

DECIZIA nr. 270 din 03.04.2015 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC SRL**,
cu sediul in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin.....,
inregistrata sub nr., inregistrata sub nr. de catre Administratia
sector x a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de ABC SRL nr.
.....

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.
..... il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de
plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-SX uuu/zzzz, emisa
in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX hhh/zzzz și comunicată prin poștă la
data 07.07.2014 prin s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale în sumă
totală de OT lei, din care este contestată suma de **OC lei**, din care:

- O1 lei impozit pe profit;
- A1+2 lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- O2 lei TVA;
- A3+4 lei accesorii aferente TVA.

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 Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita
sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector x a
Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala la ABC SRL, pentru perioada
01.01.2008-31.12.2013 pentru TVA, impozit pe profit și impozit pe veniturile
microîntreprinderilor.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie
fiscala nr. F-SX hhh/zzzz, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere
privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX
uuu/zzzz, prin care s-a stabilit s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale
în sumă totală de OT lei pentru toate cele trei categorii de obligații fiscale.

II. Prin contestatia formulata ABC SRL solicita anularea partiala a
deciziei de impunere nr. F-SX uuu/zzzz pentru obligații fiscale în sumă de OC lei,
sustinand urmatoarele:

Sub aspect procedural, inspecția fiscală s-a realizat în baza unui aviz care nu poate produce efecte juridice în absența documentului de împuternicire cu dată certă, din care rezultă calitatea persoanei căreia i s-a comunicat avizul, în conformitate cu prevederile art. 44 și art. 45 din Codul de procedură fiscală. Avizul de inspecție fiscală este doar o formă procedurală prealabilă inspecției fiscale, iar efectuarea unui act de procedură cu lipsa unei condiții de fond sau cu neobservarea formelor legale nu produce, în principiu, efectele speciale. Deoarece comunicarea avizului s-a efectuat către o persoană care nu a probat calitatea de împuternicit, iar data începerii inspecției fiscale s-a efectuat cu încălcarea dispozițiilor art. 101 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală actele administrative fiscale sunt lovite de nulitate potrivit art. 174 și art. 175 din Codul de procedură civilă.

Nici dreptul la ascultare al contribuabilului prevăzut de art. 9 din Codul de procedură fiscală nu a fost respectat, ceea ce conduce la nulitatea deciziei astfel emise întrucât organul fiscal s-a eschivat de la analiza și soluționarea motivată a criticilor exprimate de societate față de constatările preliminare din raportul de inspecție fiscală. Obligația respectării acestui drept este determinată de necesitatea asigurării posibilității verificărilor ulterioare a legalității actului fiscal, dreptul la informare și la apărare fiind recunoscut de Constituția României, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene din cauza C-349/07, Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene.

Chiar dacă punctul de vedere a fost returnat de poștă cu motivația "adresă incompletă", dovada depunerii în termen este făcută cu recipisa poștală, astfel că demersul societății nu poate fi lipsit de efecte, așa cum rezultă și din decizia ÎCCJ nr. 2334/03.05.2007, cu atât mai mult cu cât punctul de vedere a fost redepus la registratura organului fiscal în data de 30.06.2014.

Măsura impozitării rezervei legale în sumă de RV lei utilizată la recuperarea pierderii fiscale aferente anului 2006 este nelegală deoarece prevederile art. 22 din Codul fiscal se referă doar la nedeductibilitatea reconstituirii ulterioare a rezervei legale, după utilizarea ei la acoperirea pierderilor. La pct. 58 din Normele metodologice date în aplicarea art. 22 alin. (6) din Codul fiscal sunt explicitate expres și limitativ facilitățile pentru care s-a prevăzut interdicția utilizării drept sursă pentru acoperirea pierderilor, aceste prevederi fiind de strictă interpretare conform art. 13 din Codul de procedură fiscală, nefiind permisă extinderea lor prin analogie. Eroarea în care persistă echipa de control pornește de la faptul că rezervele legale nu sunt facilități fiscale, ci cheltuieli cu deductibilitate limitată, iar la impozitarea lor se poate ajunge doar în cazul în care ar trece în proprietatea asociaților/acționarilor societății. În plus, art. 22 alin. (6) din Codul fiscal reglementează alte rezerve, tot legale, dar nu și pe cea de 5% din profit (1/5 din capital).

