



DECIZIA NR. _____ / _____ 2007
privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL ,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Hunedoara sub nr. ... / **2006**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara a fost sesizată asupra contestației depusă de **SC X SRL** înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara sub nr. ... / 2006.

Contestația a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. ... / 2006** emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... / 2006.

Contestația are ca obiect :

- **impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei (referitor la baza de impozitare de ... lei);**
- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesoriile aferente (referitor la baza de impozitare de ... lei);**
- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesoriile aferente (referitor la baza de impozitare de ... lei);**
- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesoriile aferente (referitor la baza de impozitare de ... lei);**
- **impozitul pe venituri din alte surse în sumă ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei (referitor la baza de impozitare de ... lei).**

Referitor la depunerea în termen a contestației, prin referatul nr. ... / ...2005 al Activității de Control Financiar Fiscal, se menționează faptul că:

- Raportul de inspecție fiscală, înregistrat la D.G.F.P. a jud. Hd. sub nr. ... / ...2006 și la D.C.F. sub nr. ... și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... / 2006, au fost comunicate agentului economic **SC X SRL** cu confirmarea de primire înregistrată la D.G.F.P. a jud. Hd. sub nr. ... / ... 2006, iar la Oficiul Postal ... sub nr. ... / ...2006, confirmarea de primire nefiind semnată de contribuabil.

- Contestația a fost depusă la Oficiul Poștal nr. ... sub nr. ... / ... / ...2006 și primită la D.G.F.P. în data de ...2006 (ștampila poștei), fiind înregistrată la organul emitent, respectiv D.G.F.P. a jud. Hd. sub nr. ... / 2006 și la D.C.F. sub nr. ... / ...2006,

și în consecință nu își poate exprima punctul de vedere cu privire la respectarea termenului de depunere a contestației, întrucât confirmarea de primire nu este datată, semnată și ștampilată de contribuabil, anexând la dosarul contestației confirmarea de primire.

Din cele arătate mai sus și din documentele existente la dosarul cauzei reiese faptul că Decizia de impunere nr. ... / 2006 a fost expediată agentului economic: « SC X SRL, Dl. Z», pe adresa: ..., Str. ..., bl. ..., et. ..., ap. ..., cod ..., jud. HD, cu adresa recomandată nr. ... / ...2006, potrivit confirmării de primire nr. ... / ...2006 a Oficiului Poștal nr., confirmarea de primire nefiind semnată și ștampilată de contribuabil, purtând doar semnătura lucrătorului poștal de la prezentare.

Contestația fără număr din data de ...2006 a fost expediată de **SC X SRL** cu recomandata nr. ... / ...2006, conform mențiunilor de pe plicul de corespondență, ștampilat Oficiul Poștal nr., fiind primită la DGFP în data de ...2006 (ștampila poștei), înregistrată sub nr. ... / 2006.

ORDINUL MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE - AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ Nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, publicată în Monitorul Oficial nr. 893 din 6 octombrie 2005, la pct. 3.9 precizează :

“3.9. În condițiile în care din actele dosarului cauzei nu se poate verifica respectarea termenului de depunere a contestației, iar în urma demersurilor întreprinse nu se poate face dovada datei la care contestatorul a luat la cunoștință de actul administrativ fiscal atacat, aceasta va fi considerată depusă în termenul legal.

În situația depunerii prin poștă a contestației, organul emitent al actului administrativ fiscal atacat este obligat să anexeze la dosarul contestației plicul prin care a fost transmisă.

3.10. Persoanele care nu respectă prevederile legale privind comunicarea actelor administrative fiscale și nu anexează la dosarul

cauzei dovada comunicării actului atacat, precum și dovada depunerii contestației sunt direct răspunzătoare de acest fapt.”

Se poate observa, și în condițiile în care organul emitent al actului atacat nu a făcut dovada datei la care petenta a luat la cunoștință de actul atacat, că data expedierii de către organul de control prin poștă a actului atacat este ...2006, iar data depunerii prin poștă este ...2006, iar potrivit CODULULUI DE PROCEDURĂ CIVILĂ, la CAP. 3 „Termenele”, art. 101 și art. 104, se prevede :

„ ART. 101

Termenele se înțeleg pe zile libere, neintrând în socoteală nici ziua când a început, nici ziua când s-a sfârșit termenul.

Termenele statornicite pe ore încep să curgă de la miezul nopții zilei următoare.

Termenele statornicite pe ani, luni sau săptămâni se sfârșesc în ziua anului, lunii sau săptămânii corespunzătoare zilei de plecare.

Termenul care, începând la 29, 30 sau 31 ale lunii, se sfârșește într-o lună care nu are o asemenea zi, se va socoti împlinit în ziua cea din urmă a lunii.

Termenul care se sfârșește într-o zi de sărbătoare legală, sau când serviciul este suspendat, se va prelungi până la sfârșitul primei zile de lucru următoare.”

Având în vedere cele arătate mai sus contestația se consideră că a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 177 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației depusă de SC X SRL .

Referitor la aspectul contestării raportului de inspecție fiscală nr. ... / 2006 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Control Financiar Fiscal Hunedoara, s-au reținut următoarele:

În drept, TITLUL VI Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, CAP. 1 - Dispoziții generale, art. 83 – 85, ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, prevede :

„ART. 83 Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

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

ART. 84 Decizia de impunere

(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.

ART. 85 Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

coroborat cu pct. 106.1. - 106.3. din HOTĂRÂREA GUVERNUL ROMÂNIEI Nr. 1050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„ **ART. 106 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale**

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Posibilitatea de contestare, conferită de TITLUL IX Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale, CAP. 1 - Dreptul la contestație, art. 175 și următoarele din **ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată**, este limitată astfel:

„ **ART. 175 Posibilitatea de contestare**

(1) **Împotriva titlului de creanță**, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. **Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”**

Raportul de inspecție fiscală în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, a stat la baza emiterii deciziei de impunere, iar conform dispozițiilor legale mai sus citate, în temeiul ORDINULUI MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE Nr. 972 din 13 iunie 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel :

„5. Dispoziții finale

La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală _____ |.....|care, împreună cu anexele, conține |_____| pagini.

În conformitate cu art. 175 și art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, împotriva sumelor de plată și sau aprobate la rambursare prin prezenta se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.

Prezenta reprezintă titlu de creanță.”

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă societății petente și cea care produce efecte față de petentă, și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, și având în vedere faptul că **petenta a contestat Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... / 2006 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / 2006**, se constată că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175, 176 și art. 178 alin. (1) lit. a) din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, fiind investită să se pronunțe pe fond asupra contestației depusă de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere .

I. Prin contestația formulată, SC X SRL invocă în susținerea cauzei următoarele argumente :

I.1 Referitor la impozitul pe venitul microintreprinderilor;

Petenta susține că organul fiscal a constatat că la data de ...2005, **SC X SRL**, prezenta un stoc de marfă în valoare de ... lei, soldul contului 371 - mărfuri, fiind același la ...2006.

Petenta arată că, deși i s-a explicat organului fiscal că această marfă reprezentând deșeuri metalice și nemetalice, care nu a putut fi valorificată din cauza condițiilor meteo (fiind acoperită de apă) și care se află pe platforma Z, proprietate a **SC X SRL** prin Parteneriatul Public - Privat cu Consiliul Local al municipiului ..., înregistrat la Consiliul Local al Municipiului ... sub nr. ... / ...2006, organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de aceste explicații.

Mai mult, petenta arată că, datorita faptului că **SC X SRL** nu a făcut dovada efectuării inventarierii patrimoniului la data de ...2005 și nici în perioada următoare până la ...2006, organul de inspecție fiscală a considerat că societatea nu poate face dovada existenței faptice a stocului de marfă în valoare de ... lei, înregistrat în documentele contabile atât la ...2005, cât și la ...2006 și a apreciat abuziv că stocul a fost valorificat fără a întocmi documentele pentru vânzare.

Petenta menționează că organul de inspecție fiscală a estimat baza impozabilă la suma de ... lei ca nefiind înregistrată în contabilitate, aplicând prevederile art. 65 din OG 92 / 2003(r) datorită faptului că, spațiul unde administratorul societății, dl. T, arată că se află depozitată marfa, nu era proprietatea societății la data achiziției acesteia și a faptului că Parteneriatul Public - Privat cu Consiliul Local al Municipiului ... a fost înregistrat sub nr. ... / ...2006.

Petenta susține că urmare a acestor constatări, organul de inspecție fiscală a stabilit cu totul eronat, suplimentar, un impozit pe venitul microîntreprinderilor în suma de ... lei, considerând aplicabile prevederile art 108 alin.(1) din Lg 571/2003 (r): *„baza impozabila a impozitului pe venitul microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă”* din care se scad veniturile prevăzute la art 108 alin (1) din Lg. 571/2003(r) lit. a-f și art. 107 din Lg. 571/2003 (r) *„cota de impozit pe venitul microîntreprinderilor este de 3%”* (pentru anul 2005).

Petenta arată faptul că **SC X SRL** nu avea efectuată inventarierea patrimoniului conform art. 10 din Ordin nr. 1850 / 2004 la data de ...2005 și că Parteneriatul Public-Privat cu Consiliul local al Municipiului ... a fost înregistrat ulterior achiziției, sub nr. ... / ...2006, dar acest fapt nu justifică în opinia petentei aprecierea organului fiscal că stocul de ... lei înregistrat în contabilitate a fost valorificat fără documente.

În concluzie, petenta consideră că invocarea art. 65 din OG 92/2003 (r): *“(1) În cazul în care constată că anumite bunuri, venituri sau alte valori care, potrivit legii, constituie baza impozabilă sunt deținute de persoane care în mod continuu beneficiază de câștigurile sau de orice foloase obișnuite aduse de*

acestea și că persoanele respective declară în scris că nu sunt proprietarii bunurilor, veniturilor sau valorilor în cauză, fără să arate însă care sunt titularii dreptului de proprietate, organul fiscal va proceda la stabilirea provizorie a obligației fiscale corespunzătoare în sarcina acelor persoane.

(2) În condițiile legii, obligația fiscală privind baza impozabilă prevăzută la alin.(1) va putea fi stabilită în sarcina titularilor dreptului de proprietate. Tot astfel aceștia datorează despăgubiri persoanelor care au făcut plata pentru stingerea obligației stabilite potrivit alin.(1).”

nu își găsește aplicare în situația de față, petenta susținând că **SC X SRL** a devenit proprietarul stocului în momentul achiziției acestuia de la S.C. L S.R.L. ..., conform facturilor emise de acesta din urmă.

De asemenea, petenta invocă faptul că lipsa unui contract sau alt document care să justifice deținerea spațiului de depozitare cu orice titlu nu poate conduce la concluzia că stocul a fost comercializat fără întocmirea documentelor justificative.

