



Ministerul Finanțelor Publice



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 89

din 04.09.2009

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. S.R.L. din localitatea, județul,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului sub nr.din 31.07.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului prin adresa nr.din 31.07.2009, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 31.07.2009, cu privire la contestația formulată de **S.C. S.R.L.** din localitatea, județul

S.C. S.R.L. contestă următoarele:

- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, înregistrată Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 23.06.2009;

- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.din 18.06.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 23.06.2009;

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 19.06.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 23.06.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 23.06.2009, privind suma delei, reprezentând:

- lei T.V.A.;
-lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L. prin cererea formulată precizează că se contestă următoarele:

- Decizia de impunere nr. din 19.06.2009;
- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009;
- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.din 18.06.2009.

Societatea precizează că motivele pentru care a formulat contestație sunt:

- menționarea eronată a argumentelor din raportul de inspecție fiscală, cap. III, pct. 3.1;
- nesolicitarea în scris a documentelor menționate în nota explicativă.

Contestatoarea precizează că în data de 01.06.2009 a fost înștiințată cu Avizul nr./29.05.2009 că în ziua de 12.06.2009 începe inspecția fiscală, după care, a fost anunțată telefonic că în data de 15.06.2009 începe inspecția fiscală.

La data de 15 iunie 2009 s-au prezentat organele de control, au întocmit documentele premergătoare inspecției, respectiv declarația dată de societate, și au solicitat diferite documente.

Societatea precizează că în data de 16.06.2009, organele de inspecție au revenit și au întocmit Procesul-verbal nr.și au anunțat că au finalizat controlul, menționând în registru unic de control că perioada controlului este 15.06.2009 – 16.06.2009.

De asemenea, precizează în data de 17.06.2009 organele fiscale au revenit și au întrebat dacă societatea deține documente legale cu privire la scăderea din gestiune a materialelor distruse de inundația din 24 – 25 iulie 2008, iar prin nota explicativă s-a răspuns că deține documentele la care se face referire.

Contestatoarea menționează că în ziua de 18.06.2008 organele fiscale au revenit și au modificat data încheierii controlului din 16.06.2009 în 18.06.2009 și au comunicat că sunt unele nereguli legate de materialele degradate de inundații și că vor recalcula taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit.

Prin contestația formulată susține că societatea deține documente legale din care rezultă valoarea exactă a pagubelor, dar că aceste documente nu au fost solicitate de organele de inspecție.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 19.06.2009,

înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 23.06.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 23.06.2009, organele de control au stabilit că S.C. S.R.L. datorează bugetului de stat o taxă pe valoarea adăugată de lei și majorări de întârziere aferente delei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iulie 2008 societatea verificată a scăzut din gestiune, în baza listei de inventar din25.07.2008 materiale pentru instalații electrice (întrerupătoare, plafoniere, spoturi, siguranțe, prize etc.) distruse, degradate sau pierdute în sumă delei, ca urmare a unei cauze de forță majoră (ploaie torențială), ce a condus la inundarea depozitului societății.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că în vederea justificării scăderii din gestiune a materialelor societatea a întocmit procesul-verbal de constatare din 25.07.2008, declarația asociatului, din 25.07.2008, obținând ulterior Nota nr.din 29.07.2008 de la Primăria comunei și Certificatul de forță majorădin 06.08.2008 de la Camera de Comerț și Industrie, prin care se confirmă faptul că stocul de materiale a fost afectat în proporție de aproximativ 55 – 60 %.

Organele de control au constatat că la data de 24.07.2008 stocul scriptic de materiale consumabile înregistrat în evidența de gestiune a societății era de lei, determinat astfel: lei valoarea stocului scriptic la data de 30.06.2008 + lei intrări de materiale în perioada 01.07.2008 – 24.07.2008 – lei ieșiri de materiale în perioada 01.07.2008 – 24.07.2008.

S-a constatat că societatea, în baza documentelor menționate, a scăzut din gestiune materiale în procent de 82,16 % (.....lei : lei) din valoarea stocului.

Organele fiscale au constatat că diferența de materiale consumabile în sumă de lei (.....lei – lei), în procent de 22,16 % este asimilată unei livrări de bunuri, deoarece societatea nu a dovedit cu documente legale scăderea din gestiune și modul de valorificare ulterioară a materialelor degradate.

