificare, necolectând TVA: nr. .../15.07.2009, nr. .../17.07.2009, nr. .../17.07.2009–filele nr. 6-7, vol. II și nr. .../12.10.2009–fila nr. 39, vol. II;

- 5 facturi emise către societăți plătitoare de TVA, pentru care a colectat TVA în sumă de ... lei: nr. .../11.04.2009, nr. .../20.04.2009, nr. .../30.04.2009–filele nr. 9-10, vol. II, nr. .../02.11.2009–fila nr. 2, vol. II și nr. .../17.12.2009–fila nr. 12, vol. II.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă anului 2009 contestată de către SC ... SRL, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la furnizori și cea înscrisă în facturile emise către clienți, în condițiile în care nu a aplicat măsurile de simplificare (taxare inversă), după data deschiderii procedurii insolvenței.

În drept, la art. 160 din Codul fiscal, în vigoare pe perioada efectuării operațiunilor, respectiv, 01.03-31.12.2009, sunt reglementate măsurile de simplificare, potrivit cărora:

art. 160 alin. (1) „Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

alin. (2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt: (...)

b) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvență, cu excepția bunurilor livrate în cadrul comerțului cu amănuntul; (...)

alin. (3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea <taxare inversă >, fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar. (...)

alin. (5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarii. În situația în care atât furnizorul/prestatorul nu a menționat <taxare inversă> în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice

taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea <taxare inversă> în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)”.

Totodată, la alin. (7) și (8) ale pct. 82 din Normele metodologice de aplicare a art. 160 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, în forma aplicabilă în anul 2009, este stipulată sancționarea de către organele fiscale a neaplicării măsurilor de simplificare prin obligarea atât a furnizorilor, cât și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse:

Norme de aplicare a Codului fiscal:

pct. 82 (7) „*Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.*

(8) *În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru operațiunile prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426=4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. (...)*”

Analizând temeiul legal antecitat constatăm că, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, condiția obligatorie este ca atât societatea furnizoare cât și cea beneficiară să fie înregistrate în scopuri de TVA în baza art. 153. Prin urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, TVA în sumă de ... lei înscrisă pe cele 10 facturi emise de societatea contestatoare, plătitoare de TVA, către unități neplătitoare de TVA trebuia să fie colectat, așa cum corect a procedat petenta, în cauză nefiind vorba de operațiuni scutite.

Referitor la neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege sancțiunea organelor de inspecție fiscală constă în obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, situație în care beneficiarii vor fi obligați la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426=4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală și din Fișa de evidență pe plătitor, societatea contestatoare nu a depus deconturi de TVA, pe perioada 01.03.2009-30.11.201, neavând ce documente să rectifice.

Prin apariția HG nr. 50/25.01.2012, publicată în M.O. nr. 78/31.01.2012, de modificare a normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, legat de aplicarea art. 160-măsuri de simplificare din Codul fiscal, legiuitorul introduce următoarea excepție: „*dacă la data constatării de către organele de inspecție fiscală a neaplicării taxării inverse furnizorii/prestatorii și/sau beneficiarii se află în situație de insolvență potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, de insolvabilitate în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, precum și în situații în care măsurile prevăzute la alin. (7) nu pot fi aplicate concomitent și la furnizor/prestator, și la beneficiar, deoarece*

cel puțin unul dintre aceștia se află în situații cum ar fi starea de inactivitate conform art. 78¹ din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, suspendare din registrul comerțului, radiere din registrul comerțului, anulare a codului de înregistrare în scopuri de TVA potrivit legii, regimul normal de taxare rămâne valabil aplicat dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală nu s-au produs consecințe fiscal-bugetare negative la furnizori/prestatori și/sau la beneficiari ca urmare a aplicării regimului normal de taxare;

b) aplicarea taxării inverse la furnizori/prestatori și/sau la beneficiari poate genera consecințe fiscal-bugetare negative.”