Soluția rațională constă în impozitarea rezervei utilizate la acoperirea pierderilor la momentul lichidării societății, cu cota în vigoare la momentul respectiv, argumentată de textul pct. 81 din Normele metodologice și de faptul că, la dizolvarea societății, rațiunea existenței rezervelor legale nu mai subsistă.

Totodată, societatea nu a mai procedat la reconstituirea ulterioară a rezervei legale, iar decizia de utilizare a rezervei pentru acoperirea pierderilor

trebuia materializată într-un înscris – hotărârea adunării generale a asociațiilor/decizia administratorului – care nu a fost identificat de echipa de control.

Raportat la faptul că baza de impunere reprezentând rezerva legală s-a născut succesiv în anii 2003, 2004 și 2005, și dreptul de creanță fiscală s-a născut la aceleași date, motiv pentru care a intervenit prescripția conform art. 23 și art. 91 din Codul de procedură fiscală.

Referitor la TVA aferentă veniturilor înregistrate în contul 7588, suma corectă trebuia dedusă din totalul veniturilor astfel înregistrate în cuantum de RT lei și nu aplicată asupra acestora, ceea ce ar fi condus la determinarea unei taxe colectate corecte de OX lei în loc de OZ lei, diferența de O21 lei reprezentând o majorare nelegală a debitului.

În ceea ce privește ajustarea TVA în sumă de O22 lei aferentă stocului de marfă ca urmare a anulării certificatului de plătitor de TVA în baza deciziei nr., deși este corectă reținerea acestei obligații, s-a ignorat faptul că începând cu data de 01.12.2013 societatea a redevenit plătitoare de TVA, motiv pentru care TVA aferentă stocului redevine deductibilă conform art. 152 alin. 7¹ din Codul fiscal, subzistând doar obligația accesoriilor între data anulării certificatului de plătitor și reînregistrarea începând cu data de 01.12.2013. Din jurisprudența europeană din cazurile C-280/10 și C-385/09 reiese că statele membre nu pot priva persoanele impozabile de exercitarea dreptului de deducere chii și în ipoteza neprezentării unei declarații de începere, modificare ori încetare a activității.

În consecință, ABC SRL solicită admiterea contestației pentru capetele de cerere prezentate și anularea în parte a deciziei de impunere nr. F-SX uuu/zzzz pentru debitele contestate și accesoriile aferente acestora, în baza principiului potrivit căruia accesoriile urmează regimul principalului.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

3.1. Referitor la aspectele procedurale

Cauza supusa solutionarii este daca aspectele semnalate de contestatoare vizând depunerea împuternicirii acordată persoanei care a reprezentat-o ulterior începerii inspecției fiscale și neanalizarea punctului de vedere adus la cunoștința organelor de inspecție fiscală după expirarea termenului de 3 zile lucrătoare și ulterior încheierii raportului sunt de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere emise în urma inspecției.

În fapt, societatea ABC SRL a fost supusa inspecției fiscale în baza avizelor nr. 4/25.03.2014 și nr. 8/17.06.2014, fiind reprezentată în timpul inspecției fiscale de către doamna DLC în baza împuternicirii înregistrate la registratura

organului fiscal sub nr.04.06.2014, iar la Serviciul inspecție fiscală persoane juridice din cadrul organului fiscal sub nr./10.06.2014.

Inspecția fiscală a fost înscrisă în registrul unic de control sub nr. 12/26.03.2014 și s-a desfășurat în perioada 26.03.2014-18.06.2014. Discuția finală a fost programată pentru data de 18.06.2014 ora 10,00, la sediul organului de inspecție fiscală din București, Sector P, Piața V..., nr. 1-3, etaj 2, cam. ... și adusă la cunoștință societății prin înștiințarea nr./17.06.2014, comunicată sub semnătură și ștampilă în data de 17.06.2014. La capit. VI – Discuția finală cu contribuabilul din raportul de inspecție fiscală nr. F-SX hhh/zzzz este menționat faptul că, având în vedere că până la data de 24.06.2014, contribuabilul nu a prezentat punctul său de vedere asupra constatărilor și consecințelor inspecției fiscale, se consideră că a renunțat la acest drept.

