



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș

Biroul Soluționare Contestații



Str. Gheorghe Doja nr. 1-3,

Tg.Mureș, Mureș

Tel: 0265 267 870

DECIZIA nr. 520/2011 /19.07.2012
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. SRL din Tg. Mureș,
înregistrată sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș asupra contestației înregistrată sub nr. 20651/19.05.2010, formulată împotriva Deciziei de impunere nr./30.04.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr./30.04.2010, comunicată petentei la data de 07.05.2010, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Întrucât în cauză a fost declanșată procedura de cercetare penală, prin Decizia nr./29.12.2010, D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații a suspendat soluționarea contestației pentru suma totală de ... lei (din care suma de ... lei reprezintă impozit pe profit, ... lei reprezintă majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei reprezintă impozit pe veniturile microîntreprinderilor, ... lei reprezintă majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată, iar suma de ... lei reprezintă majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată) stabilită prin Decizia de impunere nr./30.04.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, urmând ca procedura administrativă să fie reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Cu adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr./28.09.2011, S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș (prin administratorul special, dl.) a solicitat reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr./30.04.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând faptul că prin Ordonanța din 20.04.2011 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria Tg. Mureș în Dosarul nr.P/2010, respectiv prin Rezoluția din 15.06.2011 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș în Dosarul nr.P/2011, organele de cercetare penală s-au

pronunțat în ceea ce privește spețele pentru care au fost sesizate, dispunând încetarea urmăririi penale, respectiv neînceperea urmăririi penale față de învinuții și

Potrivit pct. 10.1 și 10.2 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011:

"10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213, alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni.

10.2. În situația în care solicitarea de reluare a procedurii aparține contestatorului, organele de soluționare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresă, comunicarea faptului că motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv/definitiv și irevocabil".

Având în vedere prevederile legale anterior citate, prin adresa nr. /03.09.2011 Biroul Soluționare Contestații a solicitat Serviciului Juridic din cadrul D.G.F.P. Mureș comunicarea faptului dacă rezoluțiile mai sus menționate sunt definitive în sistemul căilor de atac.

Urmare acestei solicitări, prin adresa nr. /06.10.2011, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. /10.10.2011, Serviciul Juridic din cadrul D.G.F.P. Mureș a comunicat faptul că Ordonanța din 20.04.2011 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria Tg. Mureș în Dosarul nr. P/2010, respectiv Rezoluția din 15.06.2011 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș în Dosarul nr. P/2011, sunt definitive.

Având în vedere cele anterior prezentate, procedura administrativă de soluționarea a contestației formulate de S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș împotriva Deciziei de impunere nr. /30.04.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, se reia pentru suma totală de ... lei.

Contestația, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. /19.05.2010, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 207, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de ... lei, compusă din:

- ... lei, reprezentând impozit pe profit;
- ... lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

- ... lei, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- ... lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 și art. 209 alin. (1), lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr./19.05.2010, petenta invocă următoarele:

I. Referitor la constatările redată la Cap. III, lit. A, pct. 5, lit. e) și Cap. III, lit. B, pct. 5 din raportul de inspecție fiscală

a). În contestația formulată, petenta precizează faptul că, organele de inspecție fiscală nu au constatat existența fișelor de evidență a gestiunii pentru valorile materiale returnate (stornate conform facturilor în cauză, redată în anexa nr. 14 la raportul de inspecție fiscală, și care, în parte, au avut la bază diferențe de preț și nu propriu-zis returnări de produse finite), însă prin consultarea Rapoartelor de producție lunare se putea constata evidențierea cantităților de produse finite returnate simbolizate cu semnul minus („-”) și că, în cursul lunii de referință sau în lunile următoare, respectivele cantități de produse finite au fost refacturate altor clienți, în număr egal celui returnat sau amplificat cu numărul solicitat de clienți.

Având în vedere refacturarea valorii produselor stornate, baza de determinare a calculului profitului impozabil a fost restabilită, și prin urmare bugetul de stat nu a fost dăunat nici din punct de vedere al impozitului pe profit și nici al T.V.A..

b). Referitor la factura nr./29.12.2009 în valoare de ... lei, emisă pentru stornarea soldului debitor ce reprezenta creanțe neîncasate, aferente valorii mai multor facturi de livrare a produselor finite din anul 2008, consideră că, în situația în care organele de inspecție fiscală au constatat că la clientul în cauză nu existau pe stoc produsele finite facturate inițial de S.C. S.R.L., puteau să constate că s-a încercat compensarea valorii datorate cu un autoturism cumpărat de debitor în leasing, tranzacție la care s-a renunțat având în vedere cuantumul mare al taxelor pentru înregistrarea în circulație.

Având în vedere eminența pierderii contravalorii mărfurilor facturate (Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extinctivă, republicat) și faptul că aferent acestei valori S.C. S.R.L. a achitat impozitul pe profit și T.V.A., s-a apreciat diminuarea pagubei prin recuperarea (deducerea) T.V.A. și a cheltuielii aferente, limitându-se strict la pierderea valorii materiale a produselor finite și acest lucru în cunoștință de cauză că beneficiarul nu mai are în stoc produsele livrate de

S.C. ...S.R.L.. Înregistrarea în factura de stornare a numărului de circulație a mijlocului de transport în cauză *“s-a datorat reflexului inerției prin copierea acestuia de pe factura inițială de livrare și nicidecum nu s-a urmărit vreun alt scop”*.

În exercitarea acestui drept de deducere societatea s-a bazat pe prevederile art. 21, alin. (4), lit. o) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, având în vedere faptul că în momentul în care factura fiscală stornată a fost înregistrată în evidența contabilă a clientului debitor, baza de determinare a profitului impozabil al acestei societăți s-a mărit și pe cale de consecință, prin plata unui impozit pe profit majorat de către clientul debitor și a unui impozit pe profit diminuat de către S.C. ...S.R.L. prin înregistrarea facturii nr. /29.12.2009 bugetul de stat nu a fost păgubit.

Condiția impusă de prevederile art. 21, alin. (4), lit. o) din Legea nr. 571/2003, privind comunicarea în scris, către clienții neîncasați, a scoaterii din evidență a creanțelor, s-a realizat prin însăși preluarea facturii și înregistrarea acesteia în contabilitatea debitorului.

c). Urmare perioadei în care s-a întrerupt inspecția fiscală au fost reconstituite fișele de evidență gestionară privind produsele finite returnate.