Petenta arată că, urmare a faptului ca impozitul stabilit suplimentar în sumă de ... lei este eronat, iar în timpul verificării fiscale, s-au calculat până la data de ...2006 dobânzi/majorări conform art. 115 din O.G. nr.92/2003(r) în sumă de ... lei, rezultă că și majorările/dobânzile cuprinse în decizia de impunere înregistrată sub nr. ... / 2006 sunt calculate eronat.

Având în vedere aceste considerente petenta solicită revenirea asupra calculului atât al impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, cât și al majorărilor/dobânzilor de întârziere la plată, admiterea contestației și anularea deciziei de impunere ca fiind neîntemeiată.

I.2. Referitor la TVA;

I.2.1. Petenta arată că prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală s-a învederat că în perioada ianuarie - aprilie 2005, **SC X SRL** a încasat avansuri de la SC T SRL ... în baza contractului de prestări servicii nr. ... / ...2005 având ca obiect dezmembrarea, debitarea, manipularea, sortarea fierului vechi pregătit, efectuarea curățeniei în locurile în care a efectuat dezmembrarea, asigurarea pazei și servicii de cântărire, pentru care avea obligația de a întocmi facturi, de a calcula, și colecta TVA, în momentul încasării. În urma verificării s-a constatat că nu toate avansurile încasate au fost facturate, în termenul legal și s-a stabilit în mod greșit, că suma de ... lei reprezintă diferența suplimentară față de TVA declarat la organul fiscal.

Petenta invocă faptul că temeiul de drept care a stat la baza Deciziei de impunere și a stabilirii unor sume suplimentare a fost art. 134 alin.(5) lit. b) din Lg. 571/2003 (r):, *exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine la data încasării avansului, în cazul în care se*

încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii", petenta susținând că s-a făcut o gravă confuzie în privința bazei de impozitare privind taxa pe valoarea adăugată la avansurile încasate.

Petenta arată că organul de inspecție fiscală a considerat ca bază de impozitare tot avansul, colectând TVA la suma încasată, majorând astfel TVA colectat. Petenta consideră că organele fiscale au făcut în această situație o mare greșeală, încălcând grav o regulă de bază a contabilității, conform căreia TVA-ul este inclus în suma achitată și nicidecum să fie adăugată sau calculată la aceasta. Prin urmare pentru avansul în sumă ... lei rămas nefacturat organul de inspecție fiscală a aplicat cota de 19% și a colectat în mod cu totul greșit TVA în suma de ... lei.

Petenta recunoaște că **SC X SRL** nu a întocmit facturile la data încasării avansului și implicit nu a colectat TVA în acel moment conform prevederilor legale, dar organul fiscal a pierdut din vedere faptul că taxa pe valoarea adăugată este inclusă în suma încasată și că facturile fiscale se întocmesc la nivelul sumelor încasate. **SC X SRL** ar fi trebuit să colecteze un TVA în sumă de ... lei pentru suma de ... lei, rămasă nefacturată, și nicidecum de ... lei, așa cum greșit au stabilit organele de control fiscal.

I.2.2. Din verificările efectuate organul fiscal a constatat că pentru suma de ... lei încasată de la SC T SRL în data de ...2005 și înregistrată în contul 419 - clienți creditori conform Contractului de vânzare-cumpărare nr. ... / ...2005 al cărui obiect era vânzarea-cumpărarea de material feros, **SC X SRL** nu a întocmit facturi fiscale și nu a colectat TVA cf art 134 alin (5) lit b din Lg 571 /2003 (r) : „exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii" în sumă de ... lei, petenta susținând greșită această constatare, deoarece organul fiscal a pierdut din vedere faptul că materialul feros ce face obiectul contractului mai sus amintit intră în categoria bunurilor pentru care se aplică prevederile simplificate care impun „taxarea inversă", așa cum reiese din dispozițiile art. 160¹ din Codul Fiscal și anume:

“Măsuri de simplificare

ART. 160¹ - (1) *Furnizorii și beneficiarii bunurilor 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 ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.*

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:

a) deșeurile și resturile de metale feroase și neferoase, precum și materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

b) terenurile de orice fel;

c) clădirile de orice fel sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol;

d) materialul lemnos. Prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se vor nominaliza bunurile care se încadrează în categoria materialului lemnos;

e) animalele vii.”

Tot în sprijinul susținerilor petenta invocă și prevederile H.G. 84/2005 pentru modificarea și completarea normelor metodologice de aplicare a Lg. 571/2003 aprobate prin H.G. 44/2004 și anume:

„(7) În cazul avansurilor încasate după data de 1 ianuarie 2005 pentru livrările de bunuri prevăzute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal, facturile fiscale emise de către furnizori se întocmesc ca și pentru orice altă operațiune taxabilă, având în plus mențiunea "taxare inversă". Taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra sumei încasate în avans și se înscrie în factura fiscală, fără să fie achitată de beneficiar. Totalul de plată al facturii fiscale de avans va fi mai mare decât avansul încasat cu suma taxei pe valoarea adăugată aferente. Pentru valoarea avansului, fără taxa pe valoarea adăugată, furnizorii vor efectua înregistrările contabile obișnuite pentru această operațiune, iar pentru suma taxei pe valoarea adăugată vor înregistra contabil 4426 = 4427. Factura fiscală se înregistrează atât în jurnalul de vânzări, cât și în jurnalul de cumpărări, sumele fiind preluate corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată.”

Petenta arată că urmare a celor enunțate mai sus și a prevederilor H.G. 84/2005 pentru modificarea și completarea normelor metodologice de aplicare a Lg. 571 / 2003 aprobate prin H.G. 44/2004 și anume :

„(12) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160¹ 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. În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achiziționate sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei pe valoarea adăugată deductibilă se va determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări...”

organul fiscal nu trebuia să colecteze TVA, ci să dispună atât întocmirea facturilor pentru avansurile încasate de **SC X SRL** , cât și aplicarea întocmai a prevederilor referitoare la măsurile de simplificare, respectiv a taxării inverse în sensul colectării și deducerii TVA.

Urmare a celor prezentate mai sus, petenta solicită anularea sumei de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, cât și a majorărilor/dobânzilor de întârziere la plată aferente acestei sume.

I.2.3. Petenta arată că din analizarea Contractul de asociere în participațiune nr. ... / ...2004, pe care **SC X SRL** l-a încheiat cu S.C. L S.R.L., și înregistrările din contabilitate efectuate în baza acestuia, organul fiscal îl consideră cu ușurința a fi contract comercial, motivat de simpla greșeală a înregistrării avansurilor primite de **SC X SRL**, în contul 419 - "clienți-creditori" care ulterior au fost stornate și înregistrate corect în contul 458 - "decontări din operații în participație".

Petenta susține că, o simplă greșeală contabilă nu poate cataloga un contract de asociere în participațiune drept contract comercial, așa cum eronat a concluzionat organul de control fiscal, obligând **SC X SRL** la plata TVA în valoare de ... lei.

Petenta recunoaște că sumele la care face referire organul de control fiscal au fost încasate în avans, dar avansul a fost în contul asocierii în participațiune, urmând ca regularizarea să se efectueze la finalizarea raporturilor contractuale așa cum susține împuternicitul societății dl. T, petenta considerând incorectă colectarea TVA, pentru aceste sume, deoarece veniturile din asocierea în participațiune nu se cuprind în baza de impozitare a TVA.

În subsidiar, petenta arată că dacă nu se ține cont de precizările anterioare și se va considera că relația dintre **SC X SRL** și S.C. L S.R.L. nu este o relație de asociere în participațiune, ci contractul încheiat între părți este unul comercial ar fi bine să se aibă în vedere că obiectul contractului îl constituie valorificarea cantității de aproximativ ... to zgură, care este definită ca fiind deșeu metalic neferos conform art. I alin. I din ORDIN Nr. 786 / 440 din 19 noiembrie 2004 pentru modificarea Ordinului ministrului industriei și resurselor și al ministrului administrației publice nr. 265 / 503 / 2001:

„ART. 1 Ordinul ministrului industriei și resurselor și al ministrului administrației publice nr. 265/503/2001 pentru aprobarea Normelor privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizației de colectare a deșeurilor industriale reciclabile de la persoane fizice și a Normelor privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizației de valorificare a deșeurilor industriale reciclabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 566 din 11 septembrie 2001, se modifică după cum urmează:

1. Partea introductivă a anexei nr.3 la anexa nr.II va avea următorul cuprins:

"Prin deșeuri metalice neferoase se înțelege deșeurile și resturile de/din metale neferoase comune, aliajele și/sau compușii metalici ai acestora (cenuși, reziduuri, zguri, drojdii, șlamuri, metalo-ceramice)." "

Din definiția enunțată mai sus, rezultă că zgura este deșeu metalic neferos pentru care se aplică prevederile art.1601 alin.(1) și (2) din Lg. 571/2003(r): ART. 160¹ -(1)Furnizorii și beneficiarii bunurilor 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 ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:

a) deșeurile și resturile de metale feroase și neferoase, precum și materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;.... "

Prin urmare, pentru avansurile încasate în baza unui contract comercial în vederea furnizării de bunuri cărora li se aplică taxarea inversă, petenta susține că furnizorul trebuie să întocmească facturi fiscale cu mențiunea „taxare inversă” conform prevederilor H.G. 84/2005 pentru modificarea și completarea normelor metodologice de aplicare a Lg. 571/2003 aprobate prin H.G. 44/2004 și anume:

„(7) În cazul avansurilor încasate după data de 1 ianuarie 2005 pentru livrările de bunuri prevăzute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal, facturile fiscale emise de către furnizori se întocmesc ca și pentru orice altă operațiune taxabilă, având în plus mențiunea "taxare inversă". Taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra sumei încasate în avans și se înscrie în factura fiscală, fără să fie achitată de beneficiar. Totalul de plată al facturii fiscale de avans va fi mai mare decât avansul încasat cu suma taxei pe valoarea adăugată aferente. Pentru valoarea avansului, fără taxa pe valoarea adăugată, furnizorii vor efectua înregistrările contabile obișnuite pentru această operațiune, iar pentru suma taxei pe valoarea adăugată vor înregistra contabil 4426 = 4427. Factura fiscală se înregistrează atât în jurnalul de vânzări, cât și în jurnalul de cumpărări, sumele fiind preluate corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată.”

Petenta consideră că organul fiscal nu trebuia să colecteze TVA, ci să dispună atât întocmirea facturilor pentru avansurile încasate de **SC X SRL** cât și aplicarea în tocmai a prevederilor referitoare la măsurile de simplificare respectiv a taxării inverse în sensul colectării și deducerii TVA.

Urmare a celor prezentate mai sus petenta solicită anularea sumei de ... lei reprezentând TVA stabilit suplimentar cât și a majorărilor/dobânzilor de întârziere la plată aferente acestei sume.

