



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



Directia Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice – Timișoara  
Serviciul Solutionare Contestatii

str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B  
300081, Timișoara  
Tel : +0256 499 334  
Fax: +0256 499 332  
e-mail : [info.adm@dgfptm.ro](mailto:info.adm@dgfptm.ro)

### D E C I Z I E nr. 225/67/20.02.2015

privind solutionarea contestatiei formulate de SC .....SRL cu  
domiciliul fiscal in loc. ....

Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizat de AJFP Hunedoara – Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa nr. ....inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr. ....cu privire la contestatia formulata de SC .....SRL.

SC .....SRL are domiciliul fiscal in loc. ...., CUI RO 24718610.

Contestatia s-a formulat impotriva masurilor inscise in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....si a Raportului de inspectie fiscala nr. ...., este autentificata cu confirmare de primire prin semnatura si stampila reprezentantului legal pentru care s-a depus imputernicirea avocatului in original.

Contestatia a fost formulata in termenul legal prevazut la art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la DGRFP Timisoara.

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice; DGRFP Timisoara prin Serviciul solutionare contestatii este competenta sa solutioneze pe fond contestatia.

#### **I. Contestatia este formulata impotriva urmatoarelor:**

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....;

- Raportului de inspectie fiscala nr. ...., solicitand anulara acestora

- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ....

ca fiind netemeinice si nelegale, avand in vedere urmatoarele MOTIVE:

Prin Raportul de inspectie fiscala cu nr. de inregistrare .....incheiat de inspectorii fiscali din cadrul AJFP Hunedoara - Activitatea de inspectie fiscala la data de 28.11.2014 si respectiv prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice cu nr. de inregistrare ....., inspectorii fiscali au stabilit in sarcina petentei o serie de obligatii suplimentare de plata constand in:

- TVA in suma de .....lei;
- accesorii TVA in suma de .....lei;
- impozit pe profit in suma de .....lei;
- accesorii impozit pe profit in suma de .....lei;

valoarea totala a obligatiilor suplimentare de plata stabilite in sarcina petentei fiind de .....lei.

Referitor la modul de determinare, declarare si virare a impozitului pe profit  
Constatarile si concluziile inspectorilor fiscali

Inspectorii fiscali au retinut, in ceea ce priveste impozitul pe profit, ca in luna noiembrie 2011 executorul judecatoresc .....a scos la vanzare la licitatie imobiliara imobilul-teren proprietatea petentei in suprafata de .....mp, situat in Oradea FN, in scris in CF ..... Oradea, care la data vanzarii la licitatie figura inregistrat in evidenta contabila a petentei la o valoare de .....lei (fiind adus ca aport in natura la capitalul social al SC .....SA la aceasta valoare in luna martie 2009).

In urma vanzarii la licitatie publica a imobilului sus-mentionat, acesta a fost adjudecat de catre adjudecatara-licitanta .....- Sucursala Harghita, care a oferit pretul de pornire al licitatiei in suma de .....lei (echivalentul sumei de .....euro, calculat in raport de cursul BNR de la data publicatiei la licitatie), pret inferior valorii contabile a imobilului si stabilit potrivit art. 500 alin. (2) C.pr.civ. prin intelegerea partilor.

S-a mai retinut si ca inspectorilor fiscali le-a fost prezentat un raport de evaluare a aceluiasi imobil, in limba engleza, cu nr. ....intocmit de catre evaluatorul ANEVAR .....din cadrul ..... SRL exclusiv in scopul acordarii unui credit bancar de catre Piraeus Bank Romania SA si luarii in garantie a acestui teren in vederea garantarii rambursarii creditului, raport conform caruia valoarea terenului determinata de expert era de .....EUR (respectiv .....lei) si fata de care ar fi rezultat

o descrestere substantiala a valorii terenului fata de valoarea contabila a acestuia, de cca. ....lei.

Inspectorii fiscali au reprosat petentei faptul ca nu a inregistrat in contabilitate, ca si cheltuiala nedeductibila, cheltuiala de exploatare privind ajustarea pentru depreciere a acestui teren in suma de ....lei (cont contabil 211- Terenuri), cheltuiala privind scaderea din evidenta contabila a terenului fiind considerata integral cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit.

Or, conform aprecierii inspectorilor fiscali, daca aceasta cheltuiala nedeductibila privind ajustarea pentru deprecierea terenului ar fi fost reflectata in contabilitate, pierderea fiscala de recuperat aferenta anului 2011 ar fi fost diminuata cu valoarea acestei deprecieri (.....lei), pierderea fiscala efectiva fiind - potrivit concluziilor inspectorilor fiscali - de doar .....lei, fata de .....lei cat a inregistrat si declarat petenta.

Astfel, dat fiind ca in anii urmasori 2012 si 2013 petenta a declarat profit stins partial prin pierderea fiscala de recuperat aferenta anului anterior (2011), urmare a reducerii pierderii fiscale aferente anului 2011 la nivelul de numai .....lei, inspectorii fiscali au recalculat impozitul pe profit datorat de petenta pentru cei doi ani urmasori (2012 si 2013), rezultand astfel un impozit pe profit suplimentar in suma totala de .....lei, la care se adauga accesorii in suma de .....lei.

Motivele de nelegalitate si netemeinicie a actelor administrativ-fiscale contestate, in ceea ce priveste recalcularea impozitului pe profit:

Petenta apreciaza ca atat constatarile, cat si concluziile inspectorilor fiscali, precum si obligatiile fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere cu nr. de inregistrare .....sunt eronate pentru considerentele expuse in cele ce urmeaza:

a) Nici raportul de evaluare a terenului nr. ....intocmit de evaluatorul .....(pe care se intemeiaza rationamentul raportului de inspectie fiscala), nici estimarea valorii de executare a terenului din dosarul executional al BEJ .....- nu s-au realizat la sfarsitul unui exercitiu financiar, astfel ca era imposibil si contrar normelor financiare contabile ca vreo astfel de evaluare sa fie inregistrata in contabilitate in cursul unui exercitiu financiar.

In concret, inregistrarea unei astfel de evaluari in cursul exercitiului financiar contravenea principiului intangibilitatii prevazut de art. 44 din OMFP nr. 3055/2009 conform caruia „Bilantul de deschidere pentru fiecare exercitiu financiar trebuie sa corespunda cu bilantul de inchidere al exercitiului financiar precedent”.

Sub acest aspect, normele contabile statueaza ca „Entitatile pot proceda la reevaluarea imobiliarilor corporale existente la sfarsitul exercitiului financiar,

astfel incat acestea sa fie prezentate in contabilitate la valoarea justa, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluari in situatiile financiare intocmite pentru acel exercitiu. (...) Reevaluarea imobilizarilor corporale se face la valoarea justa de la data bilantului.”

Rezulta, astfel, ca potrivit normelor financiar-contabile reevaluarea imobilizarilor corporale este o facilitate recunoscuta entitatilor (si nicidecum o obligatie), iar in masura in care entitatile opteaza pentru a face o astfel de evaluare, ea nu poate fi realizata si inregistrata in contabilitate decat la sfarsitul unui exercitiu financiar.

b) Entitatile pot - dar fara a fi obligate - sa realizeze reevaluarea imobilizarilor corporale la valoarea justa de la data bilantului.

In cazul din speta o astfel de reevaluare nu era necesara in conditiile in care nu existau indicii certe de depreciere a valorii intrinseci, de piata, a terenului, care sa sugereze necesitatea reevaluarii conform OMFP nr. 3055/2009 (si, implicit, a inregistrarii in contabilitate a vreunei ajustari de valoare).

Astfel, in speta nu se regasea niciunul din criteriile prevazute de art. 56 din OMFP nr. 3055/2009 pentru determinarea unei posibile depreciere a valorii de piata a activului, intrucat fiind vorba de un teren neconstruit starea si utilitatea acestuia nu puteau suferi modificari fata de data aportului (uzura fizica si morala fiind exclusa), nu existau exemple comparabile de scadere semnificativa a valorii de piata a altor terenuri similare din zona, nu au avut loc modificari semnificative, cu efect negativ, asupra entitatii proprietara a terenului sau asupra sectorului/pietei in care aceasta isi desfasura activitatea etc., situatie in care in mod corect si justificat administratia societatii nu a considerat necesara reevaluarea.

c) De altfel, la nivelul anului 2011 (cand a survenit executarea silita a activului) nici nu se putea discuta despre o valoare de circulatie a acestui activ — alta decat cea stabilita anterior in scopul aportului — care sa stea la baza unei eventuale ajustari a valorii de piata a activului in contabilitatea societatii.

Aceasta deoarece, fata de momentul 2008-2009 - cand exista o piata imobiliara activa, care a permis stabilirea unei valori de circulatie reale si electiv a terenului in scopul aportului - in anul 2011 piata tranzactiilor imobiliare era, practic, inghetata, neexistand tranzactii efective de active similare care sa poata constitui o referinta credibila pentru vreo ajustare de valoare.

Or, pentru astfel de situatii, normele contabile statueaza ca „Daca un activ dintr-o grupa de active nu poate fi reevaluat, de exemplu, din cauza ca nu exista o piata activa pentru acel activ, activul trebuie prezentat in bilant la cost, minus ajustarile cumulate de valoare.” „Daca valoarea justa a unei imobilizari corporale nu mai poate fi determinata, valoarea activului prezentata in bilant trebuie sa fie valoarea sa reevaluat la data ultimei reevaluari (nota: daca a existat o evaluare conforma cu cerintele), din care se scad ajustarile cumulate de valoare (nota: daca aceste ajustari exista).”

Petenta a procedat corect neinregistrand in contabilitate vreo ajustare a valorii de piata a terenului, in conditiile in care la nivelul anului 2011 nu exista o piata activa pentru astfel de imobile (si, implicit, nicio valoare actuala de piata a activului), iar intr-un astfel de caz normele contabile impuneau evidentierea activului in bilant la pret de cost.

d) In plus, nici raportul de evaluare a terenului nr. ....intocmit de evaluatorul .....si nici estimarea valorii de executare a terenului din dosarul executional al BEJ .....nu puteau constitui temei pentru inregistrarea in contabilitate a vreunei ajustari a valorii de piata a activului, in conditiile in care acestea nu au stabilit o valoare justa, de piata, a terenului in discutie, ci estimau doar o valoare de lichidare a terenului, adica o valoare estimativa ce ar fi putut fi obtinuta in situatia executarii silite a activului in conditii de lichidare.

Astfel, din continutul raportului de evaluare a terenului nr. ....intocmit de catre evaluatorul .....rezulta ca aceasta evaluare a fost efectuata la cererea bancii finantatoare (Piraeus Bank Romania S.A.), era destinata a fi utilizata exclusiv in vederea acordarii unui credit bancar solicitat la momentul respectiv de catre petenta si nu a avut drept scop stabilirea valorii de piata a activului (intrucat banca nu era deloc interesata de o astfel de valoare de circulatie), ci stabilirea valorii de luare in garantie a terenului, adica a sumei ce ar fi putut fi obtinuta de banca in cea mai pesimista varianta de valorificare urgenta a acestui activ in conditii de executare silita sau de lichidare.