În drept, potrivit art. 9, art. 12, art. 18, art. 46, art. 101, art. 102, art. 107 și art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 9. - (1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei".

"Art. 12. - **Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii**".

"Art. 18. - (1) **În relațiile cu organul fiscal contribuabilul poate fi reprezentat printr-un împuternicit. Conținutul și limitele reprezentării sunt cele cuprinse în împuternicire sau stabilite de lege, după caz. Desemnarea unui împuternicit nu îl împiedică pe contribuabil să își îndeplinească personal obligațiile fiscale, chiar dacă nu a procedat la revocarea împuternicirii potrivit alin. (2).**

(2) **Împuternicitul este obligat să depună la organul fiscal actul de împuternicire, în original sau în copie legalizată. Revocarea împuternicirii operează față de organul fiscal de la data depunerii actului de revocare**".

"Art. 46. - **Lipsa unuia dintre elementele** actului administrativ fiscal, **referitoare la** numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), **atrage nulitatea acestuia**. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".

"Art. 101. - (1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală".

"Art. 102. - (1) **Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris**, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

(5) Contribuabilul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (1).

(6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare”.

”Art. 107. - (1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) **Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.**

(5) **Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept”.**

”Art. 109. - (1) **Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal.**

(3) **Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:**

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) **Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale”.**

În speta, se constata că ABC SRL reclamă faptul că inspecția fiscală a început și s-a derulat în prezența unei persoane care nu fusese desemnată ca împuternicit al societății printr-un document cu dată certă și că nu i-a fost respectat dreptul la ascultare, deși a transmis în termen, prin poștă la data de 24.06.2014, punctul său de vedere, returnarea ulterioară fiind acoperită prin redepunerea punctului de vedere la registratura organului fiscal în data de 30.06.2014.

Aceste sustineri ale contestatoarei sunt neîntemeiate și contrare dispozițiilor legale antecitate și situației de fapt rezultate din dosarul cauzei, având în vedere următoarele:

În primul rând, se reține că societatea nu contestă că doamna DLC are calitatea de împuternicit al administratorului, așa cum rezultă din împuternicirea prezentată **organelor de inspecție fiscală la momentul prezentării avizului de inspecție fiscală**, care poartă amprenta ștampilei societății și care este anexată, în

original, nedată, la referatul cauzei nr. și în care se menționează "reprezentarea subscrisei **în fața delegaților Serviciului de Inspecție Fiscală Persoane Juridice** din cadrul Administrației Finanțelor Publice sector x". Tocmai în baza acestei împuterniciri avizul de inspecție fiscală nr. 4/25.03.2014 a fost înmănat sub semnătură persoanei desemnate, care a fost de acord cu începerea inspecției fiscale începând cu data de 26.03.2014.

Faptul că împuternicirea a fost înregistrată ulterior la registratura organului fiscal sub nr./04.06.2014 nu înseamnă că inspecția fiscală a fost realizată în lipsa avizului, câtă vreme împuternicitul este aceeași persoană care a primit avizul și a fost de acord cu decalarea datei de începere a inspecției. Prin înregistrarea ulterioară a împuternicirii societatea invocă **lipsă de diligență a propriului împuternicit** întrucât art. 18 alin. (2) din Codul de procedură fiscală stabilește că împuternicitul este cel obligat să depună la organul fiscal actul de împuternicire, în original sau în copie legalizată. De asemenea, se reține că același text de lege **stabilește opozabilitatea împuternicirii în funcție de data depunerii numai în cazul revocării, nu și în cazul acordării** împuternicirii, astfel că alegațiile societății referitoare la "data certă" a împuternicirii nu prezintă nicio relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult, se reține că înregistrarea ulterioară a împuternicirii acordată doamnei DLC **echivalează cu o ratificare a acesteia de către societatea însăși, ceea ce îi conferă validitate deplină**, în conformitate cu dispozițiile art. 57 alin. (4) din Codul de procedură civilă conform cărora "Actele de procedură îndeplinite de cel care nu are exercițiul drepturilor procedurale sunt anulabile. Reprezentantul sau ocrotitorul legal al acestuia va putea însă confirma toate sau numai o parte din aceste acte". De altfel, în același sens sunt și dispozițiile art. 72 din Legea societăților nr. 31/1990 coroborate cu cele ale art. 1295-1314 și art. 2012 alin. (3) din Codul civil.

