

DECIZIA nr. 48 din 01.09.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ asupra contestației formulată de S.C. X S.R.L. , împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .2011, în sumă totală de lei, reprezentând diferențe la TVA cu majorările de întârziere aferente în sumă totală de lei și impozit pe profit cu majorările de întârziere aferente în sumă totală de lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport de data primirii de către petentă a Raportului de inspecție fiscală parțială nr.2011 și a Deciziei de impunere nr.2011, respectiv .2011 (conform semnăturii de primire și a datei înscrisă pe confirmarea de primire, aflată în copie la dosarul cauzei), și data înregistrării contestației la D.G.F.P. Tulcea, respectiv 2011.

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual și confirmată cu ștampila societății, conform prevederilor art. 206 din O.G. 92/2003 R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art.206, 207 și 209 din O.G. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, SC X SRL, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.2011, emisă în baza constatărilor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr.2011, în sumă totală de lei, motivând următoarele:

I. 1. “ Invoc nulitatea raportului de inspecție fiscală pentru încălcarea prevederilor art.107 alin.(2), (3) și (4), Cod procedură civilă, cu consecința anulării deciziei de impunere, ca fiind emisă în baza unui act nul”, petenta apreciind că “...este incorectă afirmația cuprinsă în raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia reprezentantul societății ar fi fost convocat la discuția finală,...în realitate, **acesta fiind notificat cu privire la discuția finală prin e-mail, în data de 16.06.2010 pentru aceeași zi.**” - în asemenea condiții, administratorul societății a fost pus în imposibilitate de a formula vreun punct de vedere privind constatările finale cuprinse în acest raport care nu i-au fost comunicate, fiind încălcate prevederile legale invocate mai sus, și acuză faptul că sintagma “ *timp util*” prevăzută la alin.3 (“data, ora și locul prezentării vor fi comunicate contribuabilului *în timp util*”), nu a fost luată în considerație de organele fiscale și depune în acest sens, înștiințarea pentru discuția finală, precum și răspunsul formulat de reprezentantul societății, prin care s-a solicitat amânarea datei, din motive de sănătate.

II. 2. Cu privire la sumele reprezentând impozit pe profit calculat suplimentar în valoare de lei și penalitățile aferente lei:

În fapt, au fost considerate ca fiind sume nedeductibile, pe de o parte, contravaloarea facturilor emise de către societatea A, iar pe de altă parte sumele facturate de către societatea C, astfel:

1. a) Cu privire la facturile emise de către societatea A, petenta motivează că:

- afirmația organelor fiscale că “**societatea în cauză nu există**”, este netemeinică, și anexează contestației în acest sens Actul constitutiv al societății în cauză, precum și Extras din baza de date electronică a Registrului Societăților din și , din care rezultă faptul că această societate a fost dizolvată abia la data de 25.05.2010(anexa nr.2);

- **“facturile nu au la bază și alte documente justificative”**, așa cum prevăd reglementările cuprinse în art.21,alin.4 lit f din Legea 571/2003 și în dovedirea serviciilor prestate în baza acestor facturi, petenta depune notele de efectuare a prestațiilor pentru fiecare factură, respectiv anexele 3-6 la contestație **2.** **b)** Cu privire la sumele facturate de către societatea C și motivațiile pentru care acestea au fost considerate nedeductibile, petenta arată că:

- în cursul derulării controlului, a fost depus certificatul de atribuire a codului fiscal emis de autoritățile italiene, și care atestă contrariul afirmațiilor organelor de control, anume că **“societatea nu are un cod fiscal valid”** și în acest sens, depune din nou copia acestui certificat (anexa nr.7);

- față de constatarea organelor de control că **“societatea nu figurează în Registrul ORBIS”**, petenta susține că așa cum au arătat și reprezentanții societății în nota explicativă din 2011, C este o societate non-profit și ca atare nu există posibilitatea să se regăsească în baza de date a societăților comerciale;