La fel stau lucrurile si in ce priveste valoarea terenului stabilita in dosarul executional al executorului judecatoresc ....., care la randul sau nu a reprezentat o valoare de piata a activului, ci tot o valoare de lichidare stabilita exclusiv in scopul executarii silite si acceptata ca pe un compromis menit sa permita valorificarea urgenta a activului (chiar daca la un pret inferior valorii reale de circulatie), in scopul onorarii datoriei fata de creditorul urmaritor si evitarii intrarii petentei in procedura falimentului (pe care creditorul urmaritor ar fi fost indreptatit, in orice moment, sa o solicite, data fiind valoarea creantei).

Ca atare, dat fiind ca normele contabile impun inregistrarea in contabilitate a ajustarilor pentru depreciere sau pierdere de valoare doar in masura in care survine o depreciere a valorii de piata a activelor, este evident ca astfel de estimari care vizau exclusiv o valoare de lichidare a terenului nu puteau constitui temei pentru inregistrarea in contabilitate a vreunei ajustari de valoare.

e) Sub aspect formal, aceste estimari privind valoarea de lichidare a terenului nu puteau constitui temei pentru inregistrarea in contabilitate a vreunei ajustari de valoare.

Aceasta deoarece conform normelor contabile „Valoarea justa se determina pe baza unor evaluari efectuate, de regula, de profesionisti calificati in evaluare, membri ai unui organism profesional in domeniu, recunoscut national si international.”

Or, este evident ca aceasta conditie nu era indeplinita de raportul de evaluare a terenului nr. ....intocmit la cererea bancii exclusiv in scop de acordare a unui credit bancar (si care, astfel, avea in vedere exclusiv cerintele specifice ale normelor bancare, si nicidecum normele contabile specifice reevaluarii patrimoniului unei entitati), si cu atat mai putin de o simpla intelegere a partilor cu privire la pretul de pornire a licitatiei, consemnata in procesul verbal intocmit de executorul judecatoresc .....

#### Referitor la modul de determinare, declarare si virare a TVA

In ceea ce priveste TVA, prin actele administrativ-fiscale contestate inspectorii fiscali au retinut ca in lunile octombrie 2012, decembrie 2012 si ianuarie 2013, petenta a inregistrat in evidenta contabila si in jurnalele de TVA de cumparari o serie de facturi de avans avand ca furnizor ....., facturi care nu au fost niciodata achitate, iar ulterior au fost inregistrate facturi de stornare a acestor avansuri facturate initial, nemaifiind reflectate in contabilitate achizitii de bunuri sau servicii de la SC .....

In aceste conditii, data fiind neachitarea facturilor de avans mentionate mai sus, inspectorii fiscali au apreciat, pe de o parte, ca aceste facturi au fost emise fara obiect raportat la dispozitiile art. 155 alin. (5) lit. d) din Codul fiscal, iar pe de alta parte ca SC .....SA ar fi dedus in mod eronat TVA aferenta acestor facturi raportat la dispozitiile art. 134 ind. 2 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, pe care inspectorii fiscali le-au interpretat in sensul ca in cazul facturilor de avans exigibilitatea TVA - si, implicit, dreptul de deducere - ar surveni numai la data cand se incaseaza efectiv avansul si nu la data facturarii).

De asemenea, s-a mai retinut si ca in lunile noiembrie 2012, decembrie 2012 si septembrie 2013 petenta a inregistrat in evidenta contabila si in jurnalele de TVA de cumparari o serie de facturi de avans avand ca furnizor SC .....SRL, facturi care au fost efectiv achitate, dar care au fost ulterior stornate care urmare a neexecutarii de catre vanzator a obligatiei de livrare a bunurilor si rezolutiunii contractului de vanzare-cumparare care a stat la baza emiterii facturilor de avans.

In ceea ce priveste aceste facturi emise de SC .....SRL, contrazicandu-si propriul rationament de la punctul precedent - potrivit caruia, in cazul facturilor de avans TVA devine automat exigibila si, implicit, deductibila la incasarea avansurilor - inspectorii fiscali au apreciat ca si in cazul acestor facturi .....SRL ar fi dedus in mod eronat TVA aferenta raportat la dispozitiile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, respectiv pentru motivul ca aceste facturi de avans nu au fost urmate ulterior de alte facturi de livrari de bunuri sau prestari de servicii.

In final, s-a mai retinut ca in luna martie 2013 petenta a inregistrat in evidenta contabila si in jurnalele pentru cumparari o serie de facturi emise de

furnizorul SC .....SRL Bucuresti, pentru care in perioada emiterii respectivelor facturi era anulata inregistrarea in scopuri de TVA, apreciandu-se astfel ca SC .....SA ar fi dedus in mod eronat TVA aferenta acestor facturi raportat la dispozitiile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, coroborate cu pct. 46 alin. (1) din HG nr. 44/2004.

Urmare a celor de mai sus, inspectorii fiscali au retinut ca pana la data intrarii in grupul fiscal unic petenta ar fi dedus in mod nelegal TVA in suma totala de .....lei, care a fost stabilita ca TVA suplimentara de plata si pentru care inspectorii fiscali au calculat majorari si penalitati in suma totala de .....lei.

a) Referitor la facturile de avans emise de furnizorul SC ....., principalul motiv de nerecunoastere a dreptului de deducere a TVA este acela ca niciuna din facturile enumerate in raport nu ar fi fost efectiv achitate, respectiv ca ulterior au fost stornate de catre emitentul lor, in perioada verificata nefiind reflectate achizitii efective de bunuri sau servicii de la SC .....

Aceasta concluzie a inspectorilor fiscali este una nereala, intrucat din documentele puse la dispozitie rezulta ca, in realitate, la aceste facturi au fost efectuate plati pariale (respectiv suma de .....lei achitata in data de 05.09.2013).

Dealtfel, tot in mod eronat se retine prin raport si ca incepand cu data de 01.01.2013 furnizorul SC ..... ar fi aplicat sistemul TVA la incasare, in realitate aceasta fiind doar o eroare materiala care a fost corectata inclusiv pe site-ul ANAF (in fapt, era si imposibil ca SC ..... sa aplice sistemul de TVA la incasare cata vreme incepand cu data de 01.01.2013 aceasta societate facea parte dintr-un grup fiscal in interiorul caruia nu se putea aplica acest sistem).

Inspectorii fiscali au interpretat gresit dispozitiile legale atunci cand concluzioneaza ca potrivit art. 155 alin. (5) lit. d) din Codul fiscal in cazul facturilor de avans exigibilitatea TVA (si, implicit, dreptul de deducere) ar surveni numai la momentul incasarii efective a avansului facturat.

In realitate, art. 155 din Codul fiscal in ansamblul sau nu trateaza problema exigibilitatii TVA, ci problema datei cand devine obligatorie emiterea facturii, art. 155 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal nestatuand nimic altceva decat ca in cazul avansurilor incasate persoana impozabila este obligata sa emita si factura corespunzatoare.

Cat priveste momentul exigibilitatii TVA, acesta este reglementat in mod distinct de dispozitiile art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) si b) din Codul fiscal, potrivit carora prin derogare de la regula generala (potrivit careia exigibilitatea TVA survine, de regula, la data cand are loc faptul generator, adica livrarea bunului sau prestarea serviciului), in situatia in care furnizorul emite factura inainte de data la care intervine faptul generator (respectiv inainte de livrarea bunului), exigibilitatea

TVA survine anticipat, la data emiterii facturii sau la data incasarii avansului (in functie de care din cele doua evenimente survine primul).

Ca atare si in cazul din speta, dat fiind ca furnizorul SC ..... a emis factura de avans inainte de livrare, exigibilitatea TVA (si implicit dreptul de deducere) a survenit anticipat, de la data emiterii facturii (conform art.145 alin. (1) raportat la art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit.a) din Codul fiscal).

Sub acest aspect, este de mentionat si faptul ca aceleasi facturi au facut anterior obiectul unui control fiscal in scop de rambursare de TVA realizat de inspectorii fiscali la furnizorul SC ....., unde facturile in discutie, cu toate consecintele fiscale aferente, au fost acceptate de controlori fara nicio obiectie.

b) Referitor la facturile de avans emise de furnizorul SC SRL despre care in raportul de inspectie fiscala se retine ca au fost si efectiv achitate, motivul invocat pentru nerecunoasterea dreptului de deducere a TVA este cu totul altul, respectiv ca aceste facturi de avans nu au fost urmate ulterior de alte facturi de livrare efectiva a bunurilor, situatie in care TVA aferenta facturilor de avans nu ar fi deductibila conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, intrucat platile nu au servit ulterior unor operatiuni taxabile.

Acest rationament juridic este unul eronat, intrucat potrivit dispozitiilor art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, orice persoana are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor de bunuri daca la momentul initial, al contractarii, bunurile sunt achizitionate cu intentia de a fi utilizate in folosul realizarii de operatiuni taxabile (interpretare consacrata si prin decizia Curtii de Justitie a Uniunii Europene din cauza C-110/94 (INZO)), fiind irelevant daca ulterior bunurile achizitionate sau avansurile platite au mai fost intrebuintate efectiv (sau nu) in scop de operatiuni taxabile. Or, aceasta conditie a deductibilitatii TVA este intrunita si in cazul din speta.

c) Referitor la incalcarea flagranta a principiului neutralitatii TVA

In materia TVA este unanim recunoscut principiul neutralitatii, potrivit caruia in cazul in care ambele parti ale raportului contractual (in cazul din speta furnizorii SC ..... si SC .....SRL, pe de o parte, si achizitorul SC .....SRL, pe de alta parte) sunt inregistrate in scop de TVA, orice operatiune genereaza uneia dintre ele un drept de deducere/recuperare, iar celeilalte o obligatie de colectare/plata, efectul TVA asupra raportului contractual in ansamblul sau fiind unul neutru.

In cazul din speta, acest principiu fundamental in materie de TVA impunea ca raporturile contractuale cu furnizorii SC ..... si SC .....SRL sa fie analizate si tratate de catre inspectorii fiscali in mod global (si nu doar analizand in mod izolat pozitia achizitorului SC .....SA), situatie in care inspectorii fiscali ar fi constatat ca pentru orice suma reprezentand TVA care SC .....SA nu ar fi avut dreptul sa o deduca, pentru egalitate de rationament si tratament nici furnizorii SC ..... respectiv SC



.....SRL nu ar fi avut obligatia de colectare si de plata si ca, prin urmare, orice astfel de suma reprezentand TVA dedusa fara drept de catre achizitorul SC .....SA a fost compensata printr-o plata nedatorata de valoare echivalenta efectuata de catre furnizorul SC ....., respectiv SC .....SRL, nerezultand niciun fel de debite reprezentand TVA.

Or, in mod evident, acest principiu fundamental al neutralitatii TVA a fost flagrant incalcat in cazul din speta, unde procedand intr-un mod tendentios si abuziv inspectorii au analizat izolat doar pozitia achizitorului SC .....SA - in sarcina caruia a fost stabilita o TVA suplimentara in suma de .....lei - fara a observa si analiza in mod global raporturile contractuale ale SC .....SRL cu furnizorii SC ..... si SC .....SRL (astfel cum era obligatoriu pentru respectarea principiului neutralitatii), in ansamblul carora orice astfel de suma posibil dedusa fara drept de catre achizitor a fost colectata si achitata de catre cei doi furnizori fara a fi datorata, creanta fiscala stabilita prin actele contestate fiind asadar inexistenta.

d) Referitor la facturile emise de furnizorul .....SRL a carui inregistrare in scopuri de TVA a fost anulata pentru perioada ....., petenta sustine ca a facut dovada ca facturile initiale mentionate in cuprinsul actelor contestate au fost stornate de furnizor, iar in locul acestora, dupa reactivarea inregistrarii sale in scop de TVA - dar tot in interiorul perioadei verificate - a emis o noua factura pentru aceeasi suma totala (respectiv factura cu nr. EB .....- anexata in copie), pentru care petenta intruneste toate conditiile legale pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA.