Totodată, societatea nu a făcut dovada că bunurile s-au distrus/pierdut și că nu mai intră în circuitul economic, nefiind îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de H.G. nr. 44/2004, pct. 6 alin. (9).

Astfel, în urma celor constatate, s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de lei, aferentă bunurilor în sumă de lei.

S-a constatat că au fost încălcate prevederile art. 128 alin. 8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și punctul 6 alin. 9 din H.G. nr. 44/2004.

Pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sumă de lei, s-au calculat majorări de întârziere delei.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 23.06.2009, organele fiscale au stabilit că în urma verificării la **S.C. S.R.L.**

pentru impozitul pe profit, contribuția la asigurări sociale, contribuția pentru șomaj, contribuția pentru asigurări de sănătate, impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuie persoanelor fizice, nu s-a modificat baza de impunere în perioada verificată, respectiv 01.01.2006 – 31.03.2009.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile contestatoarei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma delei, reprezentând lei T.V.A. șilei majorări de întârziere aferente, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor scăzute din gestiune în sumă de lei, în condițiile în care nu face dovada că bunurile nu sunt imputabile, că degradarea calitativă a acestora se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și că bunurile au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iulie 2008 societatea verificată a scăzut din gestiune, în baza listei de inventar din25.07.2008, materiale pentru instalații electrice (întrerupătoare, plafoniere, spoturi, siguranțe, prize etc.) în sumă delei, pe motiv că acestea au fost distruse, degradate sau pierdute ca urmare a unei cauze de forță majoră (ploaie torențială), ce a condus la inundarea depozitului societății.

Organele de control au constatat că pentru bunurile în sumă de lei societatea nu face dovada că acestea au fost distruse ca urmare a calamităților naturale, motiv pentru care au stabilit că societatea datorează o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de lei.

În drept, sunt incidente prevederile **art. 128 alin. (4) și (8) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevăd următoarele:

„(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:[...]

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c). [...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;”

Referitor la aplicarea acestui articol, **punctul 6 alin. (8) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, prevede următoarele:

„(8) În sensul art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal:

a) prin cauze de forță majoră se înțelege:

- 1. incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale;**
- 2. război, război civil, acte de terorism;**
- 3. orice alte evenimente pentru care se poate invoca forța majoră;**

b) prin bunuri pierdute se înțelege bunurile dispărute în urma unor calamități naturale, cum ar fi inundațiile, alunecările de teren, sau a unor cauze de forță majoră; [...]

(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”

Din textele de lege menționate mai sus se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune.

De asemenea, se reține că, prin excepție, **nu se consideră livrare de bunuri cu plată și nu se calculează TVA** pentru bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, **dacă societatea face dovada** că bunurile nu sunt imputabile, că degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și dacă se face dovada că bunurile au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic.

De asemenea, se reține că aceste condiții trebuie îndeplinite în mod cumulativ.

Conform textelor de lege menționate, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ în situația în care se face dovada că bunurile s-au distrus și nu mai intră în circuitul economic.

Potrivit **art. 6 alin. 1 și 2 din Legea contabilității nr. 82/1991**, cu modificările și completările ulterioare,

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

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

De asemenea, la **art. 7** din același act normativ se prevăd următoarele:

„(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.”

Totodată, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, la punctul 57, stipulează următoarele :

„57. - Evaluarea elementelor de activ și de pasiv cu ocazia inventarierii se face potrivit prezentelor reglementări și normelor emise în acest sens de Ministerul Finanțelor Publice.”

În ceea ce privește **stabilirea situației reale**, aceasta **se face doar prin inventariere**, potrivit Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, aprobate prin **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1753/2004** unde, la **pct. 1 – anexa nr. 1**, se prevăd următoarele:

„1. Inventarierea elementelor de activ și de pasiv reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de activ și de pasiv ale fiecărei unități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței unității pentru respectivul exercițiu financiar.”

Referitor la modul de stabilire a bunurilor degradate, sunt aplicabile prevederile **punctelor 3 și 7 din Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 1753/2004** pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, unde se prevăd următoarele:

„3. În temeiul prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unitățile 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 următoarele situații:

e) ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră; [...]