În ceea ce privește constatarea redată la Cap. III, lit. B, pct. 5 din raportul de inspecție fiscală, petenta menționează cu privire la facturile stornate în anul 2006, în valoare de ... lei că, produsele finite care au făcut obiectul returnării au fost refacturate la alți clienți, astfel că nu s-a creat nici un prejudiciu bugetului de stat.

II. Referitor la constatările redată la Cap. III, lit. A, pct. 5, lit. g) din raportul de inspecție fiscală

În ceea ce privește cheltuielile în sumă totală de ... lei înscrise în facturile emise de S.C. S.R.L. petenta apreciază că în condițiile în care obiectul cauzei este nefinalizat nu pot fi luate și nici dispuse măsuri în consecință, în sensul stabilirii suplimentare a impozitului pe profit a T.V.A. și a majorărilor de întârziere având în vedere următoarele:

- nu a fost interviuat administratorul societății comerciale în cauză, responsabil de emiterea sau neemiterea facturilor de referință;

- nu s-a constatat dacă facturile în cauză au făcut or nu obiectul înregistrării lor în contabilitatea societății comerciale furnizoare;

- marfa a fost primită și înregistrată în contabilitate, context în care S.C. ...S.R.L. nu poate fi răspunzătoare pentru tranzacțiile comerciale realizate de alte persoane juridice;

- declarațiile lichidatorilor judiciari potrivit cărora nu au cunoștință de emiterea facturilor respective nu au relevanță pentru clarificarea speței atâta timp cât nu se cunoaște adevărul material.

Totodată, petenta menționează că, organele de inspecție fiscală nu au învederat care este temeiul de drept în virtutea căruia au exclus aceste operațiuni și au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în cauză.

III. Referitor la constatările redată la Cap. III, lit. C, pct. 5, lit. c, d) și e) din raportul de inspecție fiscală

Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la control, în sumă totală de ... lei (afereză constatările prezentate anterior) și majorările de întârziere aferente în sumă totală de ... lei sunt interdependente de subiectele tratate la capitolul privind impozitul pe profit, și pe cale de consecință consideră că întrucât impozitul pe profit nu are suport și temei de drept se impune anularea de drept și în tot a T.V.A. stabilită suplimentar.

B). Față de aspectele contestate se reține că, urmare verificării efectuate de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș - având ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale generale privind verificarea modului de determinare, evidențiere și declarare a obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr./30.04.2010 și Decizia de impunere nr./30.04.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care au fost constatate următoarele:

I. Referitor la constatările redată la Cap. III, lit. A, pct. 5, lit. e) din raportul de inspecție fiscală

În perioada 2007 - 2009, S.C. ... S.R.L. a emis către diverși clienți facturile cuprinse în situația prezentată în anexa nr. 13 la raportul de inspecție fiscală, în valoare totală de ... lei (din care ... lei reprezintă T.V.A. aferentă) prin care a stornat contravaloarea unor produse de feronerie, în condițiile în care produsele livrate (facturate inițial) nu au fost returnate, unitatea nefăcând dovada intrării în gestiune a produselor din facturile de stornare.

În valoarea totală a produselor stornate (... lei) este inclusă și suma de ... lei înscrisă în factura de stornare nr./29.12.2009 (anexa nr. 14 la raportul de inspecție fiscală), emisă către S.C. S.R.L. din loc. Sântana de Mureș, jud. Mureș, în legătură cu care, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat, în vederea verificării realității operațiunilor înscrise în factura anterior menționată.

Astfel, din verificările efectuate la S.C. S.R.L., în urma cărora a fost încheiat procesul verbal nr./04.03.2010, a rezultat că operațiunea economică dintre S.C. ... S.R.L. și S.C. S.R.L., consemnată în factura fiscală seria STI nr./29.12.2009, nu are suport real.

Având în vedere prevederile art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, în condițiile date, unitatea a denaturat rezultatul fiscal al anilor 2007, 2008 și 2009 cu suma de ... lei, fapt pentru care, în timpul controlului au procedat la recalcularea acestuia, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei.

Pentru impozitul pe profit suplimentar de plată (... lei) organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, în baza prevederilor art.

115 și art. 116 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, incidente până la 01.09.2007 și art. 119 și 120 din același act normativ, incidente din 01.09.2007.

II. Referitor la constatările redată la Cap. III, lit. B, pct. 5 din raportul de inspecție fiscală

În perioada iunie - decembrie 2006, S.C. ... S.R.L. a emis către diverși clienți facturile cuprinse în situația prezentată în anexa nr. 30 la raportul de inspecție fiscală, în valoare totală de ... lei (din care ... lei reprezintă T.V.A. aferentă) prin care a stornat contravaloarea unor produse de feronerie, în condițiile în care produsele livrate (facturate inițial) nu au fost returnate, unitatea nefăcând dovada intrării în gestiune a produselor din facturile de stornare.

Având în vedere prevederile art. 108, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție au concluzionat că, în aceste condiții, unitatea a diminuat nejustificat veniturile aferente anului 2006 cu suma de ... lei (... lei - ... lei), și implicit impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat de unitate, fapt pentru care, în timpul controlului au procedat la stabilirea unui impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar în suma de ... lei (... lei x 3%).

Pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor stabilit suplimentar, în suma de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, în baza prevederilor art. 115 și art. 116 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, incidente până la 01.09.2007 și art. 119 și 120 din același act normativ, incidente din 01.09.2007.

III. Referitor la constatările redată la Cap. III, lit. C, pct. 5, lit. c) din raportul de inspecție fiscală

Deficiențele prezentate anterior, ce se regăsesc în raportul de inspecție fiscală la Cap. III, lit. A "Impozitul pe profit", pct. 5, lit. e), respectiv, la Cap. III, lit. B. "Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor" pct. 5 din raportul de inspecție fiscală au influența și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată; întrucât, organele de control au concluzionat că, facturile de stornare cuprinse în situația prezentată în anexa nr. 37 la raportul de inspecție fiscală, nu au suport real și prin urmare nu pot constitui documente justificative pentru anularea T.V.A. colectată, în condițiile în care produsele livrate (facturate inițial) nu au fost returnate, unitatea nefăcând dovada intrării în gestiune a produselor din facturile de stornare.

Întrucât, în perioada 2006 - 2009, a fost diminuată în mod nejustificat T.V.A. colectată și implicit T.V.A. de plată cu suma de ... lei (... lei + ... lei), în timpul controlului s-a procedat la stabilirea unei obligații suplimentare de plată, constând în T.V.A. în sumă de ... lei.