Fata de considerentele expuse, petenta solicita admiterea contestatiei.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ...., organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Hunedoara - Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit :**

- impozit profit in suma de .....lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de .....lei;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de .....lei;
- TVA in suma de .....lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma de .....lei;
- penalitati de intarziere aferente TVA in suma de .....lei.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ...., contestata de SC .....SRL, rezulta urmatoarele:

Referitor la impozitul pe profit

In luna noiembrie 2011, executorul judecatoresc .....a scos la vanzare prin licitatie imobiliara terenul intravilan in suprafata de .....mp, situat in loc. Oradea FN, jud Bihor, inscris in CF sub nr. ...., proprietate a SC .....SRL, in vederea achitarii obligatiei in valoare de .....EUR a SC .....SRL fata de creditoarea sa SC .....SA.

Terenul respectiv a fost adus ca aport la capitalul social al SC .....SA de catre asociata SC ..... SA in luna martie 2009 fiind inregistrat in evidenta contabila a SC .....SA la valoarea de .....lei.

Conform Procesului verbal de licitatie nr. 387/08.11.2011, pretul de strigare al terenului a fost de .....EUR sau echivalentul in lei la cursul BNR din data publicatiei de .....lei /EUR, adica .....lei, care reprezinta „valoarea imobilului/teren cu TVA inclus”, si a fost stabilit „conform intelegerii partilor”.

La licitatie s-a inscris in calitate de licitant .....SUCURSALA Harghita care a oferit pretul de strigare, fiind declarata adjudecatara.

In urma licitatiei s-a emis de catre executorul judecatoresc, catre adjudecatara factura de vanzare a terenului seria AR WCG nr. 7546957/18.11.2011 in valoare totala de .....lei , din care TVA in valoare de 671.878,59 lei.

Potrivit prevederilor art. 500 alin. (2) din Codul de procedura civila, in vigoare la data respectiva: „Executorul va stabili de indata pretul imobilului, iar in cazul in care considera necesar va cere parerea unui expert. Dispozitiile art. 411, alin. (3) sunt aplicabile”.

Potrivit prevederilor art. 411 alin. (3): „Executorul judecatoresc este obligat sa identifice si sa evalueze, cu acordul partilor bunurile sechestrate, iar in caz contrar va solicita efectuarea unei expertize. Bunurile vor fi evaluate la valoarea lor de circulatie. O copie de pe raportul de expertiza se comunica si debitorului”.

A fost prezentat organelor de inspectie fiscala raportul de evaluare a terenului nr. ....(in limba engleza) intocmit de catre Jakobffy Margit, membra ANEVAR, director la SC ..... SRL, valoarea evaluata determinata de expert fiind de .....EUR respectiv .....lei, rezultand astfel o descrestere substantiala a valorii terenului (.....lei).

Scaderea valorii terenului rezultata in urma evaluarii nu a fost reflectata in contabilitate, respectiv societatea nu a efectuat inregistrarea contabila :

681 = 211 „Terenuri”  
.....lei

„Cheltuieli de exploatare privind amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru depreciere”

terenul ramanand inregistrat la valoarea de .....lei, fiind scazut din evidenta la aceasta valoare pe seama altor cheltuieli de exploatare (ct. 658).

Cheltuiala cu scaderea din evidenta a terenului a fost considerata de societate in totalitate cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil, fara a tine cont de prevederile art. 21 alin. (4) lit. s) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia: (4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: s) cheltuielile reprezentand valoarea deprecierilor mijloacelor fixe, in cazul in care, ca urmare a efectuarii unei reevaluari, se inregistreaza o descrestere a valorii acestora”.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala au considerat diferenta intre valoarea la care terenul a fost reflectat in evidenta contabila si valoarea evaluata a terenului in suma de .....lei, cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil, rezultand astfel pentru anul 2011 pierdere fiscala de recuperat in suma de .....lei si nu de .....lei, fiind diminuata pierderea fiscala de recuperat cu suma de .....lei.

Prin declaratia privind impozitul pe profit cod 101 aferenta anului 2012, societatea a declarat aferent acestui an profit in suma de 3.421.894 lei din care a recuperat pierderea fiscala inregistrata in declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului 2011 in suma de .....lei, rezultand pierdere fiscala de recuperat in suma de .....lei.

Potrivit prevederilor art. 26 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare: „Pierderea anuala, stabilita prin declaratia de impozit pe profit, se recupereaza din profiturile impozabile obtinute in urmatoorii 5 ani consecutivi”.

Pierderea fiscala care trebuia inregistrata in declaratia cod 101 aferenta anului 2011 care se putea recupera din profitul impozabil al perioadei urmatoare este in suma de .....lei si nu de .....lei, rezultand astfel pentru anul 2012 profit impozabil in suma de .....lei, pentru care societatea datoreaza impozit pe profit in suma de .....lei, avand in vedere prevederile art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: „Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil , este de 16 % (...)”.

Prin declaratia privind impozitul pe profit cod 101 aferenta anului 2013 societatea a declarat aferent acestui an profit in suma de 4.104.119 lei din care a recuperat pierderea fiscala ramasa de recuperat aferenta anului 2011 inregistrata in declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului 2012 in suma de .....lei, rezultand pierdere fiscala de recuperat in perioada urmatoare in suma de 696.668 lei.

La finele anului 2012 societatea nu mai inregistreaza in suma pierdere de recuperat in perioadele urmatoare, ci profit impozabil, motiv pentru care in declaratia cod 101 aferenta anului 2013 trebuia sa inregistreze profit impozabil in suma de 4.104.119 lei pentru care datora impozit pe profit in suma de .....lei,

In sinteza, pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2013, s-a redus pierderea fiscala de recuperat aferenta anului 2011 cu suma de .....lei si s-a determinat impozit pe profit suplimentar in suma totala de .....lei, din care:

- pentru anul 2012 .....lei;
- pentru anul 2013 .....lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, in conformitate cu prevederile art. 119 si 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au fost calculate majorari de intarziere in suma de .....lei si penalitati de intarziere in suma de .....lei, calculate pana la data de 24.11.2014.

#### Cu privire la TVA stabilita suplimentar

##### a) Referitor la facturile de avansuri emise de SC .....

In lunile octombrie 2012, decembrie 2012 si ianuarie 2013 unitatea verificata a inregistrat in evidenta contabila urmatoarele facturi avand ca furnizor SC ..... Arad (CU 20261284):

- factura .....reprezentand contravaloare avans materiale in valoare totala de .....lei, din care TVA in valoare de .....lei;
- factura B08-F1-39/31.12.2012 reprezentand contravaloare avans in valoare totala de .....lei, din care TVA in valoare de .....lei;
- factura ..... reprezentand contravaloare avans in valoare totala de .....lei, din care TVA in valoare de .....lei.

Facturile mai sus mentionate nu au fost niciodata achitate de unitatea verificata, ulterior fiind inregistrate facturi de stornare a acestor avansuri, dupa cum urmeaza:

- factura ..... in valoare totala de - .....lei, din care TVA in valoare de -.....lei;
- factura B08-F1-53/30.06.2013 in valoare totala de - .....lei, din care TVA in valoare de -.....lei;
- factura ..... in valoare totala de - .....lei, din care TVA in valoare de -.....lei;
- factura ..... in valoare totala de -.....lei, din care TVA in valoare de -292.258 lei;
- factura B08-F1-231/31.10.2013 in valoare totala de -.....lei, din care TVA in valoare de -7.742 lei;
- factura B08-F1-1193/19.12.2013 in valoare totala de -.....lei, din care TVA in valoare de -826.926 lei.

S-au solicitat explicatii reprezentantilor societatii cu privire la documentele care au stat la baza emiterii facturilor de avans si la motivele stornarii acestor facturi, fiind prezentate de catre acestia urmatoarele documente:

- Contractul de vanzare – cumparare nr. ....incheiat intre SC .....SA in calitate de cumparatoare, avand ca obiect vanzarea de otel BST 500 S D = 10, 12 si 14 fasonat.

- Contractul de vanzare - cumparare nr. 1/31.12.2012 incheiat intre SC .....SA in calitate de cumparatoare, avand ca obiect vanzarea de otel BST 500S D = 8, 10, 12, 14, 16, 25 SI 28 fasonat.

Prin contracte se stabilesc doar sumele care urmeaza a fi platite ca avans de catre cumparator si pretul de vanzare pentru atel beton fara a se preciza cantitatea de otel ce urmeaza a fi livrata cumparatorului, prin actele aditionale la contracte stabilindu-se stornari ale facturilor de avans.

Factura de avans .....in valoare totala de .....lei, din care TVA in valoare de 397.741, 94 lei emisa in baza Contractului nr. ....a fost stornata inainte de intrarea SC .....SA in grupul fiscal unic, fiind emisa de catre SC ..... factura de storno .....in valoare totala de de - .....lei, din care TVA in valoare de -.....lei. In actul aditional la Contractul nr. 545/31.10.2012, incheiat la dat de 28.11.2012 nu se precizeaza motivele stornarii, consemnandu-se doar ca la data semnarii actului aditional Contractul de „prestari servicii”inceteaza inainte de termen, ca urmare a acordului partilor si odata cu incetarea contractului „prestatorul” are obligatia de a storna toate avansurile „date” de catre „prestator”, in suma de .....lei.

Facturile de avans .....in valoare totala de .....lei din care TVA in suma de .....lei si ..... in valoare totala de .....lei din care TVA in suma de .....lei, emise in baza Contractului nr. 1/31.12.2012 au fost stornate dupa data intrarii SC .....SA in grupul fiscal unic in actele aditionale la contract precizandu-se ca motiv al stornarii faptul ca aceste facturi nu au fost achitate.

Pana la finele anului 2013, toate facturile de avans emise in mod repetat de catre SC ..... au fost stornate, in perioada verificata in evidenta contabila a SC .....SA nefiind reflectate achizitii de bunuri sau servicii de la SC .....

Avand in vedere ca sumele inscrise in facturile de avans nu au fost incasate de emitentul facturilor, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca emitentul facturilor a emis facturi fara obiect , incalcand prevederile art. 155 alin. (5) lit. d), art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) si alin. (3) si art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In plus, facturile de avans au fost stornate, nefiind emise de catre SC ..... catre SC .....SA.

Organele de inspectie fiscala au mai precizat ca din informatiile furnizate de baza de date electronice ANAF, s-a constatat ca SC ..... SI SC .....SRL sunt societati comerciale administrate in comun, iar SC ..... a depus deconturi de TVA cu sold negativ in perioada in care a emis in mod repetat facturi de avans catre SC .....SRL.

b) Referitor la facturile de avans emise de furnizorul SC .....SRL

In lunile noiembrie 2012, decembrie 2012 si septembrie 2013, petenta a inregistrat in evidenta contabila urmatoarele facturi de avans emise de SC .....SRL:

- factura .....reprezentand contravaloare avans in suma totala de 2.500.000 lei, din care TVA in suma de 483.871 lei. Factura mentionata a fost achitata in data de 30.09.2013, dupa data intrarii SC .....SA in grupul fiscal unic;

- factura .....reprezentand contravaloare avans in suma totala de 1.0.....lei, din care TVA in suma de .....lei. Factura mentionata a fost achitata in data de 06.12.2012, inainte de data intrarii SC .....SA in grupul fiscal unic;

- factura .....reprezentand contravaloare avans in suma totala de 3.695.000 lei, din care TVA in suma de .....lei, emisa dupa data intrarii SC .....SRL in grupul fiscal unic si care a fost achitata partial.