Potrivit informațiilor publicate pe portalul ANAF (fila nr.90,vol. I), prin Decizia nr. .../23.03.2012 emisă de Administrația Finanțelor Publice ..., societatea contestatoare a fost declarată inactivă, fiindu-i anulată înregistrarea în scopuri de TVA, începând cu data de 03.04.2012. De asemenea, în urma analizării situației partenerilor comerciali ai societății în cauză s-a constatat că o parte a acestora nu mai sunt înregistrați în scopuri de TVA din diverse motive (ex: SC ...SRL).

De asemenea, într-o speță legată de neaplicarea mecanismului de „taxare inversă” s-a pronunțat și Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, materialul găsindu-se publicat pe www://mfinanze.ro, partea Referințe a Secțiunii Informații despre regimul TVA.

„Întrucât, de la data aderării, prin Tratatul de aderare, România s-a obligat, printre altele, să respecte deciziile emise de Curtea Europeană de Justiție, considerăm relevante prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție în cazul C-95/07 Ecotrade SpA împotriva Agenzia delle Entrate-Ufficio di Geneva 3, din conținutul acesteia reținându-se următoarele:

(...) În ceea ce privește obligațiile care decurg din art. 18 alineatul (1) litera (d) din a șasea directivă (n.n. Directiva a VI-a din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri-Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza de impunere uniformă – 77/388/CEE, înlocuită, începând cu 1 ianuarie 2007, de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată), deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu ar putea să o priveze de dreptul său de deducere.

Într-adevăr, din moment ce este incontestabil că sistemul de taxare inversă era aplicabil operațiunilor respective, principiul neutralității fiscale impune ca deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (a se vedea, prin analogie, hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05).(...)

Curtea consideră că o practică de rectificare și de recuperare, care sancționează nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile, cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării

corecte a unor astfel de obligații în sensul articolului 22 alineatul (7) din a șasea directivă, din moment ce dreptul comunitar nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării pentru a sancționa nerespectarea obligațiilor amintite. (...).”

Pentru motivele prezentate mai sus, considerăm că regimul normal de taxare utilizat în perioada 01.03.2009-31.12.2009 poate rămâne valabil aplicat. Prin urmare, organul de soluționare, va admite contestația pentru suma de ... lei, constând în TVA dedus dar necolectat, din perioada menționată în care era obligat se aplice măsurile de simplificare prevăzute de Codul fiscal.

B2). Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA de plată stabilită ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative a societății în perioada 01.03.2009-30.11.2011:

Din analiza anexei nr. 5 (filele nr. 11,12, vol. I) se reține că în perioada 01.03.2009 -30.11.2011 societatea a înregistrat în evidența contabilă, TVA colectată aferentă facturilor emise în sumă de ... lei și TVA deductibilă aferentă facturilor primite de la diverși furnizori în sumă de ... lei, rezultând o taxă pe valoarea adăugată de plată, pe cumulată, în sumă de ... lei. Pentru perioada menționată, societatea nu și-a îndeplinit obligațiile declarative, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au luat în calcul și această sumă la emiterea deciziei de impunere contestate. Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală și din Fișa de evidență pe plătitor societatea contestatoare nu a depus declarații fiscale și nici deconturi de taxa pe valoarea adăugată pe perioada 01.03.2009-30.11.2011 motiv pentru care organul de inspecție fiscală a cuprins în Decizia de impunere nr. .../28.02.2012 TVA nedeclarată de societate.

Însă, conform Fișei de evidență pe plătitor (filele 73-75, vol. I) societatea contestatoare figurează cu TVA neachitată în sumă de ... lei stabilită prin decizia de impunere din oficiu nr. .../25.01.2011 (fila nr. 79, vol. I) emisă de către Administrația Finanțelor Publice Din analiza dosarului reiese faptul că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere, la stabilirea TVA suplimentară de plată acest document. Pentru clarificarea situației, prin adresa nr. .../24.05.2012 (fila nr.76, vol. I) s-a solicitat administrației financiare emitente transmiterea unei copii a deciziei menționate mai sus, precum și a procedurilor întreprinse în vederea emiterii și comunicării actului administrativ fiscal menționat. Administrația Finanțelor Publice ... a transmis, documentele solicitate, prin adresa nr. .../30.05.2012 (fila nr. 80, vol. I). Astfel, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, organul fiscal, în speță Administrația Finanțelor Publice ..., a procedat, în temeiul art. 83 alin. (4) din Codul de procedură fiscală la emiterea Deciziei de impunere nr. .../25.01.2011 (fila nr. 79, vol. I) document prin care s-a stabilit din oficiu o obligația de plată în sumă de ... lei reprezentând TVA aferentă unei baze de impozitare de ... lei pentru perioada 01.01-30.06.2010.