IV. Referitor la constatările redată la Cap. III, lit. A, pct. 5, lit. g) din raportul de inspecție fiscală

În perioada septembrie 2008 - august 2009, societatea a considerat ca fiind deductibile la determinarea profitului impozabil, cheltuielile în sumă totală de ... lei înscrise în facturile cuprinse în situația prezentată în anexa nr. 22 la raportul de

inspecție fiscală, emise de S.C. S.R.L. din loc. Suseni, jud. Mureș, după data deschiderii procedurii falimentului pentru această societate.

În vederea stabilirii realității tranzacțiilor derulate între cele două societăți, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la S.C. S.R.L.; din constatările redade în procesul-verbal nr. 48/12.02.2010, întocmit urmare acestui control, a rezultat că facturile în cauză nu au fost emise de societatea anterior menționată, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au concluzionat că aceste facturi nu pot fi luate în considerare ca documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate a operațiunilor, în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, și cu prevederile art. 11, alin. (1) din Codul fiscal, organele de control au concluzionat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de ... lei (... lei aferente anului 2008 + ... lei aferente anului 2009).

Ca urmare, organele de inspecție au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, în baza prevederilor art. 115 și art. 116 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, incidente până la 01.09.2007 și art. 119 și 120 din același act normativ, incidente din 01.09.2007.

V. Referitor la constatările redade la Cap. III, lit. C, pct. 5, lit. e) din raportul de inspecție fiscală

Deficiența prezentată la Cap. III lit. A "Impozitul pe profit" pct. 5, lit. g) din raportul de inspecție fiscală are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată întrucât, în condițiile în care organele de inspecție au constatat că facturile în baza cărora a fost dedusă în perioada septembrie 2008 - august 2009 T.V.A. în sumă de ... lei (cuprinse în situația prezentată în anexa nr. 38 la raportul de inspecție fiscală) nu au fost emise de S.C. S.R.L. (societate înscrisă la rubrica furnizor), facturile în cauza nu întrunesc condițiile de documente justificative pentru înregistrarea în evidența contabilă în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, și în consecință nu sunt îndeplinite condițiile necesare pentru deducerea T.V.A. în suma de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În baza celor anterior prezentate și a prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, cu ocazia controlului a fost stabilită în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei.

VI. Referitor la constatările redade la Cap. III, lit. C, pct. 5, lit. d) din raportul de inspecție fiscală

Deficienta prezentată la Cap. III, lit. A) "Impozitul pe profit" pct. 5, lit. f) din raportul de inspecție fiscală are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată întrucât organele de control au concluzionat că, în condițiile în care factura în baza căreia a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei nu a fost un document original, totodată la control fiind constatat faptul că operațiunea înscrisă în aceasta nu este reală, nu sunt îndeplinite condițiile necesare pentru deducerea T.V.A., prevăzute de art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit în sarcina unității taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, în baza constatărilor prezentate anterior, în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei) organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere aferente în sumă totală de ... lei, calculate în conformitate cu prevederile art. 115 și art. 116 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, incidente până la 01.09.2007 și art. 119 și 120 din același act normativ, incidente din 01.09.2007.

C). Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere susținerile societății și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

I. Referitor la constatările redată la Cap. III, lit. A, pct. 5, lit. e), Cap. III, lit. B, pct. , lit. a) și Cap. III, lit. C pct. 5, lit. c), din raportul de inspecție fiscală

În fapt, (constatarea redată la Cap. III, lit. A, pct. 5, lit. e) din raportul de inspecție fiscală), organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2007 - 2009, S.C. ... S.R.L. a emis către diverși clienți facturile cuprinse în situația prezentată în anexa nr. 13 la raportul de inspecție fiscală, în valoare totală de ... lei, din care ... lei reprezintă T.V.A. aferentă, prin care a stornat contravaloarea unor produse de feronerie.

În perioada la care s-a făcut referire mai sus, contravaloarea produselor stornate prin facturile în cauză a fost înregistrată cu semnul minus în creditul contului 701 „Venituri din vânzarea produselor”, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă în creditul contului 4427, „TVA colectată”; procedând astfel unitatea a diminuat veniturile și taxa pe valoarea adăugată colectată fără, însă, a proceda la înregistrarea în gestiune a mărfurilor care fac obiectul facturilor de stornare.

La control, unitatea nu a făcut dovada că mărfurile livrate (facturate inițial) au fost returnate și au reintrat în gestiunea sa.

În valoarea totală a produselor stornate ... lei (... lei - ... lei) este inclusă și suma de ... lei înscrisă în factura de stornare nr. .../29.12.2009 (anexa nr. 14 la raportul de inspecție fiscală), emisă către S.C. S.R.L. din loc. Sântana de Mureș, jud. Mureș, în legătură cu care, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la S.C. S.R.L., în vederea verificării realității operațiunilor înscrise în factura anterior menționată.

Din verificările efectuate la S.C. S.R.L., în urma cărora a fost încheiat procesul verbal nr. 1/04.03.2010, organele de inspecție au reținut următoarele:

- la data emiterii de către S.C. ... S.R.L. a facturii de stornare nr./29.12.2009, S.C. S.R.L. nu deținea stoc de mărfuri (cont 371) la nivelul sumei de ... lei;

- din cumpărarea produselor înscrise în factura de stornare și a produselor înscrise în facturile care se pretinde că ar fi fost stornate reiese faptul că acestea au componență diferită;

- mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare B ... UXN care apare înscris pe factura de stornare, a aparținut S.C. S.R.L. până la data de 02.06.2009 când a fost predat societății de leasing; astfel, la o dată ulterioară datei predării mașinii către societatea de leasing ar fi fost imposibilă transportarea bunurilor cu autoturismul respectiv;

- mărfurile înscrise în factura de storno nr./29.12.2009 ar viza bunurile facturate în anul 2008 prin facturile 313, 342, 372, 386, 422, 467 (facturile apar nominalizate în factura de storno) însă acestea nu au fost returnate la S.C. ... S.R.L. întrucât acestea au fost vândute către diverși clienți.

Ca urmare, organele de control au concluzionat că operațiunea economică dintre S.C. ... S.R.L. și S.C. S.R.L., consemnată în factura fiscală seria nr./29.12.2009, nu este reală.