S-au solicitat explicatii reprezentantilor societatii cu privire la documentele care au stat la baza emiterii facturilor de vans si la motivele stornarii acestor facturi, fiind prezentate in acest sens Contractul de vanzare-cumparare nr. ....incheiat intre SC .....SRL si SC .....SRL in calitate de cumparator, avand ca obiect vanzarea de otel-beton, beton, ciment, tencuiala si caramida, precum si acte aditionale la contract.

Prin contract si actele aditionale nr. 1/06.11.2012 si 2/30.09.2013 se stabilesc sumele care urmeaza a fi platite ca avans de catre cumparator si pretul de vanzare pentru materiale ce ar urma sa fie achizitionate de catre acesta, fara a se preciza cantitatea, iar actul aditional din data de 22.10.2013 cuprinde acordul partilor cu privire la incetarea contractului de vanzare-cumparare. Totodata, prin acest act se precizeaza ca „Odata cu incetarea contractului, vanzatorul are obligatia de a storna toate avansurile date de catre cumparator in suma de .....lei + TVA. Dupa achitarea obligatiilor, orice alte drepturi, respectiv obligatii corelative, ale oricareia dintre parti, generate in baza contractului, sunt nule de plin drept, partile fiind repuse in situatia anterioara semnarii acestuia”. Nu se precizeaza motivul stornarii facturilor de avans, iar la incetarea contractului, dupa stornarea facturilor de avans, partile nu au fost depuse in situatia anterioara semnarii partial achitata, celelalte facturi au fost achitate in totalitate, in conditiile in care in evidenta contabila a SC .....SA nu au fost reflectate alte facturi de livrari marfuri sau prestari servicii emise de SC .....SRL.”

Avand in vedere ca toate facturile de avans emise de SC .....SRL au fost stornate si nu au fost emise alte afcturi de livrari bunuri sau prestari servicii, organele de inspectie fiscala au apreciat ca SC .....SA a dedus in mod nelegal (pana la data intrarii in grupul fiscal unic inregistrat in scopuri TVA), TVA in suma totala de 685.161 leiaferenta facturilor .....in suma de

..... lei si .....in suma de .....lei, contrar prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au mentionat ca din consultarea bazei de date electronice ANAF a rezultat ca SC .....SRL si SC .....SA sunt societati administrate in comun, iar ca SC .....SRL a depus deconturi de TVA cu sold negativ in perioada in care a emis in mod repetat catre SC .....SA facturi de avans.

Referitor la facturile emise de furnizorul .....SRL

In luna martie 2013, societatea verificata a inregistrat in evidenta contabila si a dedus TVA in suma de .....lei in baza urmatoarelor facturi emise de .....SRL Bucuresti (cui .....);

- factura seria EB nr. ....reprezentand contravaloare .....cutii postale in valoare de .....lei, TVA dedusa fiind in suma de .....lei;

- factura seria EB nr. ....reprezentand contravaloare .....cutii postale in valoare de .....lei, TVA dedusa fiind in suma de .....lei.

Din informatiile furnizate de baza de date ANAF a rezultat ca pentru SC .....SRL Bucuresti a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA pe perioada .....

Avand in vedere cele prezentate, organele de inspectie fiscala au apreciat ca societatea verificata a dedus eronat TVA in suma de .....lei, nefiind respectate prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 46 alin. (1) din HG nr. 44/2004.

III. Prin contestatia formulata petenta contesta:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....;

- Raportul de inspectie fiscala nr. ...., solicitand anulara acestora

- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ....

prin care s-au stabilit in sarcina acestEia obligatii fiscale suplimentare contestate reprezentand:

- impozit profit in suma de .....lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de .....lei;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de .....lei;
- TVA in suma de .....lei;

- dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma de .....lei;
- penalitati de intarziere aferente TVA in suma de .....lei.

**III.1. Referitor la contestatia indreptata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ....**

In fapt, SC .....SRL a formulat contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. 1217/20.02.2014.

In drept, potrivit prevedrilor art. 85 alin. (1) si art. 88 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 85

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);*

***b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.”***

*Astfel se retine, cã, titlu de creantã pentru obligatiile datorate bugetului de stat il constituie **decizia de impunere**, aceasta fiind cea care produce efecte juridice fata de contribuabil la baza acesteia fiind **raportul de inspectie fiscala, act premergator emiterii deciziei de impunere.”***

„ART. 88:

***Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere***

*Sunt asimilate deciziilor de impunere și urmatoarele acte administrative fiscale:*

*a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoarea adaugata și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contributii și alte venituri ale bugetului general consolidat;*

*b) deciziile referitoare la bazele de impunere;*

*c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;*

*d) procesele-verbale prevazute la art. 142 alin. (6) și art. 168 alin. (2).*

*e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”*

Potrivit art. 206 alin.(2) din OG nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

***„(2) Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”***

La art. 107 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede :



*„Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabilete si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:*  
*a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;”*

Fata de aceste prevederi legale se retine ca prin Codul de procedura fiscala s-a prevazut in mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligatii suplimentare respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanta prin care se pot stabili obligatii fiscale in sarcina contribuabilului.

Se mai retine ca, potrivit OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, contestatiile: *„Impotriva titlului de creanta, precum și impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac și nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, inconditiile legii.(...)”* in speta raportul de inspectie fiscala neavand natura juridica a unui act administrativ fiscal nu poate fi contestat in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala.

In drept, pct. 5.4. din OPANAF 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală prevede:

*„5.4. Raportul de inspectie fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”*

Avand in vedere si prevederile art. 213 alin. (5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare **„Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”**, organul de solutionare a contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei indreptata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-HD383/28.11.2014 **urmand a fi respinsa ca inadmisibila.**

### **III.2. Referitor la impozitul pe profit in suma de .....lei si accesoriile aferente**

In fapt, in luna noiembrie 2011, executorul judecatoresc .....a scos la vanzare prin licitatie imobiliara terenul intravilan in suprafata de .....mp, situat in loc, proprietate a SC BLOC .....05 SRL, in vederea achitarii obligatiei in valoare de .....EURO fata de creditoarea sa SC .....SA.

Terenul respectiv a fost adus ca aport la capitalul social al SC BLOC .....05 SRL de catre asociata ..... SA in luna martie 2009, fiind inregistrat in evidenta contabila la valoarea de .....lei.

Terenul a fost vandut la licitatie, conform contractului de vanzare autentificat de notarul public Savin Nastase sub nr. 2210/06.12.2011, cu pretul de 3.541.372,72 lei.

In vederea stabilirii pretului terenului licitat a fost intocmit de catre .....Raportul de evaluare a terenului nr. 24262/10.06.2011.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere al cheltuielilor reprezentand diferenta dintre costul de achizitie si pretul de vanzare (.....lei – .....lei) in suma de .....lei, apreciand ca aceasta reprezinta o depreciere a valorii terenului.

Conform art. 16 alin. (2) din Legea nr. 31/1190 a societatilor-republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„(2) Aporturile în natură trebuie să fie evaluabile din punct de vedere economic. Ele sunt admise la toate formele de societate și sunt vărsate prin transferarea drepturilor corespunzătoare și prin predarea efectivă către societate a bunurilor aflate în stare de utilizare.”*

Rezulta ca odata cu predarea bunurilor pentru aport la capitalul social, acestea devin proprietatea firmei, iar aceasta va dispune ca un proprietar de acestea.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 7 alin. (1) pct. 33 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2011, pentru mijloacele fixe amortizabile si terenuri valoarea fiscala reprezinta **„ costul de achiziție, de producție sau valoarea de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, la data intrării în patrimoniul contribuabilului, utilizată pentru calculul amortizării fiscale, după caz. În valoarea fiscală se includ și reevaluările contabile efectuate potrivit legii. În cazul în care se efectuează reevaluări ale mijloacelor fixe amortizabile care determină o descreștere a valorii acestora sub costul de achiziție, de producție sau al valorii de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz, valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează până la nivelul celei stabilite pe baza costului de achiziție, de producție sau a valorii de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz. În situația reevaluării terenurilor care determină o descreștere a valorii acestora sub costul de achiziție sau sub valoarea de piață a celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz, valoarea fiscală este costul de achiziție sau valoarea de piață a celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz.”**

Referitor la regula generala de calcularea a impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2011:

„ART. 19

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

coroborate cu pct. 14 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil în anul 2011, care prevede:

*„14. La calculul profitului impozabil limitele cheltuielilor deductibile prevăzute de legislația în vigoare se aplică trimestrial sau potrivit prezentelor norme metodologice, după caz, astfel încât la finele anului acestea să se încadreze în prevederile legii. Pentru contribuabilii care au obligația de a plăti impozitul pe profit anual, limitele cheltuielilor deductibile prevăzute de legislația în vigoare se aplică anual.”*

Art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează cheltuielile deductibile la calculul impozitului pe profit:

„ART. 21

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

La pct. 2 din Decizia nr. 2/07.04.2004 a Comisiei centrale fiscale aprobată prin OMFP nr. 576/2004 se stipulează următoarele:

*„În aplicarea prevederilor art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării sau cedării unui mijloc fix amortizabil sau terenurilor, calculate ca diferență între valoarea fiscală de intrare a acestora și amortizarea fiscală, după caz, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.”*

Referitor la operațiunea de reevaluare a imobilizărilor corporale sunt aplicabile prevederile Ordinului nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

*„Evaluarea la data bilanțului*

*Recunoașterea imobilizărilor corporale*

92. - *Imobilizările corporale reprezintă active care:*

*a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și*

*b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.*

93. - *(1) Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale și imobilizări corporale în curs de execuție.*

*(2) Terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate*

separat, chiar atunci când sunt achiziționate împreună. O creștere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.

94. - (1) Contabilitatea terenurilor se ține pe două categorii: terenuri și amenajări de terenuri.

(2) În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidențiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcții și altele.

Evaluarea la data bilanțului (...)

109. - O imobilizare corporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

**Cedarea și casarea** (...)

114. - (1) **O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.**

(2) Dacă o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidență valoarea contabilă a părții înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare.

115. - (1) **În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări corporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.**

(2) **În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta și trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul "Alte venituri din exploatare", respectiv "Alte cheltuieli de exploatare", după caz. (...)**

121. - (1) Entitățile **pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercitiului financiar**, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

„123. - (1) În cazul în care, ulterior recunoașterii inițiale ca activ, valoarea unui activ imobilizat este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție/costului de producție sau al oricărei alte valori atribuite înainte aceluia activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având

în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

(2) **Elementele dintr-o grupă de imobilizări corporale se reevaluează simultan** pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite.

(3) **Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din grupa din care face parte trebuie reevaluate.**

(4) O grupă de imobilizări corporale cuprinde active de aceeași natură și utilizări similare, aflate în exploatarea unei entități.

(5) Exemple de grupe de imobilizări corporale sunt: terenuri; clădiri; mașini și echipamente; nave; aeronave etc.