I.3. Referitor la impozitul pe venituri din alte surse ;

Petenta arată că o altă constatare a organului de inspecție fiscală a fost aceea că în luna decembrie 2005, în evidența contabilă a **SC X SRL** figurează

suma de ... lei în contul 461 "debitori diverși" reprezentând sume de bani ridicate în numerar din contul societății cu dispoziții de plată și ca urmare a imposibilității justificării și decontării sumelor până la data controlului, organul fiscal le-a încadrat conform art. 78 alin.(2) din Lg. 571 / 2003 (r) „ *veniturile din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile.*”, art. 79 din OUG 138 / 2004 drept pentru care a aplicat prevederile art. 79, alin.(1) din Lg 571 / 2003(r) „ *impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venit prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut*”.

Petenta arată că organul de inspecție fiscală a considerat că suma de ... lei reprezintă venituri din alte surse pentru care nu s-a constituit și nu s-a declarat la organul fiscal teritorial impozitul pe venituri din alte surse în procent de 16% și în sumă de ... lei. Pentru impozitul pe veniturile din alte surse suplimentar, în sumă de ... lei s-au calculat până la data de ...2006 majorări, conform art. 115 din OG 92/2006 (r) în sumă de ... lei, petenta considerând încadrarea făcută de organul de inspecție fiscală ca nelegală și abuzivă, deoarece nu se indică natura și destinația sumelor plătite, motiv pentru care nu se poate face distincție în ceea ce privește impozitarea acestora (este posibil să fie venituri neimpozabile conform art. 42 din Lg. 571/2003(r)).

Petenta invocă și faptul că nu se indică persoana fizică (beneficiarul veniturilor) care este în realitate plătitorul de impozit pe venit, așa cum este prevăzut la art. 39 din Lg. 571 / 2003(r) pentru veniturile definite de art. 78, alin (2) din Lg. 571 / 2003 (r), cu atât mai mult cu cât dl T a precizat că nu are cunoștința despre folosirea lor.

De asemenea, petenta invocă faptul că suma a fost interpretată în mod arbitrar ca fiind impozabilă, iar prin modul de stabilire a impozitului s-a încălcat principiul certitudinii impunerii, prevăzut la art. 3 alin b din Lg. 571 / 2003 (r), iar impunerea s-a efectuat ca urmare a așa-zisei nejustificări a sumelor ridicate în cursul anului 2005, până la data controlului, exigența organului de inspecție fiscală fiind neîntemeiată, întrucât petenta susține că nu cunoaște să existe un termen legal, limită, de justificare a avansurilor; în absența unui termen limită legal « nejustificarea sumelor » poate fi reglementată oricând, mai ales cu ocazia inventarierii anuale a patrimoniului societății, inclusiv prin regularizări contabile, dacă se constată că înregistrările conturilor inițiale sunt eronate.

Petenta invocă faptul că prin Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (r) la pct. 147 se exemplifică tipurile de venituri realizate de persoane fizice cum ar fi: remunerațiile deținuților, veniturile studenților, veniturile din colectări deșeuri, veniturile persoanelor care însoțesc elevii la concursuri, indemnizațiile birourilor electorale, veniturile obținute de persoanele ce fac figuratie, etc.

Petenta, urmare a celor prezentate mai sus, solicită anularea sumei de ... lei reprezentând impozitul pe venituri din alte surse stabilit suplimentar cât și a majorărilor / dobânzilor de întârziere la plată aferente acestei sume.

În consecință, pentru motivele expuse pe larg mai sus, petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării deciziei de impunere nr. ... din ...2006.

II. În baza prevederilor titlului VII din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 / 2003, republicată, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea unei verificări privind bazele de impunere, legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor de către **SC X SRL**, respectarea legislației fiscale și contabile.

II .1 Referitor la impozitul pe venitul microintreprinderilor

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Lg.571/2003 rep., privind Codul Fiscal și a Hot. Guv. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003.

SC X SRL a optat prin declarația de înregistrare fiscală cod 010 pentru a intra în categoria plătitorilor de impozit pe venitul microintreprinderilor începând cu ...2004, fiind înregistrată la D.G.F.P. Hd sub nr. ... / ...2004.

În perioada verificată, agentul economic s-a încadrat în categoria microintreprinderilor pentru perioada aprilie 2004 – decembrie 2005, îndeplinind cele patru condiții prevăzute la art.103 din Lg.571/2003 rep.

Din verificarea efectuată s-a constatat faptul că la finele anului 2005 agentul economic nu a mai îndeplinit condițiile pentru a se încadra în categoria plătitorilor de impozit pe venitul microintreprinderilor; din bilanțul contabil depus la A.F.P. ... sub nr. .../ ...2006 a rezultat că cifra de afaceri aferentă anului 2005 a fost în sumă de ... lei ceea ce reprezintă mai mult de ... euro (... lei : ... - curs euro la ...2005 = ... euro). Agentul economic nu a mai îndeplinit condiția prevăzută la art.103 lit.c) din Lg.571/2003 rep. pentru a se încadra în categoria plătitorilor de impozit pe venitul microintreprinderilor; începând cu 01.01.2006 agentul economic se încadrează în categoria plătitorilor de impozit pe profit.

Din inspecția fiscală efectuată s-a constatat faptul că societatea comercială a constituit în mod eronat impozit pe venitul microintreprinderilor pentru trimestrul 1 an 2006 în sumă de ... lei, acesta încadrându-se în categoria plătitorilor de impozit pe profit.

În anul 2005 societatea comercială verificată înregistrează în evidența contabilă venituri în sumă de ... lei; impozitul pe venitul microintreprinderilor constituit în evidența contabilă și declarat la organul fiscal teritorial a fost în

sumă de ... lei; agentul economic nu a achitat nimic în contul impozitului pe venitul microîntreprinderilor.

Pentru anul 2006, agentul economic a înregistrat în evidențele contabile impozit pe venitul microîntreprinderilor în sumă de ... lei, sumă nedeclarată la organul fiscal și pe care nu o datorează pentru primul trimestru al anului 2006.

În luna decembrie 2005, S.C. L S.R.L. ... a facturat către **SC X SRL** deșeuri de fier vechi, fontă, tabla, acumulatori, în valoare de ... lei; **SC X SRL** prezintă la ...2005 un stoc de marfă în valoare de ... lei, soldul contului 371 – mărfuri având valoarea de ... lei și la data de ...2006.

Întrebat «unde se află depozitată marfa, ce reprezintă și dacă există documente de custodie» domnul T – împluternicit, a răspuns prin nota explicativă din data de ...2006 că marfa reprezintă deșeuri metalice și nemetalice care nu au putut fi valorificate din cauza condițiilor meteo – fiind acoperite de apă – și se află pe platforma Z.

Prin adresa trimisă în data de ... 2006, administratorul firmei **SC X SRL** declară că locația unde sunt depozitate deșeurile metalice și nemetalice se află în Zona Industrială de lângă Z, fiind proprietatea **SC X SRL** - prin Parteneriatul Public - Privat încheiat cu Primaria municipiului ... sub nr. ... / ...2006.

Organul de inspecție fiscală a constatat că vechimea stocului de marfă provine din luna decembrie 2005, dată la care societatea nu avea încheiat Parteneriatul Public – Privat cu Consiliul Local al Municipiului ..., acesta fiind înregistrat sub nr.... / ...2006 la registratura generală a Consiliului Local

Datorita faptului ca agentul economic nu a putut face dovada existenței faptice a stocului de marfă în valoare de ... lei – existent în documentele contabile la ...2005, precum și la data de ...2006, respectiv nu s-au putut prezenta liste de inventariere factice, nu s-au prezentat documente de custodie, parteneriatul Public – Privat prezentat de agent nu are legatură cu stocul de la data de ...2005, fiind încheiat în data de ... 2006, organul de inspecție fiscală a apreciat că stocul de marfa a fost valorificat fără a se întocmi documentele pentru vânzare.

În baza art.65 din O.G.92/2003 rep., organul de inspecție fiscală a estimat baza impozabilă la suma de ... lei (stoc de marfă scriptic existent la data de ...2005) .

Din inspecția fiscală efectuată s-a constatat că suma veniturilor neînregistrate în contabilitate aferente lunii decembrie 2005 este de ... lei pentru care nu s-a constituit impozit pe venitul microîntreprinderilor și nici nu s-a declarat la organul fiscal teritorial impozitul datorat .

Conform art.108 alin.(1) din Lg.571/2003 rep. : “baza impozabilă a impozitului pe venitul microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă”

din care se scad veniturile prevăzute la art.108 alin.(1) din Lg.571/2003 rep. lit.a)-f).

Pentru anul 2005, conform art.107 din Lg.571/2003 rep. « cota de impozit pe venitul microîntreprinderilor este de 3% ».

Impozitul pe venitul microîntreprinderilor nedeclarat la organul fiscal teritorial, constatat suplimentar de organul de inspecție fiscală este în sumă de :
... lei x 3% = ... lei

Pentru suma de ... lei constatată suplimentar în timpul verificării fiscale, s-au calculat, până la data de ...2006, dobânzi/majorări cf. art.115 din Ord.Guv.nr.92/2003, rep. în sumă de ... lei.

II .2 Referitor la TVA.

Verificarea TVA s-a efectuat conform prevederilor Legii nr.571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare și a Hot. Guv. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003.

SC X SRL a fost luată în evidență ca plătitoare de TVA, fiind înregistrată prin opțiune, începând cu data de ...2004, fiind înștiințată cu adresa nr. ... / ...2004.

În vectorul fiscal, în evidența organului fiscal teritorial, societatea comercială figurează cu perioada fiscală trimestrul, întrucât cifra de afaceri declarată inițial a fost în sumă de ... lei; în anul 2004 agentul economic a realizat o cifră de afaceri în sumă de ... lei; în anul 2005 cifra de afaceri realizată a fost în sumă de ... lei. Conform art.146 alin.(4) din Lg.571/2003 rep.: “persoanele impozabile care iau ființă în cursul anului trebuie să declare, cu ocazia înregistrării fiscale, cifra de afaceri pe care preconizează să o realizeze în cursul anului, iar dacă aceasta nu depășește ... euro inclusiv, au obligația de a depune deconturi trimestriale în anul înființării. Dacă cifra de afaceri obținută în anul înființării este mai mare de ... euro, în anul următor perioada fiscală va fi luna calendaristică , cf. alin.(1), iar dacă cifra de afaceri obținută nu depășește ... euro inclusiv, perioada fiscală va fi trimestrul, urmând ca persoana impozabilă să se conformeze prevederilor alin.(3) ”, respectiv să depună la organul fiscal teritorial până la 25 februarie, o declarație în care să menționeze cifra de afaceri din anul precedent.

SC X SRL nu a depus la organul fiscal teritorial, până la ...2005 pentru anul 2004 și nici până la data de ...2006 pentru anul 2005, declarația din care să reiasă cifra de afaceri a anului precedent.