Având în vedere prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție au concluzionat că, în condițiile date, unitatea a denaturat rezultatul fiscal al anilor 2007, 2008 și 2009 cu suma de ... lei și în consecință au procedat la recalcularea rezultatului fiscal (profit impozabil/pierdere fiscală) aferent perioadei verificate, stabilind în sarcina unității impozit pe profit suplimentar, care, potrivit adresei nr./6.106/15.12.2010 transmisă de Activitatea de inspecție fiscală, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr./15.12.2010, și a anexelor la aceasta, este în sumă de ... **lei.**

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, la control s-a stabilit că societatea datorează majorări de întârziere, calculate în conformitate cu prevederile art. 115 și art. 116 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, incidente până la 01.09.2007 și art. 119 și 120 din același act normativ, incidente din 01.09.2007, care, potrivit adresei nr./15.12.2010 transmisă de Activitatea de inspecție fiscală, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../15.12.2010, și a anexelor la aceasta, sunt în sumă de ... **lei.**

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iunie - decembrie 2006, S.C. ... S.R.L. a emis către diverși clienți facturile cuprinse în situația prezentată în anexa nr. 30 la raportul de inspecție fiscală, în valoare totală de ... lei, din care ... lei reprezintă T.V.A. aferentă, prin care a stornat contravaloarea unor produse de feronerie, în condițiile în care produsele livrate

(facturate inițial) nu au fost returnate, unitatea nefăcând dovada intrării în gestiune a produselor din facturile de stornare.

Având în vedere prevederile art. 108, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție au concluzionat că, în aceste condiții, unitatea a diminuat nejustificat veniturile aferente anului 2006 cu suma de ... lei (... lei - ... lei), și implicit impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat de unitate, fapt pentru care, în timpul controlului au procedat la stabilirea unui impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar în suma de ... lei (... lei x 3%).

Pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor stabilit suplimentar, în suma de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, în baza prevederilor art. 115 și art. 116 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, incidente până la 01.09.2007 și art. 119 și 120 din același act normativ, incidente din 01.09.2007.

Organele de inspecție fiscală au consemnat în actele atacate faptul că deficiențele prezentate mai sus, au influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată; astfel, în condițiile în care s-a concluzionat că facturile de storno emise de S.C. ...S.R.L nu reflectă operațiuni reale, diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată (prin înregistrarea sumelor în roșu în credit contului 4427) nu se justifică.

În situația dată, societatea și-a anulat o obligație de plată față de buget aferentă bunurilor livrate care în baza prevederilor art. 126 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, iar potrivit art. 137 din același act normativ, intră în baza de impozitare a acesteia.

În baza prevederilor legale menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei (... lei + ... lei).

În contestația formulată, cu referire la aceste deficiențe, petenta precizează că susținerile organelor de control nu corespund realității, constatarea nefiind fundamentată și finalizată.

Astfel, în contestație se menționează că: „ în măsura în care inspecția fiscală nu a constatat existența fișelor de evidență gestionară pentru valorile materiale returnate - stornate – conform facturilor din speța cauzei redată în anexa 14, - în parte, stornările au avut la bază diferențe de preț și nu propriu-zis returnări de produse finite, - prin consultarea Rapoartelor de producție lunare se putea constata evidențierea cantităților de produse finite returnate simbolizate cu semnul (-) și că, în cursul lunii de referință sau lunile următoare, cantitățile respective de produse au fost refacturate altor clienți ... ”; concluzia petentei fiind aceea că prin refacturare profitul impozabil a fost restabilit iar bugetul de stat nu a fost prejudiciat.

De asemenea, în ceea ce privește factura de storno emisă către S.C. S.R.L., petenta precizează că aceasta a fost întocmită „ pentru stornarea soldului debitor ce reprezintă creanțe neîncasate, aferente valorii mai multor facturi de livrare a produselor finite în anul 2008, în măsura în care inspecția fiscală a

constatat că la clientul în cauză nu existau pe stoc produsele finite facturate inițial de noi, putea să constate că s-a încercat compensarea valorii în echivalentul sumei datorate cu un autoturism cumpărat de debitor în leasing și la care tranzacție s-a renunțat ...”

Petenta menționează că în momentul înregistrării venitului aferent bunurilor livrate societatea a înregistrat obligații către bugetul de stat vizând impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată iar în condițiile în care valoarea bunurilor nu a fost achitată de către beneficiar a considerat normală recuperarea „*pagubei*” prin diminuarea obligațiilor fiscale față de bugetul de stat, în acest sens fiind emisă factura de storno pentru bunurile livrate: „*... în cunoștință de cauză că beneficiarul nostru – clientul - nu mai are în stoc produsele livrate de noi*”.

În susținere petenta invocă prevederile art. 21, alin. (4), lit. o) din Codul fiscal cărora le dă o interpretare aparte astfel, aceasta consideră că, condiția impusă de prevederea legală de a comunica în scris operațiunea de a fi scos debitul din activ s-a realizat prin însăși preluarea facturii și înregistrarea acesteia în contabilitatea debitorului. De asemenea, face referire și la prevederile art. 21, alin. (2), lit. n) din Codul fiscal și consideră că acestea, deși reglementează condițiile în care se pot scoate din evidență creanțele, nu sunt aplicabile în speță.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„ 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.”

- art. 108, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

„ Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă... ”.

Potrivit prevederilor legale anterior citate în baza de impozitare aferentă impozitului pe profit și respectiv, a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor intră veniturile realizate din orice sursă.

- pct. 214, alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unde se menționează:

„ În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți”.

- art. 188, alin. (3) și (4) din Ordinul M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit căruia: „ (3) În cazul mărfurilor returnate de clienți în același exercițiu financiar în care a avut loc operațiunea de vânzare, se corectează conturile 411 "Clienți", 707 "Venituri din

vânzarea mărfurilor", 607 "Cheltuieli privind mărfurile" și 371 "Mărfuri". În cazul în care mărfurile returnate se referă la o vânzare efectuată în exercițiul financiar precedent, corecția se înregistrează la data bilanțului în contul 418 "Clienți - facturi de întocmit", respectiv contul 408 "Furnizori - facturi nesosite" și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului. Tratatamentul TVA în aceste situații este cel prevăzut de legislația în domeniu.

(4) Prevederile alin. (3) se aplică și în cazul returului de produse finite vândute, corectându-se conturile corespunzătoare, respectiv 701 "Venituri din vânzarea produselor finite", 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" și 345 "Produse finite".

Potrivit textelor de lege anterior menționate veniturile din vânzarea de bunuri se înregistrează în momentul livrării lor, pe baza facturii, așa cum de altfel a procedat și S.C. ...S.R.L. în momentul vânzării produselor de feronerie către clienți în perioada 2007 – 2009; însă, în cazul stornării vânzărilor (redate în anexa nr. 13 la raportul de inspecție fiscală), nu au fost respectat prevederile pct. 188, alin. (4) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 în sensul că în cazul facturilor de storno (ce vizează returul unor bunuri de la clienți) corecția a fost făcută doar pentru conturile 701 și 4427, evitându-se corectarea și în conturile 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" și 345 "Produse finite" (conturi implicate în operațiune).