(6) Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă a imobilizărilor corporale este determinată, în general, plecând de la valoarea lor de piață.

(7) **Dacă un activ dintr-o grupă de active nu poate fi reevaluat, de exemplu, din cauză că nu există o piață activă pentru acel activ, activul trebuie prezentat în bilanț la cost, minus ajustările cumulate de valoare.**

(8) O piață activă este o piață unde sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) elementele comercializate sunt omogene;

b) pot fi găsiți în permanență cumpărători și vânzători interesați; și

c) prețurile sunt cunoscute de cei interesați.

(9) **Dacă valoarea justă a unei imobilizări corporale nu mai poate fi determinată, valoarea activului prezentată în bilanț trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad ajustările cumulate de valoare.**”

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, entitățile **pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercitiului financiar, respectiv la 31 decembrie**, legiuitorul prin sintagma **pot** lasând la latitudinea unui agent economic opțiunea de a uza sau nu de aceasta posibilitate a reevaluării **pentru imobilizări corporale existente în patrimoniul societății la sfârșitul exercitiului financiar**, iar operațiunea de reevaluare nu trebuie să fie selectivă ci **sa cuprinda toate elementele dintr-o grupa de imobilizări.**

Ori, în speta supusă analizei, la data de 31.12.2011 (data la care avea obligația înregistrării reevaluării) terenul nu se mai afla în patrimoniul societății, fiind vândut la data de 06.12.2011. Având în vedere starea de fapt, rezulta că petenta avea obligația înregistrării contractului de vânzare (operațiune anterioară înregistrării bilanțului) la data de 06.12.2014, rezultând că la data evaluării (data bilanțului - 31.12.2011) terenul nu mai era proprietatea petentei, deci nu mai trebuia înregistrată evaluarea.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 123 alin. (7) din Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene deoarece activul a fost evidenciat de societate la pretul de cost.

Prin urmare, din analiza prevederilor legale mentionate mai sus rezulta ca cheltuielile inregistrate in aceste situatii sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri.

Astfel, simplul fapt ca societatea a inregistrat cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu vanzarea terenului in conditiile in care, din situatia de fapt prezentata prin raportul de inspectie fiscala, rezulta ca terenul a fost vandut urmare unei licitatii, evaluarea fiind realizata doar in scopul stabilirii unui pret de pornire al licitatiei, nu conduce decat la concluzia ca aceste cheltuieli au fost realizate in scopul realizarii de venituri.

Avand in vedere ca din constatările inscrise in raportul de inspectie fiscala nu reiese daca petenta a inregistrat veniturile aferente operatiunii de vanzare a terenului, organul de solutiere nu se poate pronunța cu privire la caracterul deductibil sau nedeductibil al acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil.

In speta sunt aplicabile si prevederile art. 65 alin. (1), art. 213 alin. (1) si alin. (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu completarile si modificarile ulterioare, care stipuleaza:

„ART. 65

*Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale*

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

„ART. 213

*Solutiunea contestatiei*

*(1) In solutiunea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutiunea contestatiei se face in limitele sesizarii. (...)*

*(4) Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”*

Din textele de lege mai sus prezentate, se retine ca organul de solutiere a contestatiei analizeaza contestatia in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei, oferind posibilitatea organului de inspectie fiscala sa se pronunte asupra noilor probe depuse de contestator in sustinerea cauzei prin referatul cu propuneri de solutiere a contestatiei.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca organul de solutiere a contestatiei nu se poate pronunța cu privire la deductibilitatea cheltuielilor in

suma de .....lei in conditiile in care din constatările inscrise in raportul de inspectie fiscala si documentele anexate la dosarul contestatiei nu reiese daca petenta a inregistrat veniturile aferente operatiunii de vanzare a terenului, astfel incat se impune desfiintarea partiala a actului administrativ fiscal atacat pentru impozitul pe profit in suma de .....lei (rezultat ca urmare a neacordarii deductibilitatii pentru cheltuielile in suma de .....lei), si, deoarece accesoriile urmeaza debitul, conform principiului de drept “*sequitur principale*”, se va desfiinta partial decizia si pentru accesoriile aferente, respectiv 175.514 lei, reprezentand majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere.

Pentru a se analiza veridicitatea si realitatea acestor documente si a se determina influenta acestora asupra bazei impozabile, conform art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: „(3) **Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**”, organele de inspectie fiscala vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 „Rolul activ” din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„*Rolul activ*

(1) *Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

(2) *Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.*

(3) *Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”*

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentului avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

Este adevarat ca de principiu contribuabilei ii revine sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale, fapt ce rezulta din prevederile art. 65 din Codul de procedura fiscala insa, cum in speta de fata organele de inspectie fiscala nu au prezentat probe concludente de natura sa rastoarne prezumtia de nevinovatie a petentei, sarcina probei este rasturnata, obligatia de a dovedi

provenienta debitului care fac obiectul contestatiei precum si modul in care s-au calculat accesoriile contestate, revenind organului de inspectie fiscala competent.

La reverificare se vor avea in vedere prevederile pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

***„11.5. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.***

*11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”*

### **III.3 Referitor la TVA**

#### **III.3.a) Referitor la facturile de avansuri emise de SC .....**

In fapt, petenta a dedus TVA in suma totala de .....lei aferenta urmatoarelor facturi fiscale emise de furnizorul SC .....

- factura fiscala nr. ...., reprezentand contravaloare avans materiale in valoare totala de .....lei, din care TVA .....lei;
- factura fiscala nr. ...., reprezentand contravaloare avans materiale in valoare totala de .....lei, din care TVA .....lei;
- factura fiscala nr. ...., reprezentand contravaloare avans materiale in valoare totala de .....lei, din care TVA .....lei.

Ulterior au fost emise facturi de stornare a facturilor antementionate, dupa cum urmeaza:

- factura fiscala nr. ...., in valoare totala de -.....lei, din care TVA -.....lei;
- factura fiscala nr. ...., in valoare totala de -.....lei, din care TVA -.....lei;
- factura fiscala nr. ...., in valoare totala de -.....lei, din care TVA -.....lei;
- factura fiscala nr. ...., in valoare totala de -.....lei, din care TVA -292.258 lei;
- factura fiscala nr. B08-F1-231/31.10.2013, in valoare totala de - .....lei, din care TVA -7.742 lei;
- factura fiscala nr. B08-F1-1193/19.12.2013, in valoare totala de - .....lei, din care TVA -826.926 lei.



Organele de inspectie fiscala au solicitat petentei documentele care au stat la baza emiterii facturilor de avans si la motivele stornarii acestor facturi, fiind prezentate de catre acestia urmatoarele documente:

- Contractul de vanzare – cumparare nr. ....incheiat intre SC .....SRL in calitate de cumparatoare, avand ca obiect vanzarea de otel BST 500 S D = 10, 12 si 14 fasonat.

- Contractul de vanzare - cumparare nr. 1/31.12.2012 incheiat intre SC .....SRL in calitate de cumparatoare, avand ca obiect vanzarea de otel BST 500S D = 8, 10, 12, 14, 16, 25 SI 28 fasonat.

Prin contracte se stabilesc doar sumele care urmeaza a fi platite ca avans de catre cumparator si pretul de vanzare pentru otel beton fara a se preciza cantitatea de otel ce urmeaza a fi livrata cumparatorului, prin actele aditionale la contracte stabilindu-se stornari ale facturilor de avans.

Factura de avans nr. ....in valoare totala de .....lei, din care TVA in valoare de .....lei emisa in baza Contractului nr. ....a fost stornata inainte de intrarea SC .....SRL in grupul fiscal unic, fiind emisa de catre SC ..... factura de storno ..... in valoare totala de de - .....lei, din care TVA in valoare de -.....lei. In actul aditional la Contractul nr. 545/31.10.2012, incheiat la data de 28.11.2012 nu se precizeaza motivele stornarii, consemnandu-se doar ca la data semnarii actului aditional Contractul de „prestari servicii” inceteaza inainte de termen, ca urmare a acordului partilor si odata cu incetarea contractului „prestatorul” are obligatia de a storna toate avansurile „date” de catre „prestator”, in suma de .....lei.

Concluzia organelor de inspectie fiscala a fost aceea ca inregistrarea facturilor de avans care au fost stornate ulterior intrarii in grupul fiscal unic fara a fi urmate de livrarea bunurilor/prestarea serviciilor s-a realizat de catre SC .....SRL doar pentru a obtine un avantaj fiscal, respectiv acela de a-si exercita dreptul de deducere al TVA, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de 1.252.258 lei (.....lei + .....lei).

Referitor la cauza analizata, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si Normele de aplicare a acesteia, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, prevad:

- art. 134 alin. (1)-(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 134

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această*

*dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.(...)*”

- art. 134<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*ART. 134<sup>1</sup>*

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. (...)*

- art. 134<sup>2</sup> alin. (1)-(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*ART. 134<sup>2</sup>*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;(…)*

coroborate cu pct. 16 din Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care prevad:

*„16<sup>1</sup>. (1) Prevederile art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora.”*

- art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 145*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile;(…)*”

- art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 146*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”*

Din textele de lege citate mai sus, rezulta urmatoarele:

Dreptul de deducere al TVA ia nastere la momentul exigibilitatii taxei (art. 145 alin. (1) din Codul fiscal), care intervine la data la care are loc faptul generator, aceasta data fiind data livrarii bunurilor sau data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute la alin. (2) din art. 134<sup>2</sup> din Codul fiscal

La lit. a) a alin. (2) din art. 134<sup>2</sup> din Codul fiscal se prevede una din exceptiile privind exigibilitatea TVA, respectiv exigibilitatea TVA intervine la data emiterii unei facturi, inainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, iar in aceasta situatie se incadreaza si emiterea facturilor de avansuri, asa cum este mentionat la pct. 16 alin. (1) din normele metodologice mai sus citate: „... *sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora.*” Prin avansuri se intelege plata partiala sau totala a contravalorii bunurilor/serviciilor, efectuate inainte de data livrarii sau prestarii.

Drept urmare, in baza acestor prevederi legale, dreptul de deducere al facturilor de avans ia nastere la data emiterii facturilor de avans de catre furnizori.

Dreptul de deducere al TVA este conditionat de utilizarea achizitiilor in folosul operatiunilor taxabile, asa cum prevede art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv conditia ca achizitiile sa fie urmate de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor inscrise in contractele incheiate intre parti, care sa conduca la obtinerea de venituri impozabile, si, de asemenea, dreptul de deducere este conditionat de detinerea unei facturi fiscale emise conform art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, conform art. 146 alin. (1) lit. a) din lege, mai sus citat.

Prin urmare, persoana impozabila pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, trebuie sa indeplineasca conditiile prevazute de lege, respectiv conditia de a justifica exercitarea acestui drept in baza unor facturi emise in conformitate cu art. 155 din Codul fiscal si conditia ca factura sa fie urmata de efectuarea achizitiilor in folosul operatiunilor taxabile, respectiv pentru obtinerea veniturilor impozabile, conditii care trebuie indeplinite si in cazul facturilor de avans emise furnizori.

Deci, deducerea TVA implica automat efectuarea livrarilor sau prestarilor de servicii inscrise in contractele incheiate intre parti.