Pentru anul 2004 și pentru anul 2005 agentul economic s-a încadrat la perioada fiscală trimestrul (cu toate ca societatea a depus deconturi lunare în perioada martie - decembrie 2005).

Pentru anul 2006 perioada fiscală este luna calendaristică cf.art.146 alin.(1) din Lg.571/2003 datorită faptului că cifra de afaceri de la ...2005 a depășit ... euro.

II.2.1. SC X SRL a încheiat cu S.C. T S.R.L. ... contractul de prestări servicii nr.... / ...2005 avand ca obiect dezmembrarea, debitarea, manipularea, sortarea fierului vechi pregătit, efectuarea curățeniei în locurile în care a efectuat dezmembrarea, asigurarea pazei și servicii de cântărire.

Urmare a acestui contract, în perioada ian–apr 2005, **SC X SRL** a încasat avansuri de la SC T SRL

Situația avansurilor pentru care agentul economic avea obligația de a întocmi facturi, de a calcula și colecta tva se prezinta astfel :

Luna	avansuri încasate	facturi întocmite	sold avans	LEI RON	
				tva col.	
Ian.05	...	-	
Febr.05	
Mart.05	
Apr.05
Total
LEI RON

Conform art.134 alin.(5) lit.b) din Lg.571/2003 rep. «exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii ». Suma de ... lei s-a stabilit ca diferență suplimentară în timpul inspecției fiscale, față de tva declarat la organul fiscal teritorial.

II.2.2. Agentul economic a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală contractul nr.86/22.07.2005 încheiat între **SC X SRL** și S.C. T S.R.L. ... – obiectul contractului îl constituie vânzarea cumpărarea de material feros. **SC X SRL** a încasat suma de ... lei în data de ...2005 de la S.C. T S.R.L.

Suma de ... lei – conform extrasului de cont din data de 29 iulie 2005 de la Banca ... – figurează în ct.419 – clienți creditori, fiind înregistrată în luna septembrie 2005.

Din verificarea efectuată s-a constatat că **SC X SRL** nu a întocmit facturi fiscale sau alte documente prin care să ateste faptul că a livrat marfă conform contractului sus – amintit către S.C. T S.R.L. ..., astfel că organul de inspecție fiscală a apreciat că pentru suma de ... lei care figurează în ct.419 –

avansuri, agentul economic trebuia să colecteze tva cf. art. 134 alin. (5) lit. b) din Lg.571/2003 rep. în sumă de ... lei.

Urmare a acestui fapt, suma de ... lei a fost constatată suplimentar față de tva declarat la organul fiscal teritorial, de către organul de inspecție fiscală.

II.2.3. Din documentele prezentate în urma invitației din data de 24.05.2006, s-a constatat faptul că agentul economic are un contract de asociere nr. ... / ...2004 încheiat cu S.C. L S.R.L. ... pe care inițial l-a considerat contact comercial înregistrând avansurile primite în perioada mai 2004 - octombrie 2004 în contul 419 «clienți - creditori». În luna noiembrie 2004 toate avansurile primite au fost stornate și înregistrate în contul 458 «decontări din operații în participație» (conform registrului jurnal pe luna noiembrie 2005 – poziția nr.17).

Din verificarea efectuată s-a constatat faptul că **SC X SRL** a încasat sume de bani în perioada iunie 2004 – decembrie 2005 de la S.C. L S.R.L. ..., a întocmit facturi pentru servicii, procesare fier vechi, deșeuri fier, nu s-au întocmit deconturi de venituri și cheltuieli între coparticipanți, nu s-au efectuat repartizări din profitul net conform contractului; urmare a acestor constatări și a răspunsurilor din nota explicativă din data de 28.06.2006 date de domnul T – împuternicit, organul de inspecție fiscală a apreciat că relația dintre **SC X SRL** și S.C. L S.R.L. ... nu este o relație de asociere în participație, ci contractul încheiat între părți este unul comercial.

Astfel, datorită faptului că **SC X SRL** a întocmit facturi către S.C. L S.R.L. ... și a încasat sume de bani prin conturile bancare și prin caseria societății, avea obligația să calculeze taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate cf.art. 134 alin.(5) lit.b) : « exigibilitatea TVA este anticipată faptului generator și intervine la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii ».

Taxa pe valoarea adăugată suplimentar stabilită față de cea declarată la organul fiscal teritorial în valoare de ... lei pentru sumele încasate de la S.C. L S.R.L.

II. 3. Cu privire la impozitul pe venituri din alte surse.

Din verificarea efectuată s-a constatat faptul că în luna decembrie 2005, în evidența contabilă figurează suma de ... lei în contul 461 “Debitori diverși”. Pentru soldul debitor al contului 461 “Debitori diverși”- în sumă de ... lei reprezentând – sume de bani ridicate în numerar din contul societății cu dispoziții de plată în numerar, și din nota explicativă (din data de ...2006), domnul T, în calitate de împuternicit, a răspuns că nu are cunoștință de folosirea

acestor sume de bani. (întrebarea și răspunsul nr.5 din nota explicativă din data de ...2006).

Societatea nu a putut justifica ce reprezintă sumele de bani ridicate în cursul anului 2005 din societate, iar sumele ridicate nu au fost decontate până la data contolului.

Conform prevederilor art.78 alin.(2) din Lg.571/2003 rep.: “veniturile din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile...”.

Conform prevederilor art.79 din Lg.571/2003 rep. alin. (1) “impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venit, prin aplicarea unei cote de 16 % asupra venitului brut”; alin.(2) “impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final” și alin.(3) “impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat până la 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.”

În baza art.66 din O.G. 92/2003 rep. s-a estimat baza de impunere prin identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

Sumele de bani ridicate în cursul anului 2005 s-au asimilat la venituri din alte surse conform art.83 din Lg.571/2003 rep., art.79 alin.1 din Lg.571/2003 rep. și art.79 din O.U.G. 138/2004.

Organul de inspecție fiscală a apreciat că suma de ... lei reprezintă venituri din alte surse pentru care nu s-a constituit și nu s-a declarat la organul fiscal teritorial impozitul pe venituri din alte surse în procent de 16 % și în sumă de ... lei (...x 16%=... lei).

Pentru impozitul pe veniturile din alte surse suplimentar, nedeclarat la organul fiscal teritorial în sumă de ... lei, s-au calculat până la data de ...2006 majorări cf.art.115 din Ord.Guv.nr.92/2003, republicată în sumă de ... lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, avându-se în vedere motivațiile contestatoarei, constatările organelor de control, în raport cu perioada supusă verificării, se rețin următoarele :

SC X SRL cu sediul în ..., Str. ..., bl. ..., sc. ..., et. ..., ap. ..., este înmatriculată la Registrul comerțului sub nr. J ..., având Cod fiscal ..., fiind reprezentată de dl. Z, în calitate de director general, conform celor menționate în contestație și a procurii de administrare autenticată sub nr. ... / ...2004, anexată la dosarul contestației.

III .1 Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei – impozit pe veniturile microîntreprinderilor și suma de ... lei majorări de întârziere aferente (referitor la baza de impozitare de ... lei), Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele fiscale au estimat corect baza impozabilă la suma de ... lei (sumă reprezentând stoc de marfă scriptic existent la data de ...2005), constatând că suma veniturilor neînregistrate în contabilitate aferente lunii decembrie 2005 este de ... lei.

În fapt, organul fiscal a constatat că în luna decembrie 2005, S.C. L S.R.L. ... a facturat către **SC X SRL** , deșeuri de fier vechi, fontă, tabla, acumulatori, în valoare de ... lei.

La data de 31.12.005, **SC X SRL** , prezenta un stoc de marfă în valoare de ... lei, soldul contului 371 - mărfuri, fiind același la ...2006, petenta explicând organului fiscal că această marfă reprezentând deșeuri metalice și nemetalice, nu a putut fi valorificată din cauza condițiilor meteo (fiind acoperită de apă) și se află pe platforma Z, proprietatea **SC X SRL** prin Parteneriatul Public - Privat cu Consiliul Local al Municipiului

Prin adresa trimisă de petentă către Administrația Finanțelor Publice ..., în data de ...2006, administratorul firmei **SC X SRL** declară că locația unde sunt depozitate deșeurile metalice și nemetalice se află în Zona Industrială de lângă Z ..., fiind proprietatea **SC X SRL** - prin Parteneriatul Public- Privat încheiat cu Primăria municipiului ..., înregistrat sub nr. ... / ...2006.

Organul de inspecție fiscală a constatat că vechimea stocului de marfă provine din luna decembrie 2005, dată la care societatea nu avea încheiat Parteneriatul Public – Privat cu Consiliul Local al Municipiului ..., acesta fiind înregistrat sub nr.... / ...2006 la registratura generală a Consiliului Local

SC X SRL nu a făcut dovada efectuării inventarierii patrimoniului la data de ...2005 și nici în perioada următoare, până la ...2006.

Datorită faptului că agentul economic nu a putut face dovada existenței faptice a stocului de marfă în valoare de ... lei – existent în documentele contabile la ...2005 precum și la data de ..2006, respectiv nu s-au putut prezenta liste de inventariere factice, nu s-au prezentat documente de custodie, parteneriatul Public – Privat prezentat de societate neavând legatură cu stocul de la data de ...2005, fiind încheiat în data de ... 2006, organul de inspecție fiscală a apreciat că stocul de marfă a fost valorificat fără a se întocmi documentele pentru vânzare.

În baza art.65 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, care prevede:

„ART. 65 Dovedirea titularului dreptului de proprietate în scopul impunerii

(1) În cazul în care constată că anumite bunuri, venituri sau alte valori care, potrivit legii, constituie baza impozabilă sunt deținute de persoane care în mod continuu beneficiază de câștigurile sau de orice foloase obișnuite aduse de acestea și că persoanele respective declară în scris că nu sunt proprietarii bunurilor, veniturilor sau valorilor în cauză, fără să arate însă care sunt titularii dreptului de proprietate, organul fiscal va proceda la stabilirea provizorie a obligației fiscale corespunzătoare în sarcina acelor persoane.

(2) În condițiile legii, obligația fiscală privind baza impozabilă prevăzută la alin.(1) va putea fi stabilită în sarcina titularilor dreptului de proprietate. Tot astfel aceștia datorează despăgubiri persoanelor care au făcut plata pentru stingerea obligației stabilite potrivit alin.(1).”

organul de inspectie fiscală a estimat baza impozabilă la suma de ... lei (stoc de marfă scriptic existent la data de ...2005), constatând că suma veniturilor neînregistrate în contabilitate aferente lunii decembrie 2005 este de ... lei pentru care nu s-a constituit impozit pe venitul microîntreprinderilor și nici nu s-a declarat la organul fiscal teritorial impozitul datorat.