- **“Notele de addebito” nu reprezintă documente justificative** în înțelesul prevederilor art.21 alin.4 lit.f din Codul fiscal, petenta menționând că potrivit legislației italiene, “societățile non-profit nu pot emite facturi pentru încasarea contravalorii prestațiilor efectuate, ...” iar “Principiile generale de interpretare a actelor juridice prevăd că acestea se interpretează raportat la conținutul lor și nu conform denumirii acestora” și invocă în acest sens art.155 indice 1 din Codul fiscal, precum și art.155, alin.(11); deasemenea, petenta apreciază că documentul denumit “*Nota di addebito*” trebuie acceptat ca și document justificativ - chiar dacă nu este reglementat în mod expres de OMEF nr.3512/27 nov.2008 privind documentele financiar-contabile.

Referitor la realitatea și necesitatea efectuării operațiunilor înscrise în facturile emise de societatea de voluntariat C, petenta specifică că acestea reprezintă cheltuieli efectuate în baza contractului FN/ 29.12.2008 și pe lângă explicațiile prezentate și organelor fiscale în timpul controlului, aceasta a solicitat asociației de voluntariat informații suplimentare pe care le anexează contestației, respectiv anexele 8-15.

III. 3. Cu privire la sumele reprezentând TVA calculat suplimentar de plată în cuantum de lei și penalitățile aferente lei, petenta arată că aceste sume reprezintă TVA aferent facturilor emise către societatea G S.R.L. din Italia, considerată de organele de control fiscal fără cod fiscal valid; față de această susținere, petenta anexează contestației un extras (anexa 16) de la Registrul societăților din Italia din care rezultă datele de identificare ale societății.

Față de motivațiile de mai sus și având în vedere documentele prezentate, petenta consideră că decizia însăși este netemeinică și nelegală, întrucât “Raportul de inspecție fiscală este lovit de nulitate, în temeiul textelor legale citate, cu consecința anulării deciziei de impunere,...” și, pe cale de consecință solicită în final anularea în întregime a acesteia, cu privire la toate sumele de plată la care a fost obligată.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate de Activitatea de Inspecție fiscală a D.G.F.P. Tulcea, organele fiscale de control din cadrul Serviciului Inspecție Fiscală 4, au verificat modul de stabilire, evidențiere, calcul, declarare și virare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului de stat de către SC X SRL .

Concluziile controlului au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială nr.2011, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.2011, prin care s-a stabilit în sarcina SC X SRL obligații fiscale de plată în sumă totală de **lei**, astfel:

- impozit pe profit de plată pentru perioada 2007-2009 în sumă de *lei*;

- majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit pentru perioada 2009-2011 în sumă de lei;

- TVA de plată pentru perioada 2007-2010 în sumă de lei;

- majorări și penalități de întârziere aferente TVA pentru perioada 2009-2011, în sumă de lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a susținerilor petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele :

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul A.I.F.Tulcea au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina SC X SRL, obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de lei, reprezentând diferențe la impozitul pe profit și TVA cu majorările și penalitățile de întârziere aferente.

În fapt, organele fiscale din cadrul A.I.F. ale D.G.F.P. Tulcea, au verificat modul de evidențiere, declarare și virare a TVA și a impozitului pe profit la SC X SRL din Tulcea, datorate bugetului general consolidat al statului. Verificarea s-a efectuat pentru perioada 2007 - 2010 la impozitul pe profit și 2007 - 2010 privind TVA. Rezultatele inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială nr.2011, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.2011.