In cazul de fata, pentru ca societatea contestatoare sa aiba drept de deducere pentru cele trei facturi fiscale de avans, prezentate mai sus, emise in conformitate cu prevederile legale, trebuie sa dovedeasca faptul ca, ulterior avansurilor, SC ..... a livrat societatii beneficiare bunurile mentionate in contractele de vanzare – cumparare mentionate intre parti sau au prestat pentru aceasta societate beneficiara serviciile mentionate in contractele incheiate intre parti, deci faptul ca avansurile s-au finalizat printr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

Insa, aceasta conditie nu a fost indeplinita intrucat facturile de avans nu au fost urmate de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor contractate, bunuri si servicii care sa fie utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii contestatoare, facturile de avans fiind stornate ulterior.

Intrucat achizitiile de bunuri si servicii nu au avut loc, ele nu au condus la realizarea de operatiuni taxabile.

In drept, sunt aplicabile si prevederile art. 11 alin. (1) din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„ART. 11*

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

In cazul de fata, prin emiterea unor facturi de avans, care nu au fost achitate integral si care au fost stornate ulterior, nu s-a urmarit realizarea unui scop economic al tranzactiilor, respectiv realizarea unor operatiuni taxabile.

In drept, legislatia in vigoare din perioada analizata, prevede urmatoarele in OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„Art.119 - Dispozitii generale privind majorari de intarziere*

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

*„Art. 120 - Majorari de întârziere*

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

*„Art. 120<sup>1</sup> - Penalitati de intarziere*

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

*(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:*

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

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

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

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

Astfel, nefiind indeplinita una din conditiile de exercitare a dreptului de deducere al TVA, respectiv ca achizitiile sa fie utilizate in scopul operatiunilor taxabile, conditie prevazuta la art. art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, rezulta ca societatea nu are drept de deducere al TVA in suma

de .....lei, înscrisă în cele trei facturi fiscale, se vor aplica următoarele reguli:

- dacă facturile de stornare avans au fost înregistrate în contabilitate și preluate în deconturile de TVA ale contestatoarei (chiar și după intrarea în grupul fiscal unic), petenta nu are drept de deducere al TVA în perioada cuprinsă **între data emiterii facturilor de avans și data stornării acestor facturi, datorând doar majorări/dobânzi și penalități de întârziere pentru această perioadă** conform art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- dacă facturile de stornare avans nu au fost înregistrate în contabilitate și nu au fost preluate în deconturile de TVA ale contestatoarei (chiar și după intrarea în grupul fiscal unic), petenta **nu are drept de deducere al TVA și datorează majorări/dobânzi și penalități de întârziere începând de la data înregistrării facturilor de avans** conform art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în situații de abuzuri, în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA.

În contextul celor prezentate mai sus, se reține că potrivit jurisprudenței europene (Cazul C-255/02 - .....orice artificiu (cum este emiterea unei facturi de avans) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Prin urmare, în situația în care, în urma inspecției fiscale s-a demonstrat că în cele cinci cazuri prezentate nicio factură de avans nu a fost plătită, ci au fost emise facturi doar în scopul de a obține un drept de deducere a TVA, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv, ținând seama de jurisprudența europeană în domeniu.

În acest sens sunt hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-80/2011, C-142/2011 și C-285/2011 în care s-a dispus:

- Cauzele C-80/2011 și C-142/2011

*„(...) Astfel, în principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude.”*

- Cauza C-285/2011

*(...) în aceste condiții, trebuie amintit de asemenea că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții,*

*citată anterior, punctul 71, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. 1-12605, punctul 36, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 50, precum și Hotărârea Mahageben și David, citată anterior, punctul 41).*

*(...) în consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârile citate anterior Fini H, punctul 34, Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Mahageben și David, punctul 42).”*

Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfei, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par. 19 din hotărâre).

De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențială, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din conținutul raportului de inspecție fiscală și din documentele anexate la dosarul contestației nu rezulta dacă facturile de stornare ulterioare au fost sau nu înregistrate și declarate în decontul de TVA.

Referitor la grupul fiscal unic, sunt aplicabile prevederile art. 127 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(8) În condițiile și în limitele prevăzute în norme, este considerat drept grup fiscal unic un grup de persoane impozabile stabilite în România care, **independente fiind din punct de vedere juridic, sunt în relații strânse una cu alta din punct de vedere organizatoric, financiar și economic.**”

coroborat cu pct. 4 din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

„4. (1) În sensul art. 127 alin. (8) din Codul fiscal, grupul de persoane impozabile stabilite în România, independente din punct de vedere juridic și aflate în strânsă legătură din punct de vedere financiar, economic și organizatoric, poate opta să fie tratat drept grup fiscal, cu următoarele condiții:

a) o persoană impozabilă nu poate face parte decât dintr-un singur grup fiscal; și

b) opțiunea trebuie să se refere la o perioadă de cel puțin 2 ani; și

c) toate persoanele impozabile din grup trebuie să aplice aceeași perioadă fiscală. (...)

(13) De la data implementării grupului fiscal unic conform alin. (8):

a) fiecare membru al grupului fiscal, altul decât reprezentantul:

1. va raporta în decontul de taxă menționat la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal orice livrare de bunuri, prestare de servicii, import sau achiziție intracomunitară de bunuri sau orice altă operațiune realizată de sau către acesta pe parcursul perioadei fiscale;

2. va trimite decontul său de taxă reprezentantului;

3. nu va plăti nicio taxă datorată și nu va solicita nicio rambursare conform decontului său de taxă.

b) reprezentantul:

1. va prelua, în primul decont consolidat, soldurile taxei de plată de la sfârșitul perioadei fiscale anterioare, neachitate până la data depunerii acestui decont, precum și soldurile sumei negative a taxei pentru care nu s-a solicitat rambursarea din deconturile de TVA ale membrilor grupului aferente perioadei fiscale anterioare ;

2. va raporta în propriul decont de taxă, menționat în art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, orice livrare de bunuri, prestare de servicii, import sau achiziție intracomunitară de bunuri ori de servicii, precum și orice altă operațiune realizată de sau către acesta pe parcursul perioadei fiscale;

3. va raporta într-un decont consolidat rezultatele din toate deconturile de TVA primite de la alți membri ai grupului fiscal, precum și rezultatele din propriul decont de taxă pentru perioada fiscală respectivă;

4. va depune la organul fiscal de care aparține toate deconturile de taxă ale membrilor, precum și formularul de decont de taxă consolidat;

5. va plăti sau, după caz, va cere rambursarea taxei care rezultă din decontul de taxă consolidat.

(14) Fiecare membru al grupului fiscal trebuie:

a) să depună declarația recapitulativă prevăzută la art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal, la organul fiscal de care aparține;

b) să se supună controlului organului fiscal de care aparține;

c) să răspundă separat și în solidar pentru orice taxă datorată de el sau de orice membru al grupului fiscal pentru perioada cât aparține respectivului grup fiscal.

**(15) Livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de fiecare membru al grupului sunt supuse regimului normal de impozitare prevăzut de titlul VI din Codul fiscal, indiferent dacă sunt realizate către terți sau către ceilalți membri ai grupului fiscal, fiecare membru al grupului fiind considerat o persoană impozabilă separată.”**

Referitor la procedura de declarare a TVA după înregistrarea grupului fiscal unic sunt aplicabile prevederile Ordinului nr. 607/2013 privind aprobarea Procedurii de implementare și de administrare a grupului fiscal unic, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare:

2.18. De la data implementării grupului fiscal unic, fiecare membru al grupului completează decontul de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile proprii și îl transmite reprezentantului desemnat al grupului fiscal unic, în vederea întocmirii decontului consolidat de taxă pe valoarea adăugată.

2.19. Decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată se întocmește de reprezentantul grupului, utilizând modelul formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", aprobat prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în care cumulează informațiile privind operațiunile desfășurate de toți membrii grupului.

2.20. Decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată, în care reprezentantul grupului înscrie la rubrica "Date de identificare a persoanei impozabile" și sintagma "reprezentant al grupului fiscal unic", se depune, în numele grupului fiscal unic, la organul fiscal competent.

2.21. În primul decont consolidat de taxă pe valoarea adăugată depus după implementarea grupului fiscal unic se preiau din deconturile fiecărui membru al grupului soldul sumei pozitive din perioada fiscală anterioară, rămasă neachitată, respectiv soldul sumei negative din perioada fiscală anterioară, nesolicitată la rambursare.

2.22. Deconturile de taxă pe valoarea adăugată întocmite de fiecare membru al grupului se depun, cu titlu informativ, de către reprezentantul grupului fiscal unic la organul fiscal competent, odată cu decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată.

2.23. Organul fiscal prelucrează în Sistemul informatic de administrare a creanțelor numai decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată depus de reprezentantul grupului.

2.24. Deconturile de taxă pe valoarea adăugată întocmite de fiecare



*membru al grupului se utilizează pentru verificarea datelor înscrise de reprezentantul grupului în decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată aferent aceleiași perioade.*

*2.25. Deconturile de taxă pe valoarea adăugată întocmite de fiecare membru al grupului nu se prelucrează în sistemul informatic, ci se arhivează la dosarul fiscal al fiecărui membru al grupului .*

*2.26. Dacă, în urma verificării efectuate conform pct. 2.24, rezultă necorelări, organul fiscal notifică reprezentantului grupului în vederea corectării informațiilor din decont”.*

Avand in vedere cele antementionate, **rezulta ca fiecare membru al grupului este tratat ca o persoana impozabila separata**, motiv pentru care nu se justifica tratarea diferentiata aplicata de organele de inspectie fiscala, respectiv acordarea dreptului de deducere inainte de inregistrarea grupului si refuzarea acestui drept dupa inregistrare.

Față de motivațiile prezentate mai sus, rezultă că petenta nu are drept de deducere al TVA pentru facturile de avans si ca atare datoareaza majorari/dobanzi si penalitati de intarziere pe perioada cuprinsa intre data emiterii facturilor de avans si data stornari, daca facturile de stornare au fost inregistrate in contabilitate si preluate in deconturile de TVA.

Referitor la acest aspect se vor face toate demersurile pentru a se stabili cu exactitate daca emiterea facturilor de avans are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal, operatiunea neavand continut economic.

In speta sunt aplicabile si prevederile art. 65 alin. (1), art. 213 alin. (1) si alin. (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu completarile si modificarile ulterioare, care stipuleaza:

„ART. 65

*Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale*

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

„ART. 213

*Solutionarea contestatiei*

*(1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii. (...)*

*(4) Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”*

Din textele de lege mai sus prezentate, se retine ca organul de solutionare a contestatiei analizeaza contestatia in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile

legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei, oferind posibilitatea organului de inspectie fiscala sa se pronunte asupra noilor probe depuse de contestator in sustinerea cauzei prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la deductibilitatea TVA in suma de 1.252.258 lei in conditiile in care din constatările inscrise in raportul de inspectie fiscala si documentele anexate la dosarul contestatiei nu reiese daca petenta a inregistrat facturile de stornare ale facturilor de avansuri, astfel incat se impune desfiintarea partiala a actului administrativ fiscal atacat pentru TVA in suma de 1.252.258 lei si, deoarece accesoriile urmeaza debitul, conform principiului de drept *“sequitur principale”*, se va desfiinta partial decizia si pentru accesoriile aferente.