În al doilea rând, în privința dreptului la ascultare al contribuabilului, pretins încălcat, se reține că **punctul de vedere al societății a fost depus la registratura organului fiscal sub nr. 65435/30.06.2014, ulterior termenului de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale**, respectiv de la data prevăzută programată pentru discuția finală (18.06.2014), după cum se prevede expres la art. 107 alin. (4) și (5) din Codul de procedură fiscală și **ulterior datei de înregistrare a raportului de inspecție fiscală (25.06.2014) și de emitere a deciziei de impunere în baza acestui raport (25.06.2014)**, ne reprezentând nicio relevanță faptul că aceste acte i-au fost comunicate societății contestatoare în data de 07.07.2014 în condițiile în care legea fiscală – art. 109 alin. (4) din Codul de procedură fiscală – recunoaște posibilitatea existenței unui decalaj între momentul încheierii inspecției fiscale și momentul comunicării rezultatelor acesteia.

Totodată, faptul că acest punct de vedere a fost depus inițial la poștă (așa cum susține societatea) și a fost returnat cu motivația "adresă incompletă" nu prezintă nicio relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, organelor fiscale nefiindu-le imputabile în niciun fel această situație în condițiile în care în înștiințarea pentru discuția finală au indicat corect și complet atât denumirea, cât și adresa completă a instituției, iar societatea a fost cea care a ales modalitatea de

comunicare prin poștă. Tot în acest sens, se reține că toate argumentațiile contestatoarei legate de exercitarea dreptului de apărare și apelul la jurisprudență nu pot fi primite câtă vreme organele fiscale nu au împiedicat-o în vreun fel să-și exercite acest drept, inclusiv prin exercitarea căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea contestației prin care și-a prezentat punctul său de vedere vis-a-vis de actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

În sfârșit, referitor la nulitatea actelor administrative fiscale invocată, în speță **este evident ca nu poate fi vorba de nulitatea sau nevalabilitatea actelor emise in urma inspectiei fiscale, câtă vreme așa-zisele vicii ale inspecției fiscale au fost înlăturate de însăși contestatoare prin ratificarea împuternicirii date persoanei care a reprezentat-o în timpul inspecției, iar actele emise contin elementele obligatorii prescrise de legea fiscala, față de care societatea si-a prezentat, amplu si documentat, motivele pe care înțelege să le invoce în contradictoriu cu pozitia organelor de inspectie fiscala, fara sa arate cum aspectele reclamate i-au pricinuit o vatamare ce nu poate fi inlaturata decat prin anulara acestor acte** in raport de prevederile art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza in mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale.

Având în vedere cele anterior prezentate, se reține că aspectele procedurale invocate de ABC SRL sunt neîntemeiate și urmează a fi respinse ca atare.

3.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de O1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă se datorează impozit pe profit recalculat pentru sumele înregistrate în contul de rezerve legale anterior deductibile, utilizate la acoperirea pierderii contabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2011 ABC SRL a utilizat rezerva legală în cuantum de RV lei la acoperirea pierderii contabile aferente anului 2006, așa cum reiese din balanța de verificare și din nota explicativă nr. 3 la situația financiară anuală întocmită pentru anul 2011. În declarația anuală privind impozitul pe profit (formular cod 101) întocmită pentru anul 2011 pierderea contabilă nu a fost diminuată cu rezerva legală întrucât declarația a fost depusă înaintea distribuirii rezervei legale pentru acoperirea pierderii; în schimb, pentru anii 2012 și 2013, în declarațiile anuale întocmite și depuse la organele fiscale societatea a rectificat situația, prin preluarea unei pierderi fiscale din anii precedenți, diminuată cu rezerva legală utilizată în cuantum de RV lei.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (6) din Codul fiscal, în timpul inspecției fiscale s-a calculat impozitul pe profit în sumă de O1 lei, prin aplicarea cotei de impozit de 25%, valabilă la data aplicării facilității.

În drept, potrivit art. 22 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 31 decembrie 2011:

”Art. 22. - (1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

a) **rezerva legală** este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz, potrivit legilor de organizare și funcționare. În cazul în care aceasta este utilizată pentru acoperirea pierderilor sau este distribuită sub orice formă, reconstituirea ulterioară a rezervei nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil. [...].