În urma verificării s-au constatat următoarele:

~ în perioada supusă controlului, SC X SRL a efectuat achiziții și livrări intracomunitare și întrucât organele de control fiscal au avut *suspiciuni privind realitatea și legalitatea operațiunilor economice* efectuate de petentă cu partenerii străini, au solicitat informații suplimentare de la Biroul Județean de Informații Fiscale Tulcea, în urma cărora au parvenit următoarele informații:

- **A** - *neplătitor de TVA*, cod , având adresa: - societate dizolvată și cf situației din aplicația "ORBIS", cifra de afaceri este zero;

- **C** - Associazione di Volontariato, *neplătitor de TVA*, cod , cu adresa

- **nu are un cod fiscal valid (IT)** - nu se cunosc datele minime de identificare ale societății ca și persoană juridică înregistrată în Italia, respectiv denumirea societății și adresa sunt indisponibile;

- **G S.R.L. din Italia - cod fiscal invalid ()**;

~ ca urmare a neacceptării la deducere a unor cheltuieli pe motiv că societatea petentă nu deține documente justificative în conformitate cu art.21 din Codul fiscal, respectiv nu a prezentat în timpul controlului situații de lucrări, devize, precum și rapoarte de lucru, procese verbale de recepție, etc., prin care să justifice, să dovedească necesitatea cheltuielilor efectuate, organele de control fiscal au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de lei pentru care s-au calculat majorări de întârziere și penalități în sumă totală de lei; deasemenea, petenta a colectat TVA în baza unor facturi emise către societatea GS.R.L. din Italia, care nu a comunicat un cod valid de TVA, așa cum prevede Codul fiscal la art.143, alin.(2), lit.a și nu a putut justifica regimul de scutire aplicat, fapt pentru care organele de control fiscal au considerat operațiunile ca și prestări de servicii interne și prin aplicarea cotei de 19% au calculat TVA în sumă de lei, iar pentru aceste diferențe stabilite suplimentar au calculat majorări și penalități de întârziere aferente TVA în sumă totală de lei. Petenta nu este de acord cu diferențele astfel stabilite pentru perioada verificată și formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.2011 - prin care contestă în totalitate sumele reprezentând

obligații fiscale suplimentare atât la impozitul pe profit cât și la TVA, respectiv suma totală de lei, cu motivele expuse la pct.I din prezenta decizie.

În susținerea motivațiilor sale, petenta anexează contestației următoarele documente: dovada datei de primire a deciziei contestate, dovada convocării la discuția finală, precum și un număr de 16 anexe, referitoare la partenerii externi cu care a derulat relații economice.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv HG 44/2004, OG 92/2003R privind Codul de procedură fiscală precum și Codul civil.

1. * Cu privire la motivul invocat de petentă, respectiv: “ nulitatea raportului de inspecție fiscală pentru încălcarea prevederilor art.107 alin.(2), (3) și (4), Cod procedură civilă, cu consecința anulării deciziei de impunere, ca fiind emisă în baza unui act nul ” - se reține:

- **ART.46** din OG 92/2003 privind **Codul de procedură fiscală** *precizează* elementele care conduc la “**Nulitatea actului administrativ fiscal**”, astfel:

“ *Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.*”- ori, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.2011, conține toate aceste elemente.

* **Referitor la data comunicării prin e-mail pentru discuția finală** și dispozițiile prevăzute la alin.3 “data, ora și locul prezentării vor fi comunicate contribuabilului *în timp util*”, invocate de petentă, organele de control fac următoarele *precizări* în referatul cu propuneri de soluționare a contestației:

<< În vederea definitivării inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art.107,alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, i s-a comunicat agentului economic invitația pentru discuția finală, cu adresa nr.2011, transmisă prin poșta electronică, împreună cu anexele raportului de inspecție fiscală, ce cuprindeau constatările inspecției fiscale.

Menționăm că, în numeroasele discuții telefonice purtate cu doamna N, angajată la SC X SRL, în calitate de secretară, a afirmat că administratorul societății nu se afla în țară, iar la discuția finală va participa domnul H - administrator la SC Y SRL, în calitate de reprezentant al SC X, având procura de reprezentare, fapt recunoscut în Nota explicativă dată în data de 2011 echipei de inspecție fiscală “...procura o pun la dispoziție la data încheierii actului și discuției finale..”, dar pe care nu a prezentat-o echipei de inspecție fiscală. Conform Notei explicative dată în data de 17.05.2011 acesta recunoaște că “sunt administrator la SC Y SRL societate care a condus contabilitatea societății SC X SRL pe perioada controlată...”.