Conform art.108 alin.(1) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003, republicată, privind Codul fiscal, care prevede:

„ART. 108 Baza impozabilă

(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

- a) veniturile din variația stocurilor ;
- b) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;
- c) veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale și a altor resurse pentru finanțarea investițiilor;
- d) veniturile din provizioane;
- e) veniturile rezultate din anularea datoriilor și a majorărilor datorate bugetului statului, care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform reglementărilor legale;
- f) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare, pentru pagubele produse la activele corporale proprii.”,

coroborat cu art.107, care arată:

„ART. 107 Cota de impozitare

Cota de impozit pe veniturile microîntreprinderilor este de 3% .”,

organele de control au calculat un impozit pe venitul microîntreprinderilor, suplimentar în sumă de: ... lei x 3 % = ... lei, calculând conform art.115 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, dobânzi / majorări până la data de ...2006, în sumă de ... lei.

Organele de control au arătat că **SC X SRL** nu a făcut dovada efectuării inventarierii patrimoniului la data de ...2005 și nici în perioada

următoare până la ...2006, Registrul inventar nu a fost completat conform normelor aprobate prin Ordinul nr.1850 / 2004.

În drept, în conformitate cu prevederile Legii contabilității Nr. 82 din 24 decembrie 1991, republicată, publicată în Monitorul Oficial NR. 48 din 14 ianuarie 2005, la art. 7 prevede:

„ART. 7 (1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege.

(3) Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile.”

coroborat cu prevederile ORDINULUI MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE Nr. 1850 din 14 decembrie 2004 privind registrele și formularele financiar-contabile*), publicat în Monitorul Oficial NR. 23 bis din 7 ianuarie 2005, care în ANEXA 1 - NORME METODOLOGICE DE ÎNTOCMIRE ȘI UTILIZARE A REGISTRELOR ȘI FORMULARELOR COMUNE PE ECONOMIE PRIVIND ACTIVITATEA FINANCIARĂ ȘI CONTABILĂ, lit. B. Registrele de contabilitate, pct. 10 se precizează:

„10. Registrul-inventar (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează toate elementele de activ și de pasiv, grupate în funcție de natura lor, inventariate de unitate, potrivit legii.

Registrul-inventar se întocmește la înființarea unității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării unității, cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege pe bază de inventar factic.

În acest registru se înscriu, într-o formă recapitulativă, elementele inventariate după natura lor, suficient de detaliate pentru a putea justifica conținutul fiecărui post al bilanțului.

Registrul-inventar se completează pe baza inventarierii factice a fiecărui cont de activ și de pasiv. Elementele de activ și de pasiv înscrise în Registrul-inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică conținutul acestora.

În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, în Registrul-inventar se înregistrează soldurile existente la data inventarierii, la care se adaugă rulajele intrărilor și se scad rulajele ieșirilor de la data inventarierii până la data încheierii exercițiului financiar.”

iar în ANEXA 2 - NOMENCLATORUL, modelele și normele de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor financiar-contabile, comune pe economie, care nu au regim special de înscriere și numerotare, GRUPA a III-a - Bunuri de natura stocurilor se precizează :

„ LISTA DE INVENTARIERE (Cod 14-3-12)

2. ... „ Pentru stocurile fără mișcare, de calitate necorespunzătoare, depreciate, fără desfacere asigurată, se întocmesc liste de inventariere separate, la care se anexează procesele-verbale în care se arată cauzele nefolosirii, caracterul și gradul deteriorării sau deprecierei, dacă este cazul, cauzele care au determinat starea bunurilor respective, precum și persoanele vinovate, după caz.”

În condițiile în care **SC X SRL** nu a făcut dovada efectuării inventarierii patrimoniului, a completării Registrului inventar, iar din raportul de inspecție fiscală nu rezultă clar modul de facturare a S.C. L S.R.L. ... către **SC X SRL** a unor deșeuri de fier vechi, fontă, tabla, acumulatori, în valoare de ... lei, față de cele prezentate se reține că aprecierea organului de inspecție fiscală că stocul de marfă a fost valorificat fără a se întocmi documentele pentru vânzare, metoda utilizată de organele de inspecție fiscală fiind aplicarea art.65 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, procedând la estimarea ca bază impozabilă la suma de ... lei (stoc de marfă scriptic existent la data de ...2005), considerând că suma veniturilor neînregistrate în contabilitate aferente lunii decembrie 2005 este de ... lei pentru care nu s-a constituit impozit pe venitul microîntreprinderilor și nici nu s-a declarat la organul fiscal teritorial impozitul datorat, **nu este cea mai aproape de realitate din punct de vedere fiscal**, întrucât nu au fost avute în vedere documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului și toate documentele care constituie mijloace de probă.

Organele de inspecție sunt îndreptățite în vederea stabilirii obligațiilor reale să examineze starea de fapt fiscală și să utilizeze toate informațiile pentru determinarea corectă a situației fiscale, în baza art. 7, alin. (2) din OG nr. 92 / 2003, republicată, care prevede:

„ART. 7 Rolul activ

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”,

pe baza mijloacelor probante prevăzute de art. 49 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, care arată :

„ART. 49 Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;**
- b) solicitarea de expertize;**
- c) folosirea înscrisurilor;**

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

și ținând seama de prevederile art. 54 alin.(1) și art. 55 din SECȚIUNEA a 3-a Verificarea înscrisurilor și cercetarea la fața locului din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată:

„ART. 54 Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. Organul fiscal are dreptul de a solicita și altor persoane înscrisuri, dacă starea de fapt fiscală nu a fost clarificată pe baza înscrisurilor puse la dispoziție de către contribuabil.

ART. 55 Cercetarea la fața locului

(1) În condițiile legii, organul fiscal poate efectua o cercetare la fața locului, întocmind în acest sens proces-verbal.

(2) Contribuabilii au obligația să permită funcționarilor împuterniciți de organul fiscal pentru a efectua o cercetare la fața locului, precum și experților folosiți pentru această acțiune intrarea acestora pe terenuri, în încăperi și în orice alte incinte, în măsura în care acest lucru este necesar pentru a face constatări în interes fiscal.”

Astfel față de această situație, art. 66 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, prevede:

„ART. 66 Estimarea bazei de impunere

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

Conform pct. 65.1 și pct. 65.2 din HOTĂRÂREA GUVERNUL ROMÂNIEI Nr. 1050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

„65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Având în vedere că în actul de control atacat, organele de control nu au făcut aplicațiunea prevederilor legale aplicabile în speță, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... / 2006, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, va fi desființată parțial pentru suma de ... lei – impozit pe veniturile microîntreprinderilor, ... lei – majorări de întârziere aferente impozitul pe veniturile microîntreprinderilor (referitor la baza de impozitare de ... lei), în conformitate cu art. 186 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, unde se precizează:

„ART. 186 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

III.2. Referitor la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată:

III.2.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesoriile aferente (pentru baza de impozitare de ... lei), Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele fiscale au calculat în mod corect taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate prin aplicarea cotei de 19 % asupra avansurilor.

În fapt, SC X SRL a încasat avansuri de la SC T SRL ... în baza contractului de prestări servicii nr. ... / ...2005 având ca obiect dezmembrarea, debitarea, manipularea, sortarea fierului vechi pregătit, efectuarea curățeniei în locurile în care a efectuat dezmembrarea, asigurarea pazei și servicii de cântărire, pentru care avea obligația de a întocmi facturi, de a calcula, și colecta TVA, în momentul încasării.

În urma verificării s-a constatat că nu toate avansurile încasate au fost facturate, rezultând o diferență de avans în sumă de ... lei rămas nefacturat, organul de inspecție fiscală aplicând cota de 19% colectat TVA în sumă de ... lei.

Organul de inspecție fiscală a considerat bază de impozitare tot avansul, colectând TVA la suma încasată, majorând astfel TVA colectat, cu toate că TVA-ul a fost inclus în suma achitată și nicidecum să fie adăugată sau calculată la aceasta.

HOTĂRÂRE GUVERNUL ROMÂNIEI Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la CAP. 8 - Cotele de taxă pe valoarea adăugată, ART. 140 - Cota standard și cota redusă, din Codul fiscal, prevede:

„Norme metodologice:

24. (1) Taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată.”

Prin contestație petenta recunoaște că **SC X SRL** nu a întocmit facturile la data încasării avansului și implicit nu a colectat TVA în acel moment conform prevederilor legale.

Prin referatul nr. ... / ...2005 al Activității de Control Financiar Fiscal, cu privire la taxa pe valoarea adăugată se menționează faptul că:

„ Organul de control a stabilit obligație suplimentară la tva pentru că s-au încasat avansuri fără a se întocmi facturi fiscale și fără a colecta tva , și a aplicat eronat cota de 19% în loc de cota micșorată de 15,966%.

Referitor la tva stabilit suplimentar ne menținem punctul de vedere înscris în Raportul de inspecție fiscală, organul de control întocmind anexa nr.1 unde s-a pastrat baza de impozitare la care s-a aplicat cota micșorată, tva stabilit suplimentar fiind în sumă de ... lei ron în loc de ... lei ron (RIF), iar accesoriile aferente în sumă de ... lei ron dob/maj și ... lei ron penalități (anexa 1A) în loc de ... lei ron dob/maj și ... lei lei ron penalități(RIF).”

În consecință pentru avansul în sumă ... lei rămas nefacturat, organul de inspecție fiscală trebuia să aplice procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, respectiv $19 \times 100/119$ de 15,966% (și nu cota de 19 %), rezultând o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (față de ... lei).

Întrucât din anexa la referatul cu propunerile de soluționare nu reiese clar refacerea calculului de accesorii aferent taxei pe valoarea adăugată pentru suma de ... lei, calculul fiind pe cumulat, urmează a se desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... / 2006, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru capătul de cerere referitor

la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesoriile aferente (referitor la baza de impozitare de ... lei), în conformitate cu art. 186 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, unde se precizează:

„ART. 186 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

III.2.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesoriile aferente (pentru baza de impozitare de ... lei), Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investit să se pronunțe dacă petenta beneficiază pentru avansul de ... lei menționat în contractul nr. ... / ...2005 încheiat între SC X SRL și SC T SRL de prevederile intră în categoria bunurilor pentru care se aplică prevederile simplificate care impun „taxarea inversă”.

În fapt organul de inspecție fiscală a constatat că prin contractul nr. ... / ...2005 încheiat între **SC X SRL** și S.C. T S.R.L. ..., având ca obiect vânzarea-cumpărarea de material feros, **SC X SRL** a încasat suma de ... lei în data de ...2005 de la S.C. T S.R.L.

Suma de ... lei – conform extrasului de cont din data de 29 iulie 2005 de la Banca ... - figurează înregistrată în ct.419 – clienți creditori, fiind înregistrat în luna septembrie 2005.