Organele de control au reținut în actele atacate că unitatea nu a înregistrat în evidența contabilă intrarea în gestiune a bunurilor înscrise în facturile de storno, nefiind identificate fișele de evidență gestionară pentru valorile materiale returnate.

În contestația formulată, petenta recunoaște că aceste fișe nu au fost prezentate la control însă, specifică că acestea au fost reconstituite în perioada în care inspecția a fost întreruptă fără, însă, a prezenta astfel de documente în susținerea contestației.

Referitor la faptul că organele de inspecție nu au identificat, la control, documente justificative - fișe de evidență gestionară - care să probeze intrarea în gestiune a bunurilor înscrise în facturile de storno, petenta face afirmații contradictorii. Pe de o parte menționează că stornările reprezintă diferențe de preț și nu returnări de produse finite iar în aceiași frază precizează că potrivit rapoartelor de producție lunare cantităților de produse finite returnate au fost simbolizate cu semnul (-) și că, în cursul lunii de referință sau lunile următoare, cantitățile respective de produse au fost refacturate altor clienți. În susținerea afirmațiilor sale contestatoarea nu prezintă probe (rapoarte de producție, fișe de magazie, facturi de livrare, ori alte documente, din care să rezulte cele susținute de petentă în contestația formulată.

În actele atacate și în referatul cu propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au reținut că facturile de storno analizate fac trimitere la facturile inițiale (pe factura de storno sunt înscrise nr. facturilor inițiale și data, tipurile de produse livrate inițial, cantitatea, prețul unitar – identic cu cel din

facturile inițiale -, valoarea și TVA aferentă) acestea nu cuprind nici o informație cu privire la eventuale diferențe de preț (reduceri de preț, rabaturi acordate clienților).

Totodată, în speță se reține că, organele de inspecție au precizat că potrivit bilanțelor de verificare întocmite pentru întreaga perioadă verificată, soldul contului 345 „Produse finite” este „0”, valoarea produselor stornate neregăsindu-se în stocul de produse finite din cursul lunii în care a fost emisă și înregistrată factura de stornare, iar produsele stornate nu au fost identificate ca fiind facturate în cursul lunii către alți clienți ai S.C. ... S.R.L..

În ceea ce privește factura de storno nr./29.12.2009 emisă către S.C. S.R.L., organele de inspecție fiscală au reținut că, potrivit specificațiilor înscrise pe aceasta, documentul emis reprezintă stornarea mai multor facturi întocmite pentru livrări de bunuri efectuate către clientul respectiv în anul 2008. Așa cum s-a arătat în actele atacate bunurile înscrise în factura de storno nu au fost returnate către S.C. ...S.R.L. întrucât acestea au fost vândute de S.C. S.R.L., concluzia organelor de inspecție fiind aceea că factura în cauză nu reflectă o operațiune reală.

Având în vedere susținerile petentei, cu referire la această factură, din contestația formulată, se rețin următoarele:

- organele de control au analizat factura de storno și au constatat că prin aceasta au fost stornate bunuri livrate într-o altă perioadă către S.C. S.R.L.; bunurile înscrise în factura de storno nu au intrat în gestiunea S.C. ...S.R.L. întrucât acestea nu se regăseau în gestiunea clientului fiind vândute de către acesta către alți clienți, aspect recunoscut de altfel și de petentă: „ ... în cunoștință de cauză că beneficiarul nostru – clientul - nu mai are în stoc produsele livrate de noi”.

- susținerea petentei potrivit căreia organele de inspecție puteau să constate că s-a încercat compensarea unor sume datorate de către cele două societăți este neîntemeiată, pe motiv că în evidența S.C. ...S.R.L nu figurează vreo obligație de plată în legătură cu mijlocul de transport cumpărat în leasing de către S.C. S.R.L.; nici la control și nici atașat contestației petenta nu prezintă documente justificative care să susțină afirmațiile legate de această situație.

Mai mult în cazul efectuării unor compensări între două societăți fiecare dintre acestea trebuie să figureze în evidențele partenerului atât în calitate de furnizor cât și de client, compensarea propriu-zisă având la bază un ordin de compensare în care se indică facturile ce se sting prin această modalitate, iar în evidența contabilă compensarea se operează prin articolul contabil 401, „Furnizori” = 411 „Clienți” cu suma compensată; nici o normă metodologică nu prevede întocmirea unor facturi cu sume în roșu pentru operarea unor compensări între clienți și furnizori.

- afirmația petentei potrivit căreia emiterea facturii de storno a vizat recuperarea pagubei datorată neîncasării contravalorii bunurilor livrate către S.C. S.R.L. și implicit diminuarea obligațiilor fiscale față de bugetul de stat nu are nici o susținere legală.

Potrivit prevederilor art. 22 din Codul fiscal petenta avea posibilitatea constituirii de provizioane pentru clienții neîncasați, acestea fiind deductibile la calculul profitului impozabil.

Prevederile legale invocate de petentă, respectiv art. 21, alin. (4), lit. o) din Codul fiscal și art. 21, alin. (2), lit. n) din același act normativ nu sunt aplicabile în speță.

La art. 21, alin. (4), lit. o) din Codul fiscal se stipulează: „(4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: ...,, pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz*”, iar la art. 21, alin. (2), lit. n) din același act normativ se menționează: „(2) *Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: ...*

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

- 1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;*
- 2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;*
- 3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;*
- 4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul”.*

Prevederile legale invocate reglementează regimul juridic al cheltuielilor or, speța analizată vizează veniturile înregistrate de unitate (diminuarea de venituri).

Având în vedere că stornarea de venituri echivalează cu înregistrarea de cheltuieli se poate analiza dacă speței în cauză îi pot fi aplicate prevederile legale anterior citate.

Potrivit art. 21, alin. (4), lit. o) din Codul fiscal nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile reprezentând pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion. Astfel, unitatea avea posibilitatea, pentru creanța neîncasată de la S.C. S.R.L., să constituie provizioane pentru care ar fi beneficiat de dreptul de deducere la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor art. 22 din Codul fiscal; partea neacoperită de provizion este însă cheltuială nedeductibilă și se supune impozitării.

Art. 21, alin. (2), lit. n) din Codul fiscal reglementează regimul juridic al pierderilor înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în anumite cazuri, însă, în speța analizată, cazurile enumerate de legiuitor nu se regăsesc, respectiv, pentru S.C. S.R.L. nu a fost închisă procedura falimentului printr-o hotărâre judecătorească; astfel, în condițiile date, nu poată fi aplicat un regim de

deductibilitate fiscală pentru cheltuielile (veniturile diminuate) înregistrate de S.C. ...S.R.L.