În data de 2011, doamna N, în adresa transmisă prin poșta electronică, ne face cunoscut faptul că procura de reprezentare “...nu mai are valoare juridică întrucât domnul H a denunțat-o, renunțând la mandatul său de procurator al societății în fața organelor de control fiscale”.

În toate întâlnirile și discuțiile telefonice, s-au adus la cunoștința reprezentanților SC X SRL constatările fiscale din perioada supusă verificării, așa cum reiese și din Notele explicative solicitate acestora în perioada desfășurării controlului. Conform Notei explicative dată de administratorul societății în data de 2011 urma să pună la dispoziția organelor de inspecție documente justificative care au stat la baza relațiilor comerciale cu diverse firme

din Uniunea Europeană, în termen de 2 săptămâni de la data notei explicative, fapt ce nu s-a întâmplat nici până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, întrucât acesta nu s-a mai prezentat la alte discuții purtate pe marginea constatărilor fiscale, acesta fiind plecat din țară pe toată durata desfășurării controlului (conform contractului individual de muncă nr.2010 înregistrat la ITM Tulcea locul de muncă se desfășoară la sediul social din Tulcea).Neprezentarea documentelor justificative solicitate rezultă și din Nota explicativă dată ulterior de domnul H, în data de 2011, care reprezenta societatea cu procura de reprezentare în acel moment.

Urmare celor relatate mai sus și a faptului că domnul H nu mai avea procura de reprezentare am comunicat administratorului SC X SRL invitația pentru discuția finală cu adresa nr.2011, prin poșta electronică, neprimind nici un răspuns. Ca urmare a fost emis actul administrativ fiscal nr.2011 și RIF 2011, împreună cu un număr de 16anexe cu mențiunea“lipsă la redactare”. În data de 2011 prin adresa nr., înregistrată la DGFP Tulcea - AIF, doamna N, solicită prelungirea datei pentru discuția finală în ziua de 15 iulie 2011, întrucât domnul A(administratorul societății) se afla în Italia suferind o complexă intervenție chirurgicală și este în imposibilitatea de a călători pe distanțe lungi neputând așadar să se deplaseze la Tulcea la data invitației. Menționăm că solicitarea agentului economic nu a fost aprobată. >>

Art.106 din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, prevede:

“(1) *Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.*

(2) *La începerea inspecției fiscale, contribuabilul va fi informat că poate numi persoane care să dea informații. Dacă informațiile contribuabilului sau cele ale persoanei numite de acesta sunt insuficiente, atunci inspectorul fiscal se poate adresa și altor persoane pentru obținerea de informații.”*

Având în vedere precizările organelor de control și textele de lege prezentate mai sus, reținem că afirmația petentei potrivit căreia “...organul de control nu a făcut dovada existenței vreunei notificări de renunțare la dreptul reprezentantului societății de a-și exprima punctul de vedere” - nu este relevantă și nu corespunde realității; mai mult, petenta invocă în acest sens prevederile alin.(2), art.107 cu privire la *Dreptul contribuabilului de a fi informat*: “La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit **art. 9 alin. (1)**, cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.”, ori, **art.9** subliniat în mod expres, prevede la **alin.(2)** că : “*Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1)*” - respectiv “să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere...”, atunci când: ...c)“*se acceptă informațiile prezentate de contribuabil, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere;*” - în speță, societatea petentă comunicase faptul că “*la discuția finală va participa domnul H - administrator la SC Y SRL , în calitate de reprezentant al SC X SRL, având procura de reprezentare,*” fapt recunoscut de acesta în Nota explicativă dată echipei de inspecție fiscală în data de 2011, aflată în copie la dosarul cauzei; de asemenea, potrivit susținerilor organelor de control fiscal și conform Notei explicative dată de administratorul societății în data de 2011 “urma să pună la dispoziția organelor de inspecție documente justificative care au stat la baza relațiilor comerciale cu diverse firme din Uniunea Europeană, în termen de 2 săptămâni de la data notei explicative, fapt ce nu s-a