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat corect la stabilirea TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei ca urmare a nedepunerii de către societatea contestatoare a deconturilor de TVA pentru perioada 01.03.2009-30.11.2011, în condițiile în care A.F.P.... a stabilit,

prin decizie de impunere din oficiu, pentru o parte a perioadei verificate (01.01-30.06.2010), o obligație de plată reprezentând TVA în sumă de ... lei.

În drept, sunt incidente prevederile art. 156² alin. (1) din Codul fiscal, art. 85 și art. 86 alin. (1) din Codul de procedură fiscală:

Codul fiscal:

Art. 156²: „*Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.*”

Codul de procedură fiscală:

Art. 85 alin. (1): „*Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Art. 86 alin. (1): „*Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile sau în baza unei inspecții fiscale.*”

Așa cum rezultă din actul de control încheiat, TVA de plată în sumă de ... lei aferentă perioadei 01.03.2009-30.11.2011 a fost corect stabilită de inspecția fiscală. Având în vedere faptul că pentru perioada 01.03.2009-30.11.2011 societatea în cauză nu a depus nici un decont de TVA, inspecția fiscală a procedat corect la stabilirea taxei de plată din decizie de impunere.

Legat de Decizia de impunere din oficiu nr. .../25.01.2011 (fila nr. 79, vol. I), analizând prevederile art. 83 alin. (4) din Codul de procedură fiscală conform căroră „*Nedepunerea declarației fiscale dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*”, se reține că în mod corect și legal A.F.P.... a procedat la stabilirea din oficiu a TVA aferentă perioadei 01.01-30.06.2010, însă cuantumul taxei se stabilește sub rezerva verificării ulterioare, așa cum rezultă din prevederile art. 67 alin. (5) din Codul de procedură fiscală „*cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.*”

Conform temeiului de drept prezentat reiese că organele de inspecție fiscală erau obligate să uzeze de rezerva verificării ulterioare a deciziei de impunere din oficiu emise de A.F.P.... întrucât ea conține obligații fiscale aferente perioadei cuprinse în verificare, situație în care se impunea desființarea acestui document în momentul finalizării acțiunii de control.

În concluzie, se va proceda la respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate pentru suma de ... lei, constând în TVA stabilită de plată pentru perioada 01.03.2009-30.11.2011, ca urmare a neîndeplinirii de către societate obligațiilor declarative a TVA, concomitent cu anularea Deciziei de impunere din oficiu nr. .../25.01.2011 emisă de către Administrația Finanțelor Publice a comunei Lechința, aferentă perioadei 01.01.2010-30.06.2010.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 210, art. 213 din O.G. nr. 92/2003 *privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare* se:

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a capătului de cerere privind recuperarea pierderii fiscale în sumă de **... lei**.

2. Respingerea ca nemotivată cât și ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. ...SRL pentru suma de **... lei**, constând în **impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a nedepunerii declarațiilor fiscale**, și pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../28.02.2012.

3. Admiterea ca întemeiată a contestației pentru suma de **... lei** constând în TVA dedus în perioada 01.03.2009-31.12.2009, și pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../28.02.2012.

4. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de **... lei** constând în TVA de plată stabilită ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, și pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../28.02.2012, concomitent cu,

5. Anularea Deciziei de impunere din oficiu nr. .../25.01.2011 emisă de către Administrația Finanțelor Publice ..., aferentă perioadei 01.01.2010-30.06.2010.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bistrița-Năsăud – Secția comercială și contencios administrativ.

p. DIRECTOR EXECUTIV,