De asemenea, în contestația formulată petenta menționează faptul că în momentul în care factura fiscală de storno a fost înregistrată în evidența contabilă a clientului debitor, baza de determinare a profitului impozabil al acestei societăți s-a mărit și pe cale de consecință, prin plata unui impozit pe profit majorat de către clientul debitor și a unui impozit pe profit diminuat de către S.C. ...S.R.L. bugetul de stat nu a fost păgubit.

Interpretarea dată de către petentă nu este fundamentată nici legal și nici faptic întrucât, veniturile și cheltuielile nu se analizează la nivelul economiei naționale și separat pentru fiecare persoană juridică în parte, astfel, susținerea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Urmare considerentelor anterior redate și având în vedere prevederile legale citate, rezultă că în mod corect organele de inspecție au considerat că diminuarea veniturilor nu a avut la bază operațiuni reale și au inclus în baza de impozitare valoarea acestora, drept pentru care ***contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei.***

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit în sumă de ... lei stabilit suplimentar organele de inspecție au calculat majorări de întârziere în cuantum de 3.833 lei, iar pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei. Cuantumul majorărilor de întârziere a fost comunicat de către organele de inspecție fiscală prin Adresa nr. / / 15.12.2010 înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. / 15.12.2010.

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. ...S.R.L. a fost reținut ca datorat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei și impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, ***se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei.***

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în drept sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 126, alin. (1) din Codul fiscal, unde se precizează: „, *Operațiuni impozabile*

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) *operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

b) *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 127](#) alin. (1), acționând ca atare;*

d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 127](#) alin. (2);*

- art. 137, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, potrivit căruia: „ (1) *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) *pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;*

- art. 138, din Codul fiscal, potrivit căruia: „ *Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

a) *dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;*

b) *în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;*

c) *în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la [art. 137](#) alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;*

d) *în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de [Legea nr. 85/2006](#) privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;*

e) *în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare”.*

Potrivit prevederilor legale anterior citate, reducerea bazei de impunere se poate face doar în anumite situații, speța analizată neregăsindu-se printre situațiile enumerate de legiuitor. În contestația formulată petenta susține printre altele că facturile de storno au fost emise pentru acordarea unor diferențe de preț clienților, sau pentru unele retururi de bunuri. Față de aceste susțineri se reține că organele de inspecție fiscală, ca urmare a analizei documentelor prezentate la control au concluzionat că facturile respective reprezintă stornări ale unor facturi vizând livrări de bunuri în diferite perioade clienților, operațiunea reflectată de aceste documente (facturi de storno) neavând corespondent în fapt, întrucât bunurile înscrise în facturile de storno nu au intrat în gestiunea S.C. ...S.R.L., iar în ceea ce privește eventualele reduceri de preț acordate clienților s-a reținut că facturile de storno cuprindeau denumiri de bunuri, cantități și prețuri unitare care se regăseau și în facturile inițiale, neexistând nici un element de natură să indice eventuale reduceri de preț așa cum susține petenta.

Întrucât, argumentele prezentate de petentă la contestarea actelor întocmite de organele de inspecție nu sunt susținute cu documente justificative, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Urmare considerentelor anterior redate și având în vedere prevederile legale citate, rezultă că în mod corect organele de inspecție au considerat că unitatea a diminuat nejustificat taxa pe valoarea adăugată colectată prin înregistrarea în evidența contabilă a unor facturi de storno care nu reflectă operațiuni reale și implicit a diminuat obligația de plată la bugetul de stat vizând taxa pe valoarea adăugată, drept pentru care **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

II. Referitor la constatările redate la Cap. III, lit. A, pct. 5, lit. g) și Cap. III, lit. C, pct. 5, lit. e), din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în perioada septembrie 2008 – august 2009 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de către S.C.S.R.L. Suseni, în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei; facturile în cauză sunt prezentate în anexa nr. 22 la raportul de inspecție fiscală.

Contravaloarea produselor înscrise în aceste facturi a fost înregistrată în conturile de cheltuieli 601, 602 și 603 în luna achiziționării acestora, cheltuieli considerate deductibile de unitate la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește starea societății comerciale S.R.L. Suseni în perioada 2008-2009 organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

- prin Sentința comerciala nr./16.05.2008 a Tribunalului Comercial Mureș s-a deschis procedura insolvenței față de S.C. S.R.L. Suseni, fiind numit în calitate de administrator judiciar S.C. I.P.U.R.L., însărcinat cu conducerea în tot a societății sus – amintite;

- prin Sentința/28.08.2008 a Tribunalului Comercial Mureș este deschisă procedura de faliment a S.C. S.R.L. Suseni, S.C. Faur Consulting I.P.U.R.L. fiind desemnat lichidator judiciar al acestei societăți;

- prin Încheierea nr. .../...../26.03.2009 a Tribunalului Comercial Mureș s-a dispus predarea de către S.C. I.P.U.R.L. a tuturor actelor și documentelor deținute în calitate de lichidator al S.C. S.R.L. Suseni în favoarea noului lichidator, dl.

Facturile prezentate în anexa nr. 22 la raportul de inspecție fiscală, având ca furnizor S.C. S.R.L. Suseni, au data emiterii ulterioară deschiderii procedurii de faliment a acestei societăți.

În vederea stabilirii realității tranzacțiilor derulate între cele doua societăți, a fost efectuat un control încrucișat la S.C. S.R.L. Suseni, fiind întocmit procesul verbal nr./12.02.2010, reieșind următoarele:

- cu privire la relațiile comerciale ale S.C. S.R.L. cu S.C. ... S.R.L. Tg. Mureș pentru perioada 16.05.2008 – 25.03.2009, domnul Faur Tiberiu, reprezentant legal al S.C. I.P.U.R.L., având în vedere faptul că această societate a îndeplinit atribuțiile de administrare pentru S.C. S.R.L. în această perioadă, specifică faptul că „ în perioada în care societatea IPURL a îndeplinit atribuțiile de administrator judiciar, respectiv lichidator al societății S.C. S.R.L., aceasta societate nu a avut relații comerciale cu societatea ... S.R.L. Tg. Mureș...”;

- pentru perioada în care atribuțiile de lichidator ale S.C.S.R.L. au revenit domnului (26.03.2009 și până la data inspecției fiscale), referitor la eventualele relații comerciale ale S.C. S.R.L. cu S.C. ... S.R.L. Tg. Mureș din aceasta perioadă, acesta susține ca *"nu am cunoștință ca S.C. ... S.R.L. să emită vreo factura de la data numirii ca lichidator judiciar. De altfel nu dețin decât facturi emise de fostul administrator până în noiembrie 2007, nu dețin facturier"*.