intâmplat nici până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, întrucât acesta *nu s-a mai prezentat la alte discuții purtate pe marginea constatărilor fiscale*, acesta fiind plecat din țară pe toată durata desfășurării controlului (...) Ne reprezentarea documentelor justificative solicitate rezultă și din Nota explicativă dată ulterior de domnul H, în data de 2011, care reprezenta societatea cu procura de reprezentare în acel moment.”

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că afirmația petentei “organul de inspecție fiscală avea obligația să permită reprezentantului legal al acestuia să utilizeze toate mijloacele de apărare și să aducă în sprijinul propriilor afirmații toate documentele necesare...” - nu are suport real și nu poate fi deci reținută.

Deasemenea, potrivit **art. 65** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală: “(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*”

2. Cu privire la sumele reprezentând impozit pe profit calculat suplimentar în valoare de lei și penalitățile aferente lei:

a) *Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației motivațiile societății petente cu privire la facturile emise ...către societatea A, întrucât:

~ în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, *organele de control fiscal*, conform informațiilor transmise de Biroul Județean de Informații fiscale Tulcea cu adresa nr.2011, fac următoarele *precizări*:

- partenerul de afaceri al societății petente, respectiv **A**, cod - adresa: este dizolvat și conform situației din aplicația “ORBIS” cifra de afaceri este zero;

- cu **A** - *neplătitor de TVA*, agentul economic are încheiat contractul de prestări servicii 2008, urmare căruia se emit facturi înregistrate în totalitate pe cheltuiala SC X SRL fără nici o justificare: situații de plată, devize de lucrări, etc.;

- de asemenea, cf. contractului de prestări servicii 2008, termenul de plată al facturilor este de 30 zile de la emitere, dar, la data controlului acestea sunt neachitate.

~ Legea nr. 571/2003 privind **Codul fiscal**, prevede:

Art.19 - Reguli generale privind calculul profitului impozabil

(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. ...”

Art. 21 - Cheltuieli

(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.”

(4) “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;

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;” coroborate cu **pct.48** din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003, privind Codul fiscal:

“ *Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea*

prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”.

Având în vedere cele mai sus prezentate și constatările organelor de control din raportul de inspecție fiscală, faptul că petenta depune la dosarul cauzei actul constitutiv al societății A înregistrată la Registrul Societăților din la data de 2007 (conform certificatului emis la 2008 - anexa 1) precum și un Extras din baza de date din care rezultă că societatea a fost dizolvată abia la data de 25.05.2010 (anexa 2) “fapt irelevant sub aspectul datei emiterii facturilor”- după cum susține petenta, reținem ca fiind relevant faptul că acest aspect nu schimbă însă situația de fapt reală cu privire la cele 4 facturi (anexele 3,4,5,6 la contestație), care deși sunt emise în baza contractului 2008, nu au la bază și alte documente justificative, respectiv situații de plată, devize de lucrări, etc., în conformitate cu prevederile art.21 Codul fiscal citate anterior; mai mult, deși petenta susține că “facturile reprezintă contravaloarea serviciilor de verificări calitative a lucrărilor efectuate...” iar necesitatea efectuării acestor lucrări ar rezulta din faptul că societatea petentă nu are angajat personal calificat, “fapt ce reiese din statele de plată ale societății noastre, care avea angajat doar personal muncitor”, petenta nu-și susține afirmațiile din contestație și nu justifică cu documente legal întocmite aceste lucrări, respectiv prestările de servicii efectuate, potrivit Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pct.48 din HG 44/2004, care prevede în mod expres că: “justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;”.