(5) **Reducerea sau anularea** oricărui provizion ori a **rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile**, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau **oricărui alt motiv**.

(6) **Sumele înregistrate în conturi de rezerve legale și rezerve reprezentând facilități fiscale nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social sau pentru acoperirea pierderilor. În cazul în care nu sunt respectate prevederile prezentului alineat, asupra acestor sume se recalculează impozitul pe profit și se stabilesc dobânzi și penalități de întârziere, de la data aplicării facilității respective, potrivit legii.** Nu se supun impozitării rezervele de influențe de curs valutar aferente aprecierii disponibilităților în valută, constituite potrivit legii, înregistrate de societăți comerciale bancare - persoane juridice române și sucursalele băncilor străine, care își desfășoară activitatea în România”.

Conform dispozițiilor legale antecitate nu este permisă utilizarea rezervei legale pentru acoperirea pierderilor, în caz contrar procedându-se la recalcularea impozitului pe profit și a accesoriilor aferente, de la data aplicării facilității constând în deducerea rezervei legale la calculul profitului impozabil.

Astfel, nu pot fi reținute susținerile contestatoarei în sensul că rezervele legale nu sunt facilități fiscale, ci cheltuieli cu deductibilitate limitată, iar la impozitarea lor se poate ajunge doar în cazul în care ar trece în proprietatea asociaților/acționarilor societății ori cu ocazia lichidării **întrucât acestea nu au nicio fundamentare în textele legale antecitate, care fac trimitere, *expressis verbis*, la ”rezerve legale”, pe lângă ”rezervele reprezentând facilități fiscale”**. Ca atare, indiferent că rezerva legală este considerată cheltuială cu deductibilitate limitată ori facilitate fiscală ori că pct. 58 din Normele metodologice identifică sume ”înregistrate în conturi de rezerve sau surse proprii de finanțare”, utilizarea sumelor înregistrate în conturi de rezerve legale la acoperirea pierderilor este sancționată fiscal cu recalcularea impozitului pe profit pe care contribuabilul nu l-a datorat anterior tocmai datorită faptului că a beneficiat de deducerea rezervei legale.

Nici susținerea faptului că prevederile art. 22 din Codul fiscal se referă doar la nedeductibilitatea reconstituirii ulterioare a rezervei legale, după utilizarea ei la acoperirea pierderilor nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, dacă ar fi fost așa, ar fi fost suficientă prevederea de la art. 22 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, fără ca la alin. (6) al articolului să se interzică expres utilizarea sumelor înregistrate în conturile de rezerve legale la acoperirea pierderilor.

De asemenea, în cazul impozitării rezervelor legale utilizate la acoperirea pierderilor nu poate fi vorba de o aplicare a legii fiscale prin analogie, așa cum eronat susține contestatoarea, în condițiile în care **art. 22 alin. (6) din Codul fiscal face referire în mod expres atât la "rezerve legale", cât și la "rezerve reprezentând facilități fiscale", deci la două categorii de rezerve nominalizate distinct** (în textul de lege se utilizează conjuncția "și"). Nici susținerea că textul art. 22 alin. (6) din Codul fiscal se referă la alte rezerve, tot legale, dar nu și la cea de 5% din profit nu are niciun temei întrucât în textul de lege nu se face o asemenea distincție, iar conform principiului de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

Referitor la faptul că decizia de utilizare a rezervei pentru acoperirea pierderilor nu a fost materializată într-un înscris identificabil de către echipa de inspecție fiscală – hotărârea adunării generale a asociaților/decizia administratorului – se reține că art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările ulterioare prevede că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document justificativ, care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz. Or, prin invocarea "neidentificării" înscrisului de către echipa de inspecție fiscală, contestatoarea ABC SRL își invocă propria-i turpitudine în respectarea reglementărilor contabile în materie și apare ca vadit neintemeiată în raport cu aplicarea unui alt principiu de drept – **nemo auditor propriam turpitudinem allegans**. Mai mult, nota 3 la situația financiară anuală aferentă anului 2011 este semnată (și ștampilată) la rubrica "director general" de către aceeași persoană care a semnat contestația, respectiv de administratorul societății, care are și calitatea de asociat, astfel că invocarea lipsei înscrisului nu are niciun suport factic.