7. Inventarierea elementelor de activ și de pasiv se efectuează de către comisii de inventariere, formate din cel puțin două persoane, numite prin decizie scrisă, emisă de persoanele autorizate prevăzute la pct. 6. În decizia de numire se menționează în mod obligatoriu componența comisiei, numele responsabilului comisiei, modul de efectuare a inventarierii, gestiunea supusă inventarierii, data de începere și de terminare a operațiunilor. [...]”

Totodată, la punctul 34 din același act normativ se prevede că:

„34. Inventarierea elementelor de activ ale unității se materializează prin înscrierea acestora, fără spații libere și fără ștersături, în formularul "Lista de inventariere" (cod 14-3-12), prezentat ca model în anexa la prezentele norme. Acest formular servește ca document pentru stabilirea lipsurilor și a plusurilor de bunuri și valori, constatate cu ocazia inventarierii, precum și pentru constatarea depreciilor. [...]”

Conform punctelor 47, 48 și 52 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1753/2004,

„Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal.

Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente: data întocmirii; numele și prenumele membrilor comisiei de inventariere; numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere; gestiunea inventariată; data începerii și terminării operațiunii de inventariere; rezultatele inventarierii; concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și la persoanele vinovate, precum și propuneri de măsuri în legătură cu acestea; volumul stocurilor depreciate, fără mișcare, cu mișcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată și propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic; propuneri de scoatere din uz a obiectelor de inventar și declasare sau casare a unor stocuri; constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum și alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

48. Pentru elementele de activ la care s-au constatat deprecieri, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct, comisia de inventariere face propuneri privind constituirea provizioanelor pentru depreciere sau de înregistrare a unor amortizări suplimentare (pentru

deprecierile ireversibile ale imobilizărilor), acolo unde este cazul, arătând totodată cauzele care au determinat aceste deprecieri. [...]

52. Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de 3 zile de la data încheierii operațiunilor de inventariere, administratorului unității. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil și al conducătorului compartimentului juridic, decide, în termen de cel mult 5 zile de la primirea procesului-verbal, asupra soluționării propunerilor făcute, cu respectarea dispozițiilor legale.”

Din textele de lege mai sus citate se reține că stabilirea situației reale a stocurilor se face numai prin inventariere, de către o comisie, care stabilește bunurile existente în gestiune, bunurile depreciate, caracterul depreciilor, ia note explicative de la persoanele care gestionează bunurile respective etc.

Așa după cum rezultă din actele normative menționate, stabilirea cantităților de bunuri depreciate este condiționată de existența acestora în gestiune.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că societatea a efectuat inventarierea bunurilor, conform prevederilor menționate, care să permită stabilirea situației reale, a cantităților depreciate și a faptului că deprecierea a rezultat urmare unor cauze obiective și că bunurile depreciate nu sunt imputabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține în luna iulie 2008, în baza unei liste în care sunt enumerate diverse bunuri, în care se precizează că acestea sunt degradate în urma inundației din data perioada 24.07.2008 - 25.07.2008, societatea verificată a scăzut din gestiune, materiale pentru instalații electrice (întrerupătoare, plafoniere, spoturi, siguranțe, prize etc.) în sumă delei.

În urma inspecției fiscale, s-a constatat că la data de 24.07.2008 societatea avea un stoc scriptic de materiale în sumă de lei, ce a fost stabilit astfel: lei stoc scriptic la data de 30.06.2008 + lei intrări de materiale în perioada 07.07.2008 – 24.07.2008 – lei ieșiri de materiale în perioada 01.07.2008 – 24.07.2008.

Având în vedere documentele deținute de societate, organele fiscale au considerat că din totalul bunurilor existente în stoc la data de 24.07.2008, în sumă de lei, bunurile distruse în urma inundațiilor sunt de lei, reprezentând 60% din stocul existent (..... lei x 60 % = lei).

Organele de control au constatat că pentru bunurile în sumă de lei (.....lei valoarea bunurilor scăzute din gestiune de societate - lei valoarea bunurilor distruse în urma inundațiilor și care nu constituie livrare de bunuri și pentru care nu se datorează TVA) societatea nu face dovada că acestea au fost distruse în urma calamităților naturale, motiv pentru care au stabilit că societatea datorează o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de lei.