Din cele prezentate mai sus se concluzionează ca facturile înregistrate în evidența contabilă a S.C. ... S.R.L. în perioada septembrie 2008 – august 2009 și având înscrise ca furnizor S.C. S.R.L. nu au fost emise de către aceasta, facturile în cauză nu pot fi luate în considerare ca documente justificative pentru înregistrarea în evidența contabilă în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991.

În baza prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 44 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au încadrat cheltuielile în suma totală de ... lei (... lei aferent anului 2008 + ... lei aferent anului 2009) în categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Pentru impozitul stabilit suplimentar organele de inspecție au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, în baza prevederilor art. 119 și 120 din Codul de procedură fiscală.

În contestația formulată, în legătură cu cheltuielile în sumă totală de ... lei înscrise în facturile emise de S.C. S.R.L. petenta precizează că în condițiile în care obiectul cauzei este nefinalizat nu pot fi luate și nici dispuse măsuri în consecință, în sensul stabilirii suplimentare a impozitului pe profit a T.V.A. și a majorărilor de întârziere motivând aceasta prin următoarele:

- nu a fost intervievat administratorul societății comerciale în cauză, responsabil de emiterea sau neemiterea facturilor de referință;

- nu s-a constatat dacă facturile în cauză au făcut or nu obiectul înregistrării lor în contabilitatea societății comerciale furnizoare;

- marfa a fost primită și înregistrată în contabilitate, context în care S.C. ...S.R.L. nu poate fi răspunzătoare pentru tranzacțiile comerciale realizate de alte persoane juridice;

- declarațiile lichidatorilor judiciari potrivit cărora nu au cunoștință de emiterea facturilor respective nu au relevanță pentru clarificarea speței atâta timp cât nu se cunoaște adevărul material.

De asemenea, petenta menționează că organele de inspecție fiscală nu au învederat care este temeiul de drept în virtutea căruia au exclus aceste operațiuni și au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în cauză, considerând că temeiurile de lege invocate în actele atacate nu au nici un corespondent cu descrierea stării de fapt.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **art. 6, alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991**, republicată, unde se stipulează:

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

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

- **art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: ...f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

- pct. 44 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *„Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

- art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *„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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Din prevederile legale anterior citate, se reține că, înregistrarea de cheltuieli în baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ și pentru care nu se poate face dovada efectuării operațiunii economice nu dă drept de deducere al acestora la calculul profitului impozabil.

Din documentele existente la dosarul contestației și din consemnările organelor de inspecție fiscală, se reține că facturile în care apare ca furnizor S.C. S.R.L. nu reflectă operațiuni reale și nu au calitatea de documente justificative; constatarea organelor de inspecție s-a bazat și pe rezultatele controlului încrucișat efectuat la S.C. S.R.L. Astfel, organele de inspecție au concluzionat că facturile înregistrate de către S.C. ...S.R.L. ce apar ca fiind emise de către S.C. S.R.L. nu au fost emise de societatea respectivă întrucât, în notele explicative date de reprezentanții legali ai acesteia se precizează că în perioada 16.05.2008 – 25.03.2009 societatea nu a avut relații comerciale cu S.C. S.R.L., iar din data de 25.03.2009 – până la data inspecției fiscale această unitate nu a emis nici o factură.

În contestație, petenta menționează că: „ *declarațiile lichidatorilor judiciari ... n-au relevanță pentru clarificarea speței ...*”.

Așa cum s-a menționat și în actele atacate prin Sentința nr. .../16.05.2008 emisă de Tribunalul comercial Mureș s-a deschis procedura insolvenței față de S.C. S.R.L. Suseni, fiind numit în calitate de administrator judiciar S.C. I.P.U.R.L., însărcinat cu conducerea în tot a societății sus – amintite, iar prin Sentința nr./28.08.2008 a Tribunalului Comercial Mureș pentru societatea respectivă a fost deschisă procedura falimentului, lichidatorul numit fiind dl. Ca urmare, administrarea societății a fost asigurată începând cu data de 16.05.2008 în exclusivitate de către administratorul judiciar și, respectiv, de către lichidator, astfel încât susținerile acestora sunt legitime în condițiile date și, ca atare, organele de inspecție, în mod corect, și-au fundamentat constatarea ținând cont și de aceste susțineri.

De asemenea, petenta susține, în contestația formulată, faptul că: „ *marfa facturată prin intermediul facturilor de referință s-a primit și înregistrat în contabilitate și în context nu putem fi răspunzători pentru tranzacțiile comerciale făcute de alte persoane juridice*”. Afirmatia petentei însă, nu este susținută cu documente justificative (recepții, fișe de magazie, bonuri de consum), în contestație nefiind făcută nici o referire cu privire la natura bunurilor achiziționate, modul de consum al achizițiilor (în producție sau comercializate) dacă acestea au contribuit și, în ce fel, la realizarea de venituri impozabile astfel încât susținerile sale să poată fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește precizarea din contestație potrivit căreia S.C. ... S.R.L. nu poate fi ținută răspunzătoare pentru tranzacțiile comerciale făcute de alte persoane juridice, se reține faptul că organele de inspecție, în actele atacate au constatat tocmai faptul că „acea altă persoană juridică”, în speță S.C. S.R.L. nu a avut tranzacții comerciale cu petenta.

Atâta timp cât, reprezentanții legali ai S.C. S.R.L. au declarat că în perioada mai 2008 până la data inspecției nu au avut relații comerciale cu S.C. ...S.R.L. și nu au fost emise documente către această societate, iar petenta nu

probează cu documente justificative susținerile din contestație, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Urmare considerentelor anterior redate și având în vedere prevederile legale citate, rezultă că în mod corect organele de inspecție au inclus în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal suma de ... lei întrucât aceasta a fost înregistrată în evidența contabilă pe baza unor înscrisuri care nu îndeplinesc condițiile legale pentru a fi încadrate în categoria documentelor justificative, drept pentru care **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei.**

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit în sumă de ... lei stabilit suplimentar organele de inspecție au calculate majorări de întârziere în cuantum de ... lei. Cuantumul majorărilor de întârziere a fost comunicat de către organele de inspecție fiscală prin Adresa nr. .../...../15.12.2010 înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. /15.12.2010.

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. ...S.R.L. a fost reținut ca datorat un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de în sumă delei.**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, **în drept** sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia: „ *Condiții de exercitare a dreptului de deducere:*

(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”;

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

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

a) operațiuni taxabile;”.