Organele de control au constatat că **SC X SRL** nu a întocmit facturi fiscale sau alte documente prin care să ateste faptul că a livrat marfă conform contractului sus – amintit către S.C. T S.R.L. ..., astfel că organul de inspecție fiscală a apreciat că pentru suma de ... lei, care figurează în ct.419–avansuri, agentul economic trebuia să colecteze tva în sumă de ... lei, conform art. 134 alin.(5) lit.b) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003, republicată, privind Codul fiscal.

În drept, art. 134 alin. (5) lit. b) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003, republicată, privind Codul fiscal, prevede:

„(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau

integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înainte de livrarea, respectiv a prestării.”

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că activitatea principală a **SC X SRL** este:

codul CAEN 5157 – **Comerț cu ridicata al deșeurilor și resturilor**

iar la punctul de lucru , punct de lucru declarat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul...– mențiunea nr. ... / ...2005; destinația punctului de lucru este: birouri și depozit colectare și valorificare deșeuri metalice - obiect de activitate autorizat prin Reg.Com. :

- Cod CAEN 3710– **Recuperarea deșeurilor și resturilor metalice reciclabile,**
- Cod CAEN 3720– **Recuperarea deșeurilor și resturilor nemetalice reciclabile,**
- Cod CAEN 5157– **Comerț cu ridicata al deșeurilor și resturilor,**

societatea desfășurând și activități de pază imobile, servicii de cântărire, dezmembrare, debitare, manipulare și sortare a fierului vechi; comerț cu amănuntul al fructelor și legumelor proaspete – cod CAEN 5221, activitate de organizare de târg auto – cod CAEN 7487 – alte activități de servicii prestate în principal întreprinderilor.

În Contractul nr. ... / ...2005 încheiat între **SC X SRL** , în calitate de vânzător, și S.C. T S.R.L. ..., în calitate de cumpărător, la cap. II Obiectul Contractului art. 2.1. precizează că:

„Obiectul contractului îl constituie vânzarea - cumpărarea de material feros, conform Standard roman ..., categoria ... (grosime $\geq 6\text{mm}$, $\leq 1,5 \times 0,5 \times 0,5\text{m}$).”

La cap. IV „Prețul”, se precizează :

„Art.4.1. Prețul este de ... USD/ tona plus TVA, pentru marfa livrată auto, la Depozitul Cumpărătorului în, care respectă calitatea menționată în Capitolul II, Art.2.1.

Prețul menționat anterior urmează a fi negociate periodic în funcție de evoluția pieței și va fi stabilit prin acte adiționale.

Art.4.2. Din prețul stipulat in Art.4.1., pentru cantitatea de material feros având calitatea Standard roman ..., categoria ... (grosime $\geq 6\text{ mm}$, $\leq 1,5 \times 0,5 \times 0,5\text{ m}$), se vor deduce :

- ... USD/ tonă pentru fier vechi nepregătit ;
- ... USD/ tonă pentru semipregatit ;
- Bucățile de fontă mai mari de ... de kg se refuză la plată.
- Fonta nepregătită se refuză la plată.

Art.4.3. Cumpărătorul achită prețul următorul mod:

- Va achita în avans suma de ... RON (... lei)
- După epuizarea avansului prin livrări în termen de 1 zi lucrătoare de la data livrării...

Art. 4.4. Pentru sumele plătite în avans Vânzătorul emite factură fiscală unde se va menționa : „avans conform contractului de vânzare - cumpărare nr. ... / ...2005.” Pe măsura livrării și recepției mărfii, Vânzătorul va proceda la facturarea mărfii conform actelor de recepție, regularizarea avansului facându-se lunar...”

iar la cap. VI Condiții de livrare art. 6.1. se precizează că :

„Fierul vechi va fi livrat la depozitul Cumpărătorului ...”

În raportul de inspecție fiscală nu se clarifică în ce constau materiale tranzacționate conform contractului de vânzare-cumpărare, respectiv dacă materialul feros, conform **Standard roman ..., categoria ...**, este material feros de natura deșeurilor sau alt material feroase care nu este de natura deșeurilor.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 160¹ alin.(1-2) lit.a) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003, republicată, privind Codul fiscal, se arată :

“ **Măsuri de simplificare**

ART. 160¹ - (1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor 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 ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:

a) **deșeurile și resturile de metale feroase și neferoase, precum și materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;**

ORDONANȚA de URGENȚĂ a GUVERNULUI Nr. 16 din 26 ianuarie 2001, Republicată, privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, la anexele nr. 1 - 2 prevede :

„ **ANEXA 1 GRUPE de deșeuri industriale reciclabile**

Deșeuri metalice feroase

Deșeuri metalice neferoase

Deșeuri de hârtii-cartoane

Deșeuri de sticlă (spărturi de sticlă)

Deșeuri de mase plastice

Deșeuri de cauciuc (anvelope uzate, camere de aer și articole din cauciuc uzate)

Deșeuri textile

ANEXA 2 DEFINIREA termenilor specifici

Deșeu - orice substanță sau orice produs din categoriile prevăzute în anexa nr. 1, pe care deținătorul nu îl mai utilizează sau pe care are intenția ori obligația să nu îl mai utilizeze.

Colectare - strângerea, sortarea și/sau regruparea (depozitarea temporară) a deșeurilor în vederea transportării lor spre valorificare

Valorificare - orice operațiune de dezmembrare, sortare, reciclare, tăiere, mărunțire, presare, balotare, topire-turnare, pretratere, amestec sau altă operațiune care determină schimbarea naturii sau a compoziției, efectuată asupra unui deșeu industrial prin procedee industriale, în vederea reutilizării

Deținător - persoană fizică sau juridică ce deține la un moment dat, sub orice formă, deșeurile industriale reciclabile

Gestionare - colectarea, trans..., valorificarea și eliminarea deșeurilor, inclusiv supravegherea zonelor de depozitare după închiderea acestora

Reciclare - operațiunea de re prelucrare într-un proces de producție a deșeurilor industriale pentru a fi reutilizate în scopul inițial sau pentru alte scopuri. ”

De asemenea ORDINUL MINISTERULUI INDUSTRIEI ȘI RESURSELOR și a MINISTERULUI ADMINISTRAȚIEI PUBLICE Nr. 265/503 din 20 august 2001 pentru aprobarea Normelor privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizației de colectare a deșeurilor industriale reciclabile de la persoane fizice și a Normelor privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizației de valorificare a deșeurilor industriale reciclabile, publicat în Monitorul Oficial NR. 566 din 11 septembrie 2001, la pct. 1 din ANEXA 2 la anexa nr.II se precizează:

„ **ANEXA 2 la anexa nr. II - CONDIȚII MINIME pentru autorizarea agenților economici care desfășoară activități de valorificare a deșeurilor metalice feroase**

1. Prin deșeurile metalice feroase se înțelege deșeurile și resturile de fontă și oțel nealiat și aliat, oțeluri inoxidabile, șină uzată, zguri, coji, tunder, cenuși și reziduuri care conțin fier sau compuși ai acestuia, provenite din activități de producție, întreținere și reparații, din casări și dezafectări, din epave și nave scoase din uz, din obiecte casnice uzate și altele similare.”

coroborate prin ORDINUL MINISTERULUI ECONOMIEI ȘI COMERȚULUI și a MINISTERULUI ADMINISTRAȚIEI PUBLICE Nr. 786 / 440 din 19 noiembrie 2004 pentru modificarea Ordinului ministrului industriei și resurselor și al ministrului administrației publice nr. 265/503/2001, la art. 1 prevede:

„**ART. 1 Ordinul ministrului industriei și resurselor și al ministrului administrației publice nr. 265/503/2001 pentru aprobarea Normelor privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizației de colectare a deșeurilor industriale reciclabile de la persoane fizice și a Normelor privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizației de valorificare a deșeurilor industriale reciclabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 566 din 11 septembrie 2001, se modifică după cum urmează:**

1. Partea introductivă a anexei nr. 3 la anexa nr. II va avea următorul cuprins:

"Prin deșeuri metalice neferoase se înțelege deșeurile și resturile de/din metale neferoase comune, aliajele și/sau compușii metalici ai acestora (cenuși, reziduuri, zguri, drojdii, șlamuri, metalo-ceramice)."

Mai mult în raportul de inspecție fiscală nu se face referire la aspectul dacă societatea a deținut, Autorizație de valorificare a deșeurilor, eliberată în baza ORDONANȚEI de URGENȚĂ a GUVERNULUI Nr. 16 din 26 ianuarie 2001, Republicată, privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, care la art. 8 alin. (1) arată :

„ ART. 8 (1) Agenții economici specializați definiți la art. 7 alin. (4), precum și deținătorii de deșeuri industriale definiți la art. 5, care realizează operațiuni de valorificare a deșeurilor industriale reciclabile, în sensul definit prin prezenta ordonanță de urgență, pot desfășura această activitate numai pe bază de autorizație de valorificare emisă de Comisia Națională pentru Reciclarea Materialelor, aflată în subordinea Ministerului Industriei și Resurselor.”

precum și Autorizația din punct de vedere al protecției mediului, prevăzută de art. 8 alin. (3) din același act normativ :

„ (3) Autorizarea din punct de vedere al protecției mediului a activităților prin care se realizează operațiunile de valorificare a deșeurilor industriale reciclabile se face de către autoritățile teritoriale pentru protecția mediului, în conformitate cu legislația de mediu în vigoare.”

De asemenea în raportul de inspecție fiscală nu se precizează clar ce reprezintă avansul în sumă de ... lei, din extrasul de cont din data de 29 iulie 2005 de la Banca ..., unde se menționează la rubrica descriere : «... .../ T S.R.L. CV MF ...», neanexându-se o copie după documentul cu care SC T SRL ... a efectuat plata, din care să reiasă clar ce reprezintă suma de ... lei.

În consecință, față de cele arătate mai sus, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra faptului dacă în speță sunt aplicabile prevederile art. 160¹ alin.(1-2) lit.a) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003, republicată, privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile HOTĂRÂRII GUVERNULUI Nr. 84 din 3 februarie 2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, publicată în Monitorul Oficial nr. 147 din 18 februarie 2005, care la pct. 12 se precizează :

„12. După punctul 65 se introduce un nou punct, punctul 65¹, cu următorul cuprins:...

(7) În cazul avansurilor încasate după data de 1 ianuarie 2005 pentru livrările de bunuri prevăzute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal, facturile

fiscale emise de către furnizori se întocmesc ca și pentru orice altă operațiune taxabilă, având în plus mențiunea "taxare inversă". Taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra sumei încasate în avans și se înscrie în factura fiscală, fără să fie achitată de beneficiar. Totalul de plată al facturii fiscale de avans va fi mai mare decât avansul încasat cu suma taxei pe valoarea adăugată aferente. Pentru valoarea avansului, fără taxa pe valoarea adăugată, furnizorii vor efectua înregistrările contabile obișnuite pentru această operațiune, iar pentru suma taxei pe valoarea adăugată vor înregistra contabil 4426 = 4427. Factura fiscală se înregistrează atât în jurnalul de vânzări, cât și în jurnalul de cumpărări, sumele fiind preluate corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată.