În ceea ce privește prescripția, se reține că societatea susține că dreptul de creanță fiscală s-a născut succesiv în anii 2003, 2004 și 2005, când societatea și-a constituit rezerva legală deductibilă și, în raport de aceste date, a intervenit prescripția.

Conform art. 22 alin. (6) din Codul fiscal antecitate **"în cazul în care nu sunt respectate** prevederile prezentului alineat, asupra acestor sume **se recalculează impozitul pe profit** și se stabilesc dobânzi și penalități de întârziere, de la data aplicării facilității respective, potrivit legii".

Prin urmare, **baza de impunere** a impozitului pe profit recalculat se constituie în momentul în care **rezerva legală deja constituită** și înregistrată în contul de rezerve legale **a fost utilizată la acoperirea pierderii**, respectiv la 31

decembrie 2011 întrucât **numai din acest moment s-a născut și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina impozitul pe profit recalculat**, în conformitate cu prevederile art. 23 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, rezultând astfel că nu poate fi vorba de împlinirea termenului de prescripție la momentul realizării inspecției fiscale. De asemenea, se reține că determinarea obligației fiscale prin recalcularea impozitului și aplicarea de accesorii de la momentul de la care contribuabilul a beneficiat de deducerea rezervei legale prevăzută de art. 22 alin. (6) din Codul fiscal are semnificația unei veritabile "sanțiuni fiscale", intervenite ca urmare a nerespectării interdicției de a utiliza sumele înregistrate în contul de rezerve legale la acoperirea pierderilor/majorarea capitalului social.

În consecință contestația ABC SRL se va respinge ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit recalculat pentru rezerva legală utilizată la acoperirea pierderii.

3.3. Referitor la TVA în sumă de O21 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează taxa colectată pe baza cotei de standard de TVA pentru sumele încasate în plus de la clienți persoane juridice și pentru care nu a emis facturi la momentul încasării.

În fapt, organele de inspecție fiscală au verificat corelația între veniturile înregistrate în contul 7588 "Alte venituri din exploatare", facturile emise și rulajele contului 4111 "Clienți" rezultând că o parte din venituri reprezintă sume achitate în plus de către clienți, pentru care societatea nu a emis facturi și nu a colectat TVA. Ținând cont de prevederile art. 134² alin. (2) lit. b) din Codul fiscal referitoare la exigibilitatea TVA, inclusiv în cazul încasării de avansuri, organele de inspecție fiscală au aplicat cota standard de TVA 19% asupra sumelor încasate de la clienți prin majorarea bazei impozabile cu suma de RT lei, pentru care s-a colectat TVA în sumă de OZ lei și au aplicat amenda contravențională pentru nerespectarea reglementărilor legale privind emiterea facturilor.

Prin contestația formulată ABC SRL susține că pentru aceste operațiuni ar fi trebuit să se determine TVA doar în quantum OX lei, diferența de O21 lei reprezentând o majorare nelegală a debitului întrucât plățile provin de la persoane juridice plătitoare de TVA.

În drept, potrivit art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data realizării operațiunilor:

"Art. 140. - (1) **Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile** care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse".

Conform pct. 23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, **prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi** conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care **prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa”**.

În speță, se reține faptul că ABC SRL solicită determinarea TVA pe baza cotei recalculate, fără să facă dovada că operațiunile se referă la livrări de bunuri ori prestări de servicii către populație pentru care nu era necesară emiterea facturilor ori contractele încheiate cu clienții care i-au achitat sumele conțin prevederi conform cărora prețul include și taxa. Dimpotrivă, tocmai faptul că respectivii clienți sunt persoane juridice înregistrate în scopuri de TVA reprezintă un argument în plus că societatea avea obligația emiterii facturilor și colectării TVA pe baza cotei standard de TVA, neemiterea facturilor fiindu-i în întregime imputabilă contestatoarei.

În plus, în baza prevederilor art. 159 alin. (3) din Codul fiscal societatea poate emite facturi de corecție pentru sumele de plată la care a fost obligată în urma inspecției fiscale, astfel că pretinsa ”majorare nelegală a debitului” apare ca vădit neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare.