Potrivit prevederilor legale anterior citate, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturile ce apar ca fiind emise de către S.C.S.R.L., S.C. ...S.R.L. trebuia să facă dovada că bunurile menționate pe documentele respective au intrat în gestiunea sa și au fost destinate utilizării în folosul

operațiunilor taxabile. Întrucât, nici la control și nici atașat contestației petenta nu a prezentat documente justificative prin care să facă dovada că cerințele legale menționate mai sus au fost îndeplinite, organele de control, în mod corect, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, înscrisă în facturile analizate.

Drept pentru care *contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.*

III. Referitor la constatările redată la Cap. III, lit. C, pct. 5, lit. e), din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în luna decembrie 2009 unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă factura seria nr. din data de 18.12.2009 (anexa nr. 16 la raportul de inspecție fiscală), emisă de S.C. S.R.L., în valoare de ... lei cu TVA aferentă de ... lei, reprezentând: „Vopsit rugină butoi” și „Al. br. scoica”.

Contravaloarea serviciilor înscrise în această factură a fost înregistrată în evidența contabilă (registru jurnal pentru luna decembrie 2009 - anexa nr. 18 la R.I.F.) prin următorul articol contabil:

601 „Cheltuieli cu materiile prime” = 4011 „Furnizori interni” ... lei

4426 „TVA deductibila” = 4011 „Furnizori interni” ... lei

Ulterior unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă o factură în copie (anexa nr. 19 la raportul de inspecție fiscală), seria MS SIV nr. 00769/28.12.2009, emisă de S.C. S.R.L., în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, reprezentând „Vopsit rugină butoi” și „Al. br. scoica”.

Factura a fost înregistrată în evidența contabilă (registru jurnal pentru luna decembrie 2009 - anexa nr. 18 la R.I.F.) prin următorul articol contabil:

601 „Cheltuieli cu materiile prime” = 4011 „Furnizori interni” ... lei

4426 „TVA deductibila” = 4011 „Furnizori interni” ... lei

Referitor la factura nr./28.12.2009 organele de inspecție au reținut ca factura în cauză este o copie a facturii nr./18.12.2009 pe care s-au efectuat o serie de modificări vizibile, și anume:

- modificarea numărului facturii (din în);
- modificarea datei emiterii (din 18.12.2009 în 28.12.2009);
- modificarea cantității aferente poziției 2 din factura (al. br. Scoica) prin adăugarea cifrei „0”, modificând astfel cantitatea inițială de 2050 bucăți la 20500 bucăți;
- valoarea totală a serviciilor s-a modificat astfel de la ... lei la ... lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au precizat că datele înscrise pe factura inițială nr.18.12.2009 (date privind expedierea - 18.12.2009, semnături,

ștampile, datele de identificare ale celor doua societăți etc.) nu au fost modificate pe factura în copie nr./28.12.2009.

Din constatările redată în actele atacate a rezultat că pentru achitarea facturii nr./28.12.2009 unitatea, cu ocazia inspecției fiscale, a prezentat o chitanță în copie (Anexa nr. 20 la RIF), copie a chitanței seria nr. modificată astfel:

- modificarea numărului chitanței (din în); deși numărul chitanței apare înscris în doua locuri, modificarea a fost adusă doar uneia dintre poziții.
- modificarea datei chitanței (din 18.12.2009 în 28.12.2009);
- modificarea sumei înscrise în cifre (de la ... lei la ... lei) dar nu și a celei înscrise în litere, care rămâne și pe chitanța copie „patrusutenouazecisioptleisinouazecibani”;
- modificarea facturii plătite (din în), dar nu și a datei acesteia, pe chitanța copie rămânând înscrisă data facturii inițiale, 18.12.2009.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut în actul atacat că în baza dispoziției de plată nr. 12 din data de 28.12.2009 (Anexa nr. 21 la RIF) care are specificat la rubrica Scopul încasării – plății „chitanța 93 NR 234”, administratorul S.C. ... S.R.L. a aprobat retragerea din casieria unității a sumei de ... lei

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că factura seria nr./28.12.2009 nu are calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în evidența contabilă în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 întrucât, operațiunea înscrisă în această factura nu este reală.

În baza prevederilor art. 146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În contestația formulată petenta consideră că stabilirea taxei pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei nu are suport și temei legal și, ca atare, solicită anularea acestei obligații.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

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

„ *Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

(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;

- pct. 46 , alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, potrivit căruia:

„ 46. (1) *Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, ...*” .

Potrivit prevederilor legale anterior menționate se reține că exercitarea dreptului de deducere se poate face numai pe baza exemplarului original al documentului care a stat la baza înregistrării în evidența contabilă.

Așa cum s-a precizat în actele atacate nici la control și nici ulterior la dosarul contestației petenta nu a prezentat formularul original al facturii nr./28.12.2009.

Mai mult, organele de inspecție au reținut că factura nr. înregistrată în data de 28.12.2009 este o copie a facturii nr. din data de 18.12.2009 care a fost modificată de petentă, pentru aspectul în cauză fiind sesizate și organele de cercetare penală. Cu ocazia audierilor efectuate în soluționarea cauzei penale, soția administratorului S.C. ...S.R.L. a recunoscut faptul că, a întocmit în fals factura nr./28.12.2009 în valoare totală de ... lei și chitanța seria nr./28.12.2009 și le-a predat contabilei în vederea înregistrării în evidența contabilitate. Concluzia organelor de cercetare fiind că, prin înregistrarea facturii false (factură care nu a avut la bază o operațiune economică reală) în evidența contabilă, societatea a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. În timpul cercetărilor petenta a achitat prejudiciul adus bugetului de stat constând în TVA în cuantum de ... lei și majorările de întârziere aferente de ... lei.

Având în vedere faptul că petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza unui document deținut doar în copie xerox și care nu a avut la bază operațiuni economice reale, se reține că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în documentul respectiv, motiv pentru care contestația petentei ***urmează a se respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.***

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei) stabilită suplimentar organele de inspecție au calculat majorări de întârziere în cuantum de ... lei. Cuantumul majorărilor de întârziere a fost comunicat de către organele de inspecție fiscală prin Adresa nr. .../.../15.12.2010 înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr./15.12.2010.

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. ...S.R.L. a fost reținut ca datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, ***se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă ... lei***

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 209 alin. (1) lit. a) și art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de **lei**, compusă din:

- ... **lei**, reprezentând impozit pe profit;
- ... **lei**, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... **lei**, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- ...**lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- ... **lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... **lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR EXECUTIV,