Potrivit procesului-verbal încheiat la data de 25.07.2008, comisia a constatat că în urma producerii inundațiilor la sediul societății S.R.L. în noaptea de 24 spre 25 iulie 2008, din cauza ploilor abundente s-a produs o viitură pe pârâul, fapt ce a dus la inundarea sediului și a anexelor, estimându-se că societatea înregistrează pierderi la stocul de materiale de 50 – 55 % din valoarea de înregistrare.

Totodată, prin Nota nr.din 29.07.2008, Primăria comunei confirmă faptul că în urma ploilor abundente căzute în ultima perioadă și a viiturii pârâului depozitul de marfă aparținând S.C. S.R.L. a fost afectat în proporție de 60 %.

În același timp, societatea deține Certificatul de forță majoră emis de Camera de Comerț și Industrie, prin care se certifică faptul că pierderile înregistrate de S.C. S.R.L. la stocul de marfă sunt în proporție de 50 – 55 %.

De asemenea, societatea deține Lista de inventar cu materiale degradate în urma inundației din data perioada 24.07.2008 - 25.07.2008 în care sunt enumerate o serie de bunuri, reprezentând materiale pentru instalații electrice (întrerupătoare, plafoniere, spoturi, siguranțe, prize etc.) în sumă delei.

Din documentele prezentate, se reține că atât din constatările efectuate de comisia din partea societății prin procesul-verbal încheiat la data de 25.07.2008, cât și a celor efectuate de Camera de Comerț și Industrie, pagubele produse sunt cuprinse între 50% și 55% din valoarea bunurilor deținute de societate.

De asemenea, Primăria confirmă faptul că în urma ploilor abundente căzute în ultima perioadă depozitul de marfă aparținând S.C. S.R.L. a fost afectat în proporție de 60 %.

Având în vedere că stocul de marfă deținut de societate la data de 24.07.2008 este în sumă de lei, organele de control au considerat că societatea justifică scăderea din gestiune a bunurilor într-un procent de 60% din valoarea bunurilor deținute, rezultând că societatea justifică scăderea din gestiune pentru bunurile în sumă de lei.

Întrucât societatea a scăzut din gestiune bunuri în sumă delei, ceea ce reprezintă un procent de 82,16 % din bunurile existente în stoc la data producerii evenimentului (.....lei : lei x 100 = 82,16 %), în condițiile în care din documentele deținute se reține că bunurile au fost distruse într-o proporție cuprinsă între 50 % și 60% (..... lei x 60% =lei), rezultă că pentru bunurile în sumă de lei (.....lei -lei = lei) societatea nu justifică că degradarea acestora se datorează unor cauze de forță majoră.

Totodată, conform punctului 6 alin. (8) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate

prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, societatea avea obligația să facă dovada că bunurile s-au distrus și nu mai intră în circuitul economic.

Potrivit **art. 64 și 65 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

„Art. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Conform actelor normative prezentate pentru bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, societatea trebuie să facă dovada că bunurile nu sunt imputabile, că degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și că bunurile au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic.

Prin contestația formulată, societatea susține că deține documente legale din care rezultă valoarea exactă a pagubelor și că acestea nu au fost solicitate de organele de inspecție, fără însă să depună în susținerea cauzei astfel de documente, care să susțină argumentele sale.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului, prin adresa nr.din 11.08.2009, transmisă cu confirmarea de primire nr.din 20.08.2009, a solicitat contestatoarei să prezente documentele pe care le consideră necesare în susținerea cauzei.

S.C. S.R.L., prin adresadin 24.08.2009, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr. din 24.08.2009, dă răspuns la adresa transmisă, fără însă să facă vreo referire la această solicitare.

Având în vedere că societatea nu face dovada că bunurile nu sunt imputabile, că degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și că bunurile au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic, în baza actelor normative prezentate se conchide că scăderea din gestiune a bunurilor în sumă de lei constituie livrare de bunuri, societatea având obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă, în sumă de lei, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu**

documente contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și pentru accesoriile în sumă delei, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile în sumă delei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă delei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă delei.**

2. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.din 18.06.2009, cauza supusă soluționării este dacă organul competent constituit la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.din 18.06.2009, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. din 23.06.2009, organele de inspecție fiscală au dispus societății să diminueze pierderea fiscală în sumă de lei.

Societatea contestă măsura stabilită de organele fiscale prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.din 18.06.2009, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. din 23.06.2009.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 209 din Ordonanță Guvernului nr. 92 / 2003**, privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

„Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală, se soluționează după cum urmează:

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal; [...]