3.4. Referitor la TVA în sumă de O22 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat corect la ajustarea TVA aferentă stocului de marfă la data trecerii de la regimul de taxare la regimul de scutire, în condițiile în care societatea nu a efectuat ea însăși această ajustare.

În fapt, ABC SRL a depus la organul fiscal teritorial declarația de mențiuni privind anularea înregistrării în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal, anularea fiind efectuată în baza deciziei nr.08.02.2013. În data de 01.11.2013 societatea a depus declarația de mențiuni prin care a solicitat reînregistrarea în scopuri de TVA ca umare a depășirii plafonului de scutire. Ca atare, în perioada 15.02.2013-01.12.2013 societatea nu a mai fost înregistrată în scopuri de TVA.

În urma inspecției fiscale s-a constatat că societatea nu a ajustat TVA aferentă stocului de marfă deținut la 31.01.2013 în sumă de M lei conform art. 148 lit. c) și art. 152 alin. (7) din Codul fiscal, motiv pentru care s-a procedat la ajustarea TVA aferentă în sumă de O22 lei.

Prin contestația formulată ABC SRL recunoaște că ajustarea TVA aferentă stocului de marfă este corectă, dar solicită reajustarea la momentul reînregistrării în scopuri de TVA conform art. 152 alin. 7¹ din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 148 și art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2013:

”Art. 148. - (1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

[...] c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune, inclusiv bunuri furate”.

”Art. 152. - (7) Persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 care în cursul anului calendaristic precedent nu depășește plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) poate solicita scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, în vederea aplicării regimului special de scutire, cu condiția ca la data solicitării să nu fi depășit plafonul de scutire pentru anul în curs. Solicitarea se poate depune la organele fiscale competente între data de 1 și 10 a fiecărei luni următoare perioadei fiscale aplicate de persoana impozabilă în conformitate cu prevederile art. 156¹. Anularea va fi valabilă de la data comunicării deciziei privind anularea înregistrării în scopuri de TVA. Organele fiscale competente au obligația de a soluționa solicitările de scoatere din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA cel târziu până la finele lunii în care a fost depusă solicitarea. Până la comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, persoanei impozabile îi revin toate drepturile și obligațiile persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153. **Persoana impozabilă care a solicitat scoaterea din evidență are obligația să depună ultimul decont de taxă prevăzut la art. 156², indiferent de perioada fiscală aplicată conform art. 156¹, până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA. În ultimul decont de taxă depus, persoanele impozabile au obligația să evidențieze valoarea rezultată ca urmare a efectuării tuturor ajustărilor de taxă**, conform prezentului titlu.

(7¹) Dacă, ulterior scoaterii din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, potrivit alin.(7), persoana impozabilă realizează în cursul unui an calendaristic o cifră de afaceri, determinată conform alin.(2), mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin.(1), are obligația să respecte prevederile prezentului articol și, după înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 153, **are dreptul să efectueze ajustările de taxă conform prezentului Titlu. Ajustările vor fi reflectate în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.**

(9) Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă”.

Cu privire la ajustările de taxă, pct. 61 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”61. (6) **Persoana impozabilă care solicită scoaterea din evidența persoanelor** înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal în vederea aplicării regimului special de scutire **are obligația să ajusteze taxa deductibilă aferentă:**

a) **bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul trecerii la regimul de scutire;** [...]

(8) Valoarea rezultată ca urmare a efectuării ajustărilor de taxă conform alin. (6) se evidențiază în ultimul decont de taxă sau, după caz, în declarația prevăzută la art. 156³ alin. (9) din Codul fiscal. În situația în care organele de inspecție fiscală constată că persoana impozabilă nu a evidențiat corect sau nu a efectuat ajustările de taxă prevăzute la alin. (6), **acestea vor stabili valoarea corectă a ajustărilor de taxă și, după caz, vor solicita plata ori vor dispune restituirea taxei rezultate ca urmare a ajustării.**

(10) În sensul art. 152 alin. (9) din Codul fiscal, persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă prin opțiune conform prevederilor art. 152 alin. (3), coroborate cu prevederile art. 153 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, și persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă în cazul depășirii plafonului de scutire în termenul stabilit la art. 152 alin. (6) din Codul fiscal au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente:

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, **constatate pe bază de inventariere**, în momentul trecerii la regimul normal de taxare; [...].