Exemplu: avans încasat pentru o livrare de teren în sumă de 100 milioane lei. Factura fiscală se emite în termenul prevăzut de lege pentru suma de 100 milioane lei plus T.V.A. 19%, respectiv 19 milioane lei. Suma de 19 milioane lei, reprezentând T.V.A., nu a fost încasată de la beneficiar, dar se facturează acestuia.

...(12) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160¹ 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. În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achiziționate sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei pe valoarea adăugată deductibilă se va determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări..."

Întrucât din raportul de inspecție fiscală și din documentele anexate la dosarul cauzei nu reiese clar ce reprezintă avansul în sumă de ... lei achitat de SC T SRL ... și dacă materialul feros ce face obiectul contractului nr. ... / ...2005 încheiat între **SC X SRL** , și S.C. T S.R.L. ..., intră în categoria bunurilor pentru care se aplică prevederile simplificate care impun „taxarea inversă”, așa cum reiese din prevederile art. 160¹ alin.(1-2) lit.a) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003, republicată, privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile HOTĂRĂRII GUVERNULUI Nr. 84 din 3 februarie 2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, publicată în Monitorul Oficial nr. 147 din 18 februarie 2005, urmează a se desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală nr. ... / 2006, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru capătul de cerere referitor **la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesoriile aferente (referitor la baza de impozitare de ... lei)**, în conformitate cu art. 186 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, unde se precizează:

„ART. 186 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

III.2.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesoriile aferente, (privind baza de impozitare de ... lei), Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă petenta beneficiază pentru avansurile în suma de ... lei de prevederile pentru care se aplică prevederile simplificate care impun „taxarea inversă”.

În fapt, organele de control, din documentele prezentate au constatat faptul că agentul economic are un contract de asociere încheiat cu S.C. L S.R.L. ... pe care inițial l-a considerat contract comercial înregistrând avansurile primite în perioada mai 2004 - octombrie 2004 în contul 419 «clienți - creditor» .

În luna noiembrie 2004 toate avansurile primite au fost stornate și înregistrate în contul 458 «decontări din operații în participație» (conform registrului jurnal pe luna noiembrie 2005 – poziția nr.17).

Din verificarea efectuată, organele de control au constatat faptul că **SC X SRL** a încasat sume de bani în perioada iunie 2004 – decembrie 2005 de la S.C. L S.R.L. ..., a întocmit facturi pentru servicii, procesare fier vechi, deșeuri fier, nu a întocmit deconturi de venituri și cheltuieli între co-participanți, nu a efectuat repartizări din profitul net conform contractului; urmare a acestor constatări, organul de inspecție fiscală a apreciat că relația dintre **SC X SRL** și S.C. L S.R.L. ... nu este o relație de asociere în participație, ci contractul încheiat între părți este unul comercial.

Astfel organele de control au stabilit că petenta avea obligația să calculeze taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate, conform art. 134 alin.(5) lit.b) « exigibilitatea TVA este anticipată faptului generator și intervine la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii », calculând o taxă pe valoarea adăugată suplimentar în valoare de ... lei pentru sumele încasate de la S.C. L S.R.L.

În drept, în ceea ce privește natura juridică a contractului încheiat de petentă, potrivit art. 251 din Codul comercial se arată :

„CAP. 2 DESPRE ASOCIAȚIUNI

SECȚIUNEA I Despre asociatiunea în participațiune

ART. 251 Asociatiunea în participațiune are loc atunci când un comerciant sau o societate comercială acordă uneia sau mai multor persoane ori societăți o participațiune în beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni, sau chiar asupra întregului comerț.”

În conformitate cu art. 1513 din Codul civil, se prevede :

„ART. 1513 Este nul contractul prin care un asociat își stipulează totalitatea câștigurilor.

Asemenea, nulă este convenția prin care s-a stipulat ca unul sau mai multi asociați să fie scutiți de a participa la pierdere.”

Referitor la natura contractului de asociere în participațiune, potrivit dispozițiilor art.251 Cod Comercial, asociația în participațiune are natura improprie a unei societăți în care o persoană participă la afacerile comerciale ale alteia pentru a împărți cu ea beneficiile și pierderile.

În privința asocierii în participațiune, care se concretizează în contractul de asociere în participațiune, nici o dispoziție legală nu impune împărțirea beneficiilor în mod egal sau participarea la pierderi în mod egal, întrucât s-ar încălca libertatea de voință a părților și s-ar nesocoti caracterul dispozitiv al normelor care reglementează această formă contractuală. De asemenea sunt interzise așa numitele clauze leonine, care-i favorizează pe unii asociați în detrimentul celorlalți, întrucât s-ar încălca un alt principiu fundamental, privind legalitatea părților în tratarea unei afaceri comerciale.

Din cele precizate în actul de control și din cele anexate la dosarul contestației nu a rezultat modul cum au fost derulate operațiunile în baza contractului, modul cum s-a desfășurat activitate economică comună cu participare la beneficiile și pierderile operațiunii respective.

Așadar, nu rezultă dacă natura contractului încheiat este aceea a unui contract comercial, întrucât în măsura în care s-ar fi desfășurat activitate în comun, asociații urmau să țină evidența contabilă distinctă a operațiunilor asocierii, iar lunar să transmită un decont cuprinzând "cheltuielile și veniturile înregistrate în funcție de natura lor" determinate de operațiunile asocierii, ori petenta nu a făcut aceste dovezi.

În conformitate cu ORDINUL MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE Nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, care prevede :

„4.88. - Contabilitatea decontărilor între unitățile de grup și cu asociații, cuprinde operațiile care se înregistrează reciproc și în aceeași perioadă de gestiune, atât în contabilitatea unității debitoare, cât și a celei creditoare

aparținând aceluiași grup, precum și decontările între asociați și unitate privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontări cu asociații și, de asemenea, conturile coparticipanților referitoare la operațiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participație.

...5.8. - Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere.

La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

...45. GRUP ȘI ASOCIAȚI

458. Decontări din operații în participație

4581. Decontări din operații în participație-pasiv

4582. Decontări din operații în participație-activ

...Contul 458 "Decontări din operații în participație"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor din operații în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operații în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți."

În conformitate cu LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003, republicată, privind Codul fiscal, art. 156 stipulează:

„ ART. 156 Evidența operațiunilor impozabile și depunerea decontului

(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor;

b) să asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor și conducerea evidențelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată;

c) să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate atât la sediul principal, cât și la subunități;

d) să contabilizeze distinct veniturile și cheltuielile rezultate din operațiunile asocierilor în participațiune. Drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți. La sfârșitul perioadei de raportare, veniturile și cheltuielile, înregistrate pe naturi, se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie. Sumele decontate între părți fără respectarea acestor prevederi se supun taxei pe valoarea adăugată, în cotele prevăzute de lege."

Astfel, analizarea Contractului de asociere în participațiune nr. ... / ...2004, pe care **SC X SRL** l-a încheiat cu S.C. L S.R.L., din prisma greșelii de înregistrare a avansurilor primite de **SC X SRL**, în contul 419 - "clienți-creditori" și care ulterior au fost stornate și înregistrate în contul 458 - "decontări din operații în participație", și a aspectului că nu au fost întocmite deconturi de venituri și cheltuieli între co-participanți, nu s-au efectuat repartizări din profitul net conform contractului, **fără a invoca un temei legal** pentru acest aspect, nu poate caracteriza un contract de asociere în participațiune, drept contract comercial.

În ceea ce privește obiectul contractului nr. ... / ...2004 încheiat între **SC X SRL** și S.C. L S.R.L. ..., la Pct. II, art. 1 se menționează:

*„Obiectul contractului îl constituie asocierea celor două societăți în vederea valorificării, în comun, a cantității de aproximativ ... tone, **zgură** din Halda de Zgură, proprietatea **SC X SRL**”*

Zgura este definită ca fiind deșeu metalic neferos, conform art. I alin. I din ORDINUL MINISTERULUI ECONOMIEI ȘI COMERȚULUI și a MINISTERULUI ADMINISTRAȚIEI PUBLICE Nr. 786 / 440 din 19 noiembrie 2004 pentru modificarea Ordinului ministrului industriei și resurselor și al ministrului administrației publice nr. 265/503/2001, la art. 1 prevede :

„ART. 1 Ordinul ministrului industriei și resurselor și al ministrului administrației publice nr. 265/503/2001 pentru aprobarea Normelor privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizației de colectare a deșeurilor industriale reciclabile de la persoane fizice și a Normelor privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizației de valorificare a deșeurilor industriale reciclabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 566 din 11 septembrie 2001, se modifică după cum urmează :

1. Partea introductivă a anexei nr. 3 la anexa nr. II va avea următorul cuprins:

”Prin deșeurile metalice neferoase se înțelege deșeurile și resturile de/din metale neferoase comune, aliajele și/sau compușii metalici ai acestora (cenuși, reziduuri, zguri, drojdii, șlamuri, metalo-ceramice)”.

De asemenea la pct. I. 1 se menționează că:

„S.C. L S.R.L. ... este posesoare a Autorizației de valorificare a deșeurilor seria AV nr. ... / ... emisă de M.E.T. la data de ...2001” ,

or în raportul de inspecție fiscală nu se face referire la faptul dacă **SC X SRL** deține Autorizațiile prevăzute de ORDONANȚA de URGENȚĂ a GUVERNULUI Nr. 16 din 26 ianuarie 2001, Republicată, privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, care la art. 5 se prevede:

„ART. 5 Deținătorii de deșeurile industriale reciclabile, persoane juridice, sunt obligați să asigure strângerea, sortarea și depozitarea temporară a

acestora, cu respectarea normelor de protecție a mediului și a sănătății populației, precum și reintroducerea lor în circuitul productiv prin:

a) reutilizarea în propriile procese de producție;

b) valorificarea, cu respectarea prevederilor art.8, și comercializarea materiilor prime secundare și, respectiv, a produselor reutilizabile obținute prin reciclare;

c) predarea către agenții economici specializați, autorizați pentru valorificare, a deșeurilor industriale reciclabile, pe baza documentelor de proveniență.”,

coroborat cu art. 8 alin. (1), care arată :

„ **ART. 8 (1) Agenții economici specializați definiți la art. 7 alin. (4), precum și deținătorii de deșeuri industriale definiți la art. 5, care realizează operațiuni de valorificare a deșeurilor industriale reciclabile, în sensul definit prin prezenta ordonanță de urgență, pot desfășura această activitate numai pe bază de autorizație de valorificare emisă de Comisia Națională pentru Reciclarea Materialelor, aflată în subordinea Ministerului Industriei și Resurselor.**”

precum și Autorizația din punct de vedere al protecției mediului, prevăzută de art. 8 alin. (3) din același act normativ :

„**(3) Autorizarea din punct de vedere al protecției mediului a activităților prin care se realizează operațiunile de valorificare a deșeurilor industriale reciclabile se face de către autoritățile teritoriale pentru protecția mediului, în conformitate cu legislația de mediu în vigoare.**”

De asemenea în raportul de inspecție fiscală se menționează doar faptul că „**SC X SRL** a încasat sume de bani în perioada iunie 2004 – decembrie 2005 de la S.C. L S.R.L. ..., a întocmit facturi pentru servicii, procesare fier vechi, deșeuri fier”, fără a se preciza clar:

- obiectul tranzacțiilor, respectiv dacă facturile întocmite fac obiectul contractului de asociere în participațiune nr. ... / ...2004 încheiat cu S.C. L S.R.L. ..., conform legislației în vigoare,
- sumele încasate în perioada iunie 2004 – decembrie 2005, respectiv dacă aceste sume au fost aferente derulării contractului de asociere în participațiune nr. ... / ...2004, cu menționarea clară a documentelor cu care s-au încasat aceste sume.