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că **organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale au competența materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere**, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere **care au ca obiect impozite**, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, or în urma verificării efectuate nu s-a stabilit impozit pe profit suplimentar întrucât societatea a înregistrat pierdere, organele de control emițând în acest sens Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.din 18.06.2009, pentru diminuarea pierderii.

Conform textelor de lege menționate mai sus cererile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 - Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede:

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

Întrucât măsurile stabilite în sarcina societății prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.din 18.06.2009 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care dispoziția de măsuri nu are caracterul unui titlu de creanță și nici nu reprezintă un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, organul de soluționare specializat din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului neavând competență de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit **art. 209 alin. (2)** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”

Potrivit pct. 5.1 – 5.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519 / 2005:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 178 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

În situația în care, ca urmare a raportului privind rezultatele inspecției fiscale, nu se modifică baza de impunere, de la data aducerii la cunoștința contribuabilului a acestui fapt, titlul de creanță fiscală susceptibil de a fi contestat este declarația fiscală, asimilată cu o decizie de impunere în condițiile art. 83 din Codul de procedură fiscală, republicat.

5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.

5.4. Competența de soluționare este dată de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții stabilite de plată de către organul fiscal, precum și accesorii ale acestora, sau de cuantumul total al taxelor, impozitelor, contribuțiilor, aprobate la rambursare, respectiv restituire, după caz.

Exemplu: [...]

d) Diminuarea pierderii fiscale prin neadmiterea ca deductibile a unor cheltuieli, fără a rezulta, pe cale de consecință, impozit pe profit, reprezintă măsura și intră în competența de soluționare a organului emitent al actului administrativ atacat, indiferent de cuantumul sumei contestate.”

Din textele de lege menționat mai sus se reține că în cazul în care are loc o diminuare a pierderii fiscale, fără a rezulta pe cale de consecință impozit pe profit, acesta reprezintă o măsură care intră în competența organului emitent al actului administrativ atacat.

Din cele prezentate mai sus rezultă că organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale au competența materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere care au ca obiect impozite, taxe, or în cazul de față organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a înregistrat toate veniturile din vânzarea mărfurilor cu amănuntul, dar care nu au avut drept consecință stabilirea unui impozit pe profit suplimentar, ci diminuarea pierderii fiscale, situație în care organele de control aveau obligația emiterii unei dispoziții de măsuri, care reprezintă un alt act administrativ fiscal și pentru care,

așa după cum se precizează la alin. (2) al art. 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **competența de soluționare aparține organului fiscal emitent**, respectiv Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului

3. Referitor la capătul de cerere privind contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, înregistrată Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 23.06.2009, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului se poate pronunța asupra cauzei în condițiile în care societatea nu a motivat și demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal.

În fapt, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, înregistrată Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 23.06.2009, organele fiscale au stabilit că în urma verificării la **S.C. S.R.L.** pentru impozitul pe profit, contribuția la asigurări sociale, contribuția pentru șomaj, contribuția pentru asigurări de sănătate, impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuie persoanelor fizice, nu s-a modificat baza de impunere în perioada verificată, respectiv 01.01.2006 – 31.03.2009.

Societatea formulează contestație împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, înregistrată Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 23.06.2009, fără să demonstreze că a fost lezată în drepturile sale prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

În drept, potrivit dispozițiilor **art. 85 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedura fiscală, republicată:

„Art. 85

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. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

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

La **art. 109 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedura fiscală, republicată, se prevede că:

„Art. 109

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) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

În accepțiunea Codului de procedură fiscală, aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, art. 110 alin. (3) „Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”

Totodată, potrivit art. 205 și 206 din același act normativ :

„Art. 205

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.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

Art. 206

Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;

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

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emiteră a actului administrativ fiscal.”

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale, cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe,

contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care consideră ca a fost lezat în drepturile sale.

Totodată, lezarea interesului legitim trebuie demonstrată prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

Se reține că societatea se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite obligații la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art. 205 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, deci nu a fost lezată în vreun interes al său.

Totodată, contestatoarea nu a demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, înregistrată Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 23.06.2009.