(11) Ajustările efectuate conform alin. (10) se înscriu în primul decont de taxă de pus după înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.

(12) Pentru ajustarea taxei prevăzute la alin. (10), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal. [...].

Astfel, conform dispozițiilor legale anterior citate, la scoaterea din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scop de TVA pe motiv de scutire, contribuabilii sunt obligați să efectueze ajustarea taxei deductibile pentru bunurile aflate în stoc, în caz contrar organele de inspecție fiscală având dreptul să stabilească ajustările și să pretindă plata taxei rezultate. La reînregistrarea în scopuri de TVA contribuabilii au dreptul să-și ajusteze taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc la momentul trecerii la regimul normal de taxare.

În speță, societatea ABC SRL recunoaște că avea obligația ajustării în luna februarie 2013, dar pretinde acordarea dreptului de deducere a TVA pentru suma de 022 lei în luna decembrie 2013, când s-a reînregistrat în scopuri de TVA, deși **nu a înscris ajustarea în decontul de TVA de pus pentru această lună sau într-un decont ulterior și nu a făcut dovada inventarierii stocului de marfă pe care-l deținea fizic la data de 1 decembrie 2013** (prin procese-verbale de inventariere întocmite conform reglementărilor contabile în materie), astfel că

pretenția societății apare ca nejustificată în raport de dispozițiile legale anterior citate. În acest caz jurisprudența europeană invocată nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât Codul fiscal nu privează persoanele impozabile de exercitarea dreptului de deducere chiar și în ipoteza neprezentării unei declarații de începere, modificare ori încetare a activității, de vreme ce acestea își pot ajusta deducerea taxei în primul decont depus după reînregistrare sau într-un decont ulterior, sub condiția existenței documentelor justificative care să stea la baza ajustării.

În consecință, se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru capătul de cerere privind TVA ajustată în sumă de O22 lei.

3.5. Referitor la accesoriile în sumă de A1+2+3+4 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile în sumă de A1+2+3+4 lei, în condițiile în care acestea sunt aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere și reținute ca fiind datorate în urma soluționării contestației.

În fapt, în urma inspecției fiscale au fost stabilite în sarcina ABC SRL obligații fiscale reprezentând impozitul pe profit în sumă totală de P1 lei, din care societatea contestă suma de O1 lei și TVA de plată în sumă totală de P2 lei, din care societatea contestă suma de O2 lei. Totodată, au fost stabilite și accesoriile aferente acestor debite, respectiv:

- AT1 lei majorari/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- AT2 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- AT3 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- AT4 lei penalități de întârziere aferente TVA.

Prin contestația formulată societatea solicită anularea în parte a deciziei de impunere nr. F-SX uuu/zzzz pentru debitele contestate, precum și pentru accesoriile aferente acestora, fără să le cuantifice în raport de debitele contestate parțial, dar în raport de accesoriile calculate în anexele nr. 5 și nr. 8 la raportul de inspecție fiscală rezultă că accesoriile contestate sunt în quantum de A1+2+3+4lei, din care:

- A1 lei majorari/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de O1 lei;
- A2 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de O1 lei;
- A3 lei majorari/dobânzi de întârziere aferente TVA în sumă de O2 lei;
- A4 lei penalități de întârziere aferente TVA în sumă de O2 lei.

În drept, potrivit art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

"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".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora ABC SRL datoreaza diferentele suplimentare de impozit pe profit și TVA contestate, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 22 alin. (6), art. 140 alin. (1), art. 148 alin. (1) lit. c), art. 152 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 23 alin. (1) și alin. (2) și pct. 61 alin. (6) lit. a), alin. (8), alin. (10) lit. a) și alin. (11) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și art. 9, art. 12, art. 18, art. 46, art. 101, art. 102, art. 107, art. 109, art. 119, art. 120, art. 120¹ și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE

Respinge contestatia ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala

nr. F-SX uuu/zzzz, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX hhh/zzzz de catre Administratia Sectorului x a Finantelor Publice pentru obligatii fiscale in suma totala de **OC lei** reprezentand impozit pe profit in suma de O1 lei, majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de A1 lei si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de A2 lei, TVA in suma de O2 lei, majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de A3 lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de A4 lei.

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