În consecință nu se poate verifica dacă sumele primite de **SC X SRL**, în contul 419 -"clienți-creditori" și care ulterior au fost stornate și înregistrate în contul 458 - "decontări din operații în participație", au fost efectiv virate de S.C. L S.R.L. ... **pentru derularea contractului de asociere în participațiune.**

Astfel, se reține faptul că organele fiscale nu au efectuat o analiză pe text de lege și pe baza de documente a operațiunilor efectuate de societate pentru a stabili dacă există o corelație a sumelor primite și a bunurilor și

serviciile livrate din derularea contractului de asociere în participațiune, respectiv o corelație între sumele încasate și bunurile facturate.

În consecință, în condițiile în care ORDINUL MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE Nr. 507 din 20 aprilie 2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 1 din 18 martie 2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la accize, taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, PUBLICAT ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 360 din 27 aprilie 2005 la pct .II arată:

„II. Art. 160¹ alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

1. Pentru bunurile achiziționate de societățile autorizate ca valorificator în condițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare, de la persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, în scopul dezmembrării și valorificării deșeurilor de metale feroase și neferoase obținute, se aplică în mod obligatoriu prevederile art. 160¹ alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 65¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

2. Obligația aplicării prevederilor menționate la pct. 1 revine atât furnizorilor, cât și beneficiarilor de astfel de bunuri.”

și față de cele arătate mai sus, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra faptului dacă în speță sunt aplicabile prevederile art. 160¹ alin.(1-2) lit.a) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003, republicată, privind Codul fiscal, care stipulează:

“ Măsurile de simplificare

ART. 160¹ - (1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor 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 ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:

a) deșeurile și resturile de metale feroase și neferoase, precum și materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;”

De asemenea prevederile HOTĂRÂRII GUVERNULUI Nr. 84 din 3 februarie 2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea

Guvernului nr. 44/2004, publicată în Monitorul Oficial nr. 147 din 18 februarie 2005, care la cap. E. Titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată", pct. 12 precizează :
 „12. După punctul 65 se introduce un nou punct, punctul 65¹, cu următorul cuprins:...

(5) **Avansurilor încasate până la data de 31 decembrie 2004 inclusiv pentru livrările de bunuri prevăzute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal li se aplică regimul fiscal privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare la data încasării avansului. Regularizarea facturilor fiscale emise pentru plăți în avans se realizează potrivit pct. 61. Operațiunea de regularizare a avansurilor nu afectează aplicarea taxării inverse la data facturării livrării bunurilor...**

(7) **În cazul avansurilor încasate după data de 1 ianuarie 2005 pentru livrările de bunuri prevăzute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal, facturile fiscale emise de către furnizori se întocmesc ca și pentru orice altă operațiune taxabilă, având în plus mențiunea "taxare inversă". Taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra sumei încasate în avans și se înscrie în factura fiscală, fără să fie achitată de beneficiar. Totalul de plată al facturii fiscale de avans va fi mai mare decât avansul încasat cu suma taxei pe valoarea adăugată aferente. Pentru valoarea avansului, fără taxa pe valoarea adăugată, furnizorii vor efectua înregistrările contabile obișnuite pentru această operațiune, iar pentru suma taxei pe valoarea adăugată vor înregistra contabil 4426 = 4427. Factura fiscală se înregistrează atât în jurnalul de vânzări, cât și în jurnalul de cumpărări, sumele fiind preluate corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată...**

(9) **Beneficiarii vor efectua înregistrările contabile obișnuite pentru o achiziție de bunuri sau pentru un avans, după caz, pentru valoarea bunurilor sau, după caz, a avansului, fără taxa pe valoarea adăugată, iar pentru suma taxei pe valoarea adăugată din factura fiscală se efectuează înregistrarea 4426 = 4427. Factura fiscală se înregistrează atât în jurnalul de vânzări, cât și în jurnalul de cumpărări, sumele fiind preluate corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată...**

(12) **În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160¹ 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. În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achiziționate sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei pe valoarea adăugată deductibilă se va**

determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări...”

Având în vedere cele arătate mai sus urmează a se desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... / 2006, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru capătul de cerere referitor **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesoriile aferente (privind baza de impozitare de ... lei)** în conformitate cu art. 186 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, unde se precizează:

„ART. 186 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

III.3. Referitor la impozitul pe venituri din alte surse în sumă ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei (referitor la baza de impozitare de ... lei), Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de control au procedat corect la impozitarea sumei de ... lei existentă în soldul contului 461.

În fapt, organele de control au constatat faptul că în luna decembrie 2005, în evidența contabilă a petentei figurează suma de ... lei în contul 461 “Debitori diverși”, societatea neputând justifica ce reprezintă sumele de bani ridicate în cursul anului 2005 din societate, care nu au fost decontate până la data contolului.

Organele de control au invocat prevederile LEGII Nr. 571 din 22 decembrie 2003, republicată, privind Codul fiscal, art.78 alin.(2) :

„ART. 78 Definirea veniturilor din alte surse

(2) Veniturile din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, prin normele elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, altele decât veniturile care sunt neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.”

și potrivit art. 79 alin.(1-3) :

„ ART. 79 Calculul impozitului și termenul de plată

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.

(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

(3) Impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.”

Organele de control, în baza art. 66 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, au estimat baza de impunere prin identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, asimilând sumele de bani ridicate în cursul anului 2005, cu venituri din alte surse conform art. 83 din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003, republicată, privind Codul fiscal, care arată:

„ART. 83 Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art.80 alin.(2) și art.84 alin.(4);

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

(2) Dispozițiile alin.(1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.”

S-a stabilit că suma de ... lei reprezintă venituri din alte surse pentru care nu s-a constituit și nu s-a declarat la organul fiscal teritorial impozitul pe venituri din alte surse în procent de 16 % în sumă de ... lei (...x 16 % = ... lei).

Pentru impozitul pe veniturile din alte surse suplimentar, nedeclarat la organul fiscal teritorial în sumă de ... lei, s-au calculat, până la data de ...2006, majorări în sumă de ... lei, conform art.115 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, care prevede:

„ART. 115 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. ”

În drept, referitor la contul 461 "Debitori diverși" prin ORDINUL MINISTERULUI FINANȚELOR PUBLICE Nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, se prevede :

„Contul 461 "Debitori diverși" este un cont de activ.

În debitul contului 461 "Debitori diverși" se înregistrează:

- valoarea bunurilor și a producției în curs de execuție, constatate lipsă sau deteriorate, imputate terților (758, 4427);
- valoarea titlurilor de plasament cedate (764, 502 la 508);
- prețul de vânzare al imobilizărilor cedate (758, 4427);
- valoarea debitelor reactivate (754);
- suma împrumuturilor obținute la valoarea de rambursare a obligațiilor emise (161);

- dividende de încasat aferente titlurilor de plasament sau a celor imobilizate (762, 761);
 - valoarea despăgubirilor și a penalităților datorate de terți (758);
 - sumele datorate de terți pentru concesiuni, locații de gestiune, licențe, brevete și alte drepturi similare (706);
 - diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma raportării creanțelor la cursul de la închiderea exercițiului financiar (765);
 - dobânzile datorate de către debitorii diverși (766).
- În creditul contului 461 "Debitori diverși" se înregistrează:**
- valoarea sconturilor acordate debitorilor (667);
 - valoarea debitelor încasate (512, 531);
 - valoarea debitelor scăzute din evidență (654);
 - diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente debitelor încasate sau la sfârșitul exercițiului (665).
- Soldul contului reprezintă sumele datorate unității, de către debitori."**

Având în vedere cele arătate mai sus, prin raportul de inspecție fiscală nu se face o **analiză a soldului contului contabil, astfel încât să rezulte dacă acesta reflectă înregistrarea cronologică și sistematică a unor operațiuni patrimoniale ale agentului economic și să corespundă funcțiunii stabilite în planul de conturi, consemnate în documente justificative, întocmite potrivit legii**, fără a se preciza clar:

- beneficiarii sumelor din contul 461 "Debitori diverși", conform documentelor justificative, întocmite potrivit legii ;
- natura și destinația sumelor din contul 461 "Debitori diverși", conform documentelor justificative, întocmite potrivit legii ;

În drept, referitor la modalitățile de stabilire a bazei impozabile și la îndatoririle organului de control, facem următoarele precizări:

Conform prevederilor CAP. 2 Principii generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, art. 5 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, se arată:

"ART. 3 Aplicarea unitară a legislației

Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat."

De asemenea, conform art. 6 și art. 7, alin. (2) din același act normativ se precizează :

„ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte

soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

ART. 7 Rolul activ

...(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Conform prevederilor SECȚIUNII a 6-a Sarcina probei, art. 62 și art.63 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată:

„ART. 62 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 63 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Având în vedere cele arătate, organul de soluționare nu este în măsură să emită o soluție concludentă și reală, în ceea ce privește sumele din contul 461, astfel că urmează a se desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... / 2006, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru capătul de cerere referitor la **impozitul pe venituri din alte surse în sumă ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei (referitor la baza de impozitare de ... lei)**, în conformitate cu art. 186 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, unde se precizează:

„ART. 186 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor **LEGII** nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal, **ORDONANȚEI GUVERNULUI** Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, **ORDINUL AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ** nr. 519 din 27/09/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE :

Art.1 - Desființarea parțială a Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. ... / 2006, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara–Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.... / 2006, pentru următoarele capătete de cerere :

- **impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei (referitor la baza de impozitare de ... lei);**
- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesoriile aferente (referitor la baza de impozitare de ... lei);**
- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesoriile aferente (pentru baza de impozitare de ... lei);**
- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesoriile aferente, (privind baza de impozitare de ... lei);**
- **impozitul pe venituri din alte surse în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei referitor la baza de impozitare de ... lei.**

urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare, va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

DIRECTOR EXECUTIV,