Prin adresa nr.din 11.08.2009, transmisă societății cu confirmarea nr., și primită de către acesta la data de 20.08.2009, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a solicitat contestatoarei să prezinte motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere.

Referitor la adresa nr.din 11.08.2009, prin care s-a solicitat contribuabilului să prezinte motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, societatea dă răspuns la adresa transmisă, fără însă să aducă argumente concrete în legătură cu acest capăt de cerere.

Prin adresadin 24.08.2009, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr. din 24.08.2009, **S.C. S.R.L.** precizează următoarele:

„ - această decizie, respectiv din 19.06.2009, a fost contestată împreună cu celelalte trei documente menționate în adresă;

- la punctul 1 al deciziei este menționat „impozitul pe profit datorat de persoanele juridice”. Dacă noi aplicăm prevederile celorlalte trei documente automat baza de impunere se modifică. În cazul nostru având pierdere efectul deciziei este diminuarea pierderii, de aici rezultând corelarea obligatorie a acestor documente contestate.

Atâta timp cât dvs. nu ne-ați transmis un răspuns vis-a vis de decizia de impunere nr./19.06.2009, dispoziția de măsuri/23.06.2009 și raportul de inspecție fiscală nr. din 23.06.2009 nu putem da un răspuns concret la adresa solicitată, documentul menționat de dvs., respectiv Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr./19.06.2009, rămâne contestabilă în continuare.”

Societatea consideră că dacă aplică cele stabilite prin celelalte acte de control baza de impunere se modifică, fără însă să aibă în vedere că organele

de control nu au stabilit nici o bază suplimentară pentru impozitul pe profit și pentru contribuția la asigurări sociale, contribuția pentru șomaj, contribuția pentru asigurări de sănătate, impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuie persoanelor fizice, nefiind modificată baza de impunere pentru perioada verificată, respectiv 01.01.2006 – 31.03.2009.

În ceea ce privește impozitul pe profit, întrucât societatea a înregistrat pierdere, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. din 23.06.2009, organele de inspecție au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.din 18.06.2009, prin care au dispus societății să diminueze pierderea fiscală, dispoziție care a fost contestată de contribuabil și care urmează a fi soluționată de organul fiscal emitent al acestui act administrativ, conform celor reținute în prezenta decizie.

Se constată că în urma verificării efectuate, a avut loc o diminuare a pierderii fiscale, fără să rezulte pe cale de consecință impozit pe profit.

În situația în care contestația formulată împotriva dispoziției de măsuri prin care a fost diminuată pierderea fiscală ar fi soluționată favorabil, societatea tot nu ar avea impozit pe profit de plată, întrucât, așa după cum rezultă din actele de control, aceasta înregistrează pierdere fiscală, iar baza de impunere nu a fost modificată.

Din cele prezentate se reține că prin emiterea deciziei de nemodificare a bazei de impunere pentru impozitul pe profit, societatea nu a fost lezată în drepturile sale.

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519 / 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la **punctul 13.1** prevede că:

„13. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 186 - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

13.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;”

Drept urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus pentru acest capăt de cerere și întrucât societatea nu demonstrează că a fost lezată în drepturile sale prin emiterea acestui act administrativ fiscal, contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, înregistrată Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 23.06.2009, urmează sa **fie respinsă ca fiind lipsită de interes.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 128 alin. (4) și (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, punctul 6 alin. (8) din

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, art. 6 alin. 1 și 2 și art. 7 din Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, pct. 57 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 3, 7, 34, 47, 48 și 52 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, art. 64, 65 alin. (1), 85 alin. (1), 109, 110 alin. (3) și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", pct. 5.1 – 5.4 și 13.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519 / 2005, coroborate cu prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

D E C I D E :

- **Respingerea ca neîntemeiată și nesuținută cu documente** a contestației formulată de **S.C. S.R.L.** din localitatea împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. nr. din 19.06.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 23.06.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 23.06.2009, privind suma de **....lei**, reprezentând:

- lei T.V.A.;
-lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

- **Respingerea** contestației formulată de **S.C. S.R.L.** împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere din 19.06.2009, înregistrată Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 23.06.2009, **ca lipsită de interes.**

- **Transmiterea** dosarului cauzei pentru contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.din 18.06.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 23.06.2009, Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului pentru a proceda conform actelor normative aplicabile speței, potrivit celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.