Pentru a se analiza veridicitatea si realitatea acestor documente si a se determina influenta acestora asupra bazei impozabile, conform art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: *„(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”*, organele de inspectie fiscala vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 *„Rolul activ”* din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„Rolul activ*

*(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

*(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.*

*(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”*

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentei avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

Este adevarat ca de principiu contribuabilei ii revine sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale, fapt ce rezulta din prevederile art. 65 din Codul de procedura fiscala insa, cum in speta de fata organele de inspectie fiscala nu au prezentat probe concludente de natura sa rastoarne prezumtia de nevinovatie a petentei, sarcina probei este rasturnata, obligatia de a dovedi provenienta debitului care fac obiectul contestatiei precum si modul in care s-au calculat accesoriile contestate, revenind organului de inspectie fiscala competent.

La reverificare se vor avea in vedere prevederile pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

*„11.5. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.”*

*11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”*

### **III.2.b) Referitor la facturile de avans emise de furnizorul SC ..... SRL**

In fapt, petenta a dedus TVA in suma totala de 1.400.322,61 lei aferenta urmatoarelor facturi fiscale emise de furnizorul SC .....SRL:

- factura .....reprezentand contravaloare avans in suma totala de 2.500.000 lei, din care TVA in suma de 483.871 lei;
- factura .....reprezentand contravaloare avans in suma totala de 1.0.....lei, din care TVA in suma de .....lei;
- factura .....reprezentand contravaloare avans in suma totala de 3.695.000 lei, din care TVA in suma de .....lei.

Ulterior au fost emise facturi de stornare a facturilor antementionate, dupa cum urmeaza:

- factura fiscala nr. B10-FF-678/22.10.2013, in valoare totala de -1.150.000 lei, din care TVA -22.580 lei;
- factura fiscala nr. B10-FF1-83/30.11.2013, in valoare totala de -6.085.000,01 lei, din care TVA -1.177.741 lei.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii reprezentantilor societatii cu privire la documentele care au stat la baza emiterii facturilor de avans si la motivele stornarii acestor facturi, fiind prezentate in acest sens Contractul de vanzare-cumparare nr. ....incheiat intre SC .....SRL si SC

.....SRL in calitate de cumparator, avand ca obiect vanzarea de otel-beton, beton, ciment, tencuiala si caramida, precum si acte aditionale la contract.

Prin contract si actele aditionale nr. 1/06.12.2012 si 2/30.09.2013 se stabilesc sumele care urmeaza a fi platite ca avans de catre cumparator si pretul de vanzare pentru materialele ce ar urma sa fie achizitionate de catre acesta, fara a se preciza cantitatea, iar actul aditional din data de 22.10.2013 cuprinde acordul partilor cu privire la incetarea contractului de vanzare-cumparare. Totodata, prin acest act se precizeaza ca *„Odata cu incetarea contractului, vanzatorul are obligatia de a storna toate avansurile date de catre cumparator in suma de .....lei + TVA. Dupa achitarea obligatiilor, orice alte drepturi, respectiv obligatii corelative, ale oricareia dintre parti, generate in baza contractului, sunt nule de plin drept, partile fiind repuse in situatia anterioara semnarii acestuia”*.

Avand in vedere ca toate facturile de avans emise de SC .....SRL au fost stornate si nu au fost emise alte facturi de livrari bunuri sau prestari servicii, organele de inspectie fiscala au apreciat ca SC .....SA a dedus in mod nelegal (pana la data intrarii in grupul fiscal unic inregistrat in scopuri TVA), TVA in suma totala de 685.161 lei, aferenta facturilor .....in suma de 483.871 lei si .....in suma de .....lei.

Concluzia organelor de inspectie fiscala a fost aceea ca inregistrarea facturilor de avans care au fost stornate ulterior intrarii in grupul fiscal unic fara a fi urmate de livrarea bunurilor/prestarea serviciilor s-a realizat de catre SC .....SRL doar pentru a obtine un avantaj fiscal, respectiv acela de a-si exercita dreptul de deducere al TVA, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de 685.161 lei (483.871 lei + .....lei).

Referitor la cauza analizata, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si Normele de aplicare a acesteia, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, prevad:

- art. 134 alin. (1)-(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„ART. 134*

*(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.(...)”*

- art. 134<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*ART. 134<sup>1</sup>*

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. (...)*

- art. 134<sup>2</sup> alin. (1)-(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*ART. 134<sup>2</sup>*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;(...)*

coroborate cu pct. 16 din Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care prevad:

*„16<sup>1</sup>. (1) Prevederile art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora.”*

- art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 145*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile;(...)”*

- art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 146*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”*

Din textele de lege citate mai sus, rezulta următoarele:

Dreptul de deducere al TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei (art. 145 alin. (1) din Codul fiscal), care intervine la data la care are loc faptul generator,

aceasta data fiind data livrării bunurilor sau data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute la alin. (2) din art. 134<sup>2</sup> din Codul fiscal.

La lit. a) a alin. (2) din art. 134<sup>2</sup> din Codul fiscal se prevede una din excepțiile privind exigibilitatea TVA, respectiv exigibilitatea TVA intervine la data emiterii unei facturi, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, iar în această situație se încadrează și emiterea facturilor de avansuri, așa cum este menționat la pct. 16 alin. (1) din normele metodologice mai sus citate: „... *sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora.*” Prin avansuri se înțelege plata parțială sau totală a contravalorii bunurilor/serviciilor, efectuate înainte de data livrării sau prestării.

Drept urmare, în baza acestor prevederi legale, dreptul de deducere al facturilor de avansuri ia naștere la data emiterii facturilor de avansuri de către furnizori.

Dreptul de deducere al TVA este condiționat de utilizarea achizițiilor în folosul operațiilor taxabile, așa cum prevede art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv condiția ca achizițiile să fie urmate de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor înscrise în contractele încheiate între părți, care să conducă la obținerea de venituri impozabile, și, de asemenea, dreptul de deducere este condiționat de deținerea unei facturi fiscale emise conform art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, conform art. 146 alin. (1) lit. a) din lege, mai sus citat.

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv condiția de a justifica exercitarea acestui drept în baza unor facturi emise în conformitate cu art. 155 din Codul fiscal și condiția ca factura să fie urmată de efectuarea achizițiilor în folosul operațiilor taxabile, respectiv pentru obținerea veniturilor impozabile, condiții care trebuie îndeplinite și în cazul facturilor de avansuri emise furnizori.

Deci, deducerea TVA implică automat efectuarea livrării sau prestării de servicii înscrise în contractele încheiate între părți.

În cazul de față, pentru că societatea contestatoare să aibă drept de deducere pentru cele patru facturi fiscale de avansuri, prezentate mai sus, emise în conformitate cu prevederile legale, trebuie să dovedească faptul că, ulterior avansurilor, SC ..... a livrat societății beneficiare bunurile menționate în contractele de vânzare – cumpărare menționate între părți sau au prestat pentru această societate beneficiara serviciile menționate în contractele încheiate între părți, deci faptul că avansurile s-au finalizat printr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

Însă, această condiție nu a fost îndeplinită întrucât facturile de avansuri nu au fost urmate de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor contractate, bunuri și servicii care să fie utilizate în folosul operațiilor taxabile ale societății contestatoare, facturile de avansuri fiind stornate ulterior.

Întrucât achizițiile de bunuri și servicii nu au avut loc, ele nu au condus la realizarea de operațiuni taxabile.

In drept, sunt aplicabile si prevederile art. 11 alin. (1) din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„ART. 11*

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

In cazul de fata, prin emiterea unor facturi de avans, care nu au fost achitate integral si care au fost stornate ulterior, nu s-a urmarit realizarea unui scop economic al tranzactiilor, respectiv realizarea unor operatiuni taxabile.

In drept, legislatia in vigoare din perioada analizata, prevede urmatoarele in OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„Art.119 - Dispozitii generale privind majorari de intarziere*

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

*„Art. 120 - Majorari de întârziere*

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

*„Art. 120<sup>1</sup> - Penalitati de intarziere*

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

*(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:*

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

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

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

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

Astfel, nefiind indeplinita una din conditiile de exercitare a dreptului de deducere al TVA, respectiv ca achizitiile sa fie utilizate in scopul operatiunilor taxabile, conditie prevazuta la art. art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, rezulta ca societatea nu are drept de deducere al TVA in suma de 1.400.322,61 lei, inscrisa in cele patru facturi fiscale, se vor aplica urmatoarele reguli:

- daca facturile de stornare avans au fost inregistrate in contabilitate si preluate in deconturile de TVA ale contestatoarei (chiar si dupa intrarea in grupul fiscal unic), petenta nu are drept de deducere al TVA in perioada cuprinsa **intre data emiterii facturilor de avans si data stornarii acestor facturi, datorand doar majorari/dobanzi si penalitati de intarziere pentru aceasta perioada** conform art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

- daca facturile de stornare avans nu au fost inregistrate in contabilitate si nu au fost preluate in deconturile de TVA ale contestatoarei (chiar si dupa intrarea in grupul fiscal unic), petenta **nu are drept de deducere al TVA si datoreaza majorari/dobanzi si penalitati de intarziere incepand de la data inregistrarii facturilor de avans** conform art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în situații de abuzuri, în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA.

În contextul celor prezentate mai sus, se reține că potrivit jurisprudenței europene (Cazul C-255/02 - .....orice artificiu (cum este emiterea unei facturi de avans) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Prin urmare, în situația în care, în urma inspecției fiscale s-a demonstrat că în cele cinci cazuri prezentate nicio factură de avans nu a fost plătită, ci au fost emise facturi doar în scopul de a obține un drept de deducere a TVA, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv, ținând seama de jurisprudența europeană în domeniu.

În acest sens sunt hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-80/2011, C-142/2011 și C-285/2011 în care s-a dispus:

- Cauzele C-80/2011 și C-142/2011

*„(...) Astfel, în principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude.”*

- Cauza C-285/2011

*(...) în aceste condiții, trebuie amintit de asemenea că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. 1-12605,*



punctul 36, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 50, precum și Hotărârea Mahageben și David, citată anterior, punctul 41).

(...) în consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârile citate anterior Fini H, punctul 34, Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Mahageben și David, punctul 42).”

Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfei, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par. 19 din hotărâre).

De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențială, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din conținutul raportului de inspectie fiscala si din documentele anexate la dosarul contestatiei nu rezulta daca facturile de stornare ulterioare au fost inregistrate si declarate in decontul de TVA.

Referitor la grupul fiscal unic, sunt aplicabile prevederile art. 127 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(8) În condițiile și în limitele prevăzute în norme, este considerat drept grup fiscal unic un grup de persoane impozabile stabilite în România care,

**independente fiind din punct de vedere juridic, sunt în relații strânse una cu alta din punct de vedere organizatoric, financiar și economic.**”

coroborat cu pct. 4 din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

„4. (1) În sensul art. 127 alin. (8) din Codul fiscal, grupul de persoane impozabile stabilite în România, independente din punct de vedere juridic și aflate în strânsă legătură din punct de vedere financiar, economic și organizatoric, poate opta să fie tratat drept grup fiscal, cu următoarele condiții:

a) o persoană impozabilă nu poate face parte decât dintr-un singur grup fiscal; și

b) opțiunea trebuie să se refere la o perioadă de cel puțin 2 ani; și

c) toate persoanele impozabile din grup trebuie să aplice aceeași perioadă fiscală. (...)

(13) De la data implementării grupului fiscal unic conform alin. (8):

a) fiecare membru al grupului fiscal, altul decât reprezentantul:

1. va raporta în decontul de taxă menționat la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal orice livrare de bunuri, prestare de servicii, import sau achiziție intracomunitară de bunuri sau orice altă operațiune realizată de sau către acesta pe parcursul perioadei fiscale;

2. va trimite decontul său de taxă reprezentantului;

3. nu va plăti nicio taxă datorată și nu va solicita nicio rambursare conform decontului său de taxă.

b) reprezentantul:

1. va prelua, în primul decont consolidat, soldurile taxei de plată de la sfârșitul perioadei fiscale anterioare, neachitate până la data depunerii acestui decont, precum și soldurile sumei negative a taxei pentru care nu s-a solicitat rambursarea din deconturile de TVA ale membrilor grupului aferente perioadei fiscale anterioare ;

2. va raporta în propriul decont de taxă, menționat în art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, orice livrare de bunuri, prestare de servicii, import sau achiziție intracomunitară de bunuri ori de servicii, precum și orice altă operațiune realizată de sau către acesta pe parcursul perioadei fiscale;

3. va raporta într-un decont consolidat rezultatele din toate deconturile de TVA primite de la alți membri ai grupului fiscal, precum și rezultatele din propriul decont de taxă pentru perioada fiscală respectivă;

4. va depune la organul fiscal de care aparține toate deconturile de taxă ale membrilor, precum și formularul de decont de taxă consolidat;

5. va plăti sau, după caz, va cere rambursarea taxei care rezultă din decontul de taxă consolidat.

(14) Fiecare membru al grupului fiscal trebuie:

a) să depună declarația recapitulativă prevăzută la art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal, la organul fiscal de care aparține;

b) să se supună controlului organului fiscal de care aparține;  
c) să răspundă separat și în solidar pentru orice taxă datorată de el sau de orice membru al grupului fiscal pentru perioada cât aparține respectivului grup fiscal.

***(15) Livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de fiecare membru al grupului sunt supuse regimului normal de impozitare prevăzut de titlul VI din Codul fiscal, indiferent dacă sunt realizate către terți sau către ceilalți membri ai grupului fiscal, fiecare membru al grupului fiind considerat o persoană impozabilă separată.”***

Referitor la procedura de declarare a TVA după înregistrarea grupului fiscal unic sunt aplicabile prevederile Ordinului nr. 607/2013 privind aprobarea Procedurii de implementare și de administrare a grupului fiscal unic, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare:

2.18. De la data implementării grupului fiscal unic, fiecare membru al grupului completează decontul de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile proprii și îl transmite reprezentantului desemnat al grupului fiscal unic, în vederea întocmirii decontului consolidat de taxă pe valoarea adăugată.

2.19. Decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată se întocmește de reprezentantul grupului, utilizând modelul formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", aprobat prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în care cumulează informațiile privind operațiunile desfășurate de toți membrii grupului.

2.20. Decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată, în care reprezentantul grupului înscrie la rubrica "Date de identificare a persoanei impozabile" și sintagma "reprezentant al grupului fiscal unic", se depune, în numele grupului fiscal unic, la organul fiscal competent.

2.21. În primul decont consolidat de taxă pe valoarea adăugată depus după implementarea grupului fiscal unic se preiau din deconturile fiecărui membru al grupului soldul sumei pozitive din perioada fiscală anterioară, rămasă neachitată, respectiv soldul sumei negative din perioada fiscală anterioară, nesolicitată la rambursare.

2.22. Deconturile de taxă pe valoarea adăugată întocmite de fiecare membru al grupului se depun, cu titlu informativ, de către reprezentantul grupului fiscal unic la organul fiscal competent, odată cu decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată.

2.23. Organul fiscal prelucrează în Sistemul informatic de administrare a creanțelor numai decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată depus de reprezentantul grupului.

2.24. Deconturile de taxă pe valoarea adăugată întocmite de fiecare membru al grupului se utilizează pentru verificarea datelor înscrise de reprezentantul grupului în decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată aferent aceleiași perioade.

2.25. *Deconturile de taxă pe valoarea adăugată întocmite de fiecare membru al grupului nu se prelucrează în sistemul informatic, ci se arhivează la dosarul fiscal al fiecărui membru al grupului* .

2.26. *Dacă, în urma verificării efectuate conform pct. 2.24, rezultă necorelări, organul fiscal notifică reprezentantului grupului în vederea corectării informațiilor din decont”.*

Avand in vedere cele antementionate, **rezulta ca fiecare membru al grupului este tratat ca o persoana impozabila separata**, motiv pentru care nu se justifica tratarea diferentiata aplicata de organele de inspectie fiscala, respectiv acordarea dreptului de deducere diferentiat, inainte sau dupa inregistrarea grupului fissional unic.

Față de motivațiile prezentate mai sus, rezultă că petenta nu are drept de deducere al TVA pentru facturile de avans si ca atare datoareaza majorari/dobanzi si penalitati de intarziere pe perioada cuprinsa intre data emiterii facturilor de avans si data stornari, daca facturile de stornare au fost inregistrate in contabilitate si preluate in deconturile de TVA.

Referitor la acest aspect se vor face toate demersurile pentru a se stabili cu exactitate daca emiterea facturilor de avans are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic.

In speta sunt aplicabile si prevederile art. 65 alin. (1), art. 213 alin. (1) si alin. (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu completarile si modificarile ulterioare, care stipuleaza:

„ART. 65

*Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale*

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

„ART. 213

*Solutionarea contestatiei*

*(1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii. (...)*

*(4) Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”*

Din textele de lege mai sus prezentate, se retine ca organul de solutionare a contestatiei analizeaza contestatia in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei, oferind posibilitatea organului de inspectie fiscala sa se pronunte asupra noilor probe

depuse de contestator in sustinerea cauzei prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la deductibilitatea TVA in suma de 685.161 lei in conditiile in care din constatările inscrise in raportul de inspectie fiscala si documentele anexate la dosarul contestatiei nu reiese daca petenta a inregistrat facturile de stornare ale facturilor de avansuri, astfel incat se impune desfiintarea partiala a actului administrativ fiscal atacat pentru TVA in suma de 685.161 lei si, deoarece accesoriile urmeaza debitul, conform principiului de drept "*sequitur principale*", se va desfiinta partial decizia si pentru accesoriile aferente.

Pentru a se analiza veridicitatea si realitatea acestor documente si a se determina influenta acestora asupra bazei impozabile, conform art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: „(3) **Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**”, organele de inspectie fiscala vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 „*Rolul activ*” din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„*Rolul activ*

(1) *Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

(2) *Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.*

(3) *Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”*

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentei avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

Este adevarat ca de principiu contribuabilei ii revine sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale, fapt ce rezulta din prevederile art. 65 din Codul de procedura fiscala inasa, cum in speta de fata organele de inspectie fiscala nu au prezentat probe concludente de natura sa rastoarne prezumtia de

nevinovatie a petentei, sarcina probei este rasturnata, obligatia de a dovedi provenienta debitului care fac obiectul contestatiei precum si modul in care s-au calculat accesoriile contestate, revenind organului de inspectie fiscala competent.

La reverificare se vor avea in vedere prevederile pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

***„11.5. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.***

*11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”*

### **III.2.c) Referitor la facturile emise de furnizorul .....SRL**

In fapt, in luna martie 2013, societatea verificata a inregistrat in evidenta contabila si a dedus TVA in suma de .....lei in baza urmatoarelor facturi emise de .....SRL Bucuresti (CUI .....);

- factura seria EB nr. ....reprezentand contravaloare .....cutii postale in valoare de .....lei, TVA dedusa fiind in suma de .....lei;

- factura seria EB nr. ....reprezentand contravaloare .....cutii postale in valoare de .....lei, TVA dedusa fiind in suma de .....lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca furnizorul SC .....SRL nu a fost inregistrat in scopuri de TVA in perioada .....

Astfel, avand in vederele cele constatate, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a TVA in suma de .....lei in scrisa in facturile emise de SC .....SRL.

In sustinerea contestatiei, petenta a depus la dosarul contestatiei probe noi, respectiv urmatoarele facturi fiscale:

-factura fiscala nr. ...., prin care au fost stornate facturile fiscale seria EB nr. ....si seria ....., emise initial;

-factura fiscala nr. ...., prin care au fost refacturate bunurile livrate anterior.

In drept, avand in vedere prevederile art. 213 alin. (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se arata:

*„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

organul de solutionare a contestatiei a constatat ca organul fiscal care a efectuat impunerea nu a examinat toate starile de fapt si toate raporturile juridice relevante pentru impunere astfel incat in conformitate cu prevederile art. 216 alin. (3) din acelasi act normativ:

*„(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 solutionare”,* organele de inspectie fiscala vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 „*Rolul activ*” din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„Rolul activ*

*(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

*(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. **In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.***

*(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”*

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentei avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

Este adevarat ca de principiu contribuabilei ii revine sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale, fapt ce rezulta din prevederile art. 65 din Codul de procedura fiscala inasa, cum in speta de fata organele de inspectie fiscala nu au prezentat probe concludente de natura sa rastoarne prezumtia de nevinovatie a petentei, sarcina probei este rasturnata, obligatia de a dovedi provenienta debitului care fac obiectul contestatiei precum si modul in care s-au calculat accesoriile contestate, revenind organului de inspectie fiscala competent.

La reverificare se vor avea în vedere prevederile pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului

IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

***„11.5. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.***

*11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”*

***III.3. Luand in considerare constatarile AJFP Hunedoara, motivele prezentate de contestatoare , documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de control se retin urmatoarele :***

In fapt, petenta contesta Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .... incheiata de AJFP Hunedoara - Activitatea de Inspectie Fiscala.

In drept, cazului in speta ii sunt aplicabile prevederile art. 205 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata si actualizata , privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza :

*„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.”*

Totodata, sediul materiei privind competenta de solutionare a Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFP Timisoara este cuprins la art. 209 alin. (1) lit. (a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„ART. 209*

*Organul competent*

*(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor*



*generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;”*

La art. 88 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

*„ART. 88*

*Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere*

*Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:*

*a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;*

*b) deciziile referitoare la bazele de impunere;*

*c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;*

*d) abrogată;*

*e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”*

De asemenea potrivit art. 209 alin. (2) din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se specifică :

***„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente “.***

Deoarece Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .... încheiată de AJFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală nu se referă la măsura de diminuare a pierderii fiscale, ci la corectarea deconturilor de TVA, a declarațiilor de impozit pe profit precum și a declarațiilor informative, competența de soluționare a contestației pentru acest capăt de cerere aparține organului fiscal emitent - AJFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul art. 207 alin. (1) și art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicată, titlul IX, privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr. ...., se

### **D E C I D E :**

- respingerea ca inadmisibilă a contestației formulate de SC  
.....SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.  
.....;

- desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....pentru:
  - impozit profit in suma de .....lei;
  - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de .....lei;
  - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de .....lei;
  - TVA in suma de .....lei;
  - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma de .....lei;
  - penalitati de intarziere aferente TVA in suma de .....lei;

urmand ca organele de inspectie fiscala prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata sa procedeze la refacerea acesteia, avand in vedere cele precizate in continutul deciziei;

- declinarea competentei de solutionare, a capatului de cerere privind Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ...., in favoarea AJFP Hunedoara - Activitatea de Inspectie Fiscala.

- prezenta decizie se comunica la :

- SC .....SRL;
- AJFP Hunedoara - Activitatea de Inspectie Fiscala.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL**

.....