Deasemenea, **OG 92/2003R** privind Codul de procedură fiscală, prevede:

- ART. 56 - Prezentarea de înscrisuri

“(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.” - având în vedere “**Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**” prevăzută la art.64 din același act normativ: “Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”; mai mult, Codul de procedură fiscală prevede în mod expres anumite “**Reguli pentru conducerea evidenței contabile și fiscale**” conform art. 80, alin.(6), potrivit căruia: “Contribuabilii sunt obligați să utilizeze pentru activitatea desfășurată documente primare și de evidență contabilă stabilite prin lege, achiziționate numai de la unitățile stabilite prin normele legale în vigoare, și să completeze integral rubricile formularelor, corespunzător operațiunilor înregistrate.” ori, “notele de efectuare a prestațiilor...”, anexele 3-6 depuse de petentă la contestație în dovedirea serviciilor prestate în baza facturilor emise - nu pot fi reținute ca atare nefiind însoțite și de alte documente justificative conform prevederilor legale prezentate, de unde rezultă că organele de control au procedat în mod legal stabilind ca nedeductibile fiscal sumele reprezentând c/val facturilor emise către societatea A.

b) *Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației motivațiile petentei cu privire la sumele facturate de către Societatea C, **întrucât**, potrivit constatărilor organelor de control și a informațiilor transmise de Biroul Județean de Informații fiscale Tulcea cu adresa nr.2011, aflată în copie la dosarul cauzei, rezultă că:

- partenerul de afaceri al societății petente, Societatea C - adresa (*neplătitor de TVA*) - **nu are un cod fiscal valid** (IT) - nu se cunosc datele minime de identificare ale societății ca și persoană juridică înregistrată în Italia, respectiv *denumirea societății și adresa sunt indisponibile*;

- cu Societatea C - *neplătitor de TVA*, petenta are încheiate contracte pentru servicii de cazare, masa, transport și uz birouri proprii la cerere în Italia; urmare acestor contracte C Italia emite “Nota di addebito” pe care SC X SRL le consideră facturi, înregistrându-le ca atare în evidența contabilă în totalitate pe cheltuieli, fără nici un fel de justificare atașată în spatele acestor note de debitare (situații de lucrări, devize, etc.) ;

- deasemena, organele de control *precizează* că *nu* au putut identifica structura cheltuielilor efectuate de petentă, respectiv a cheltuielilor de cazare, masă, transport, chirie spațiu birouri, etc., nefiind conforme prevederilor legale în vigoare;

- din Nota explicativă solicitată administratorului societății SC X SRL (aflată în copie la dosar) cu privire la documentele emise de partenerul extern menționat, respectiv “Nota di addebito”, acesta răspunde că pentru prestările de servicii efectuate are numai “contracte și note de debit”.

Atât în raportul de inspecție fiscală cât și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control consemnează următoarele:

~ *“administratorul societății recunoaște faptul că la sediul societății nu se găsesc documente justificative care trebuiau atașate la notele de debit, angajându-se să le prezinte echipei de inspecție fiscală în termen de 2(două) săptămâni, fapt care nu s-a întâmplat nici până la finalizarea inspecției fiscale.”*, și că *nu* are facturi emise de furnizorul extern, ci numai “contracte și note de debit”- *fapt care rezultă* așa cum am prezentat mai sus și *din Nota explicativă* dată de administratorul societății petente;

~ *“agentul economic a înregistrat sume pentru care nu are nici o justificare la bază, fiind menționate în contabilitate ca regularizări, fără nici o explicație”*, încalcând prevederile Codului de procedură fiscală: astfel, potrivit **art.56,(1)** *“În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri și orice alte înscrisuri.”*, *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”* - conform **art.65**, precum și *Obligația de a conduce evidența fiscală* potrivit **art.79,alin.(1)** *“În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a obligațiilor fiscale de plată datorate, contribuabilii sunt obligați să conducă evidente fiscale, potrivit actelor normative în vigoare.”*

ART. 155 din Codul fiscal, prevede:

(1) *“Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art.141 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei,...”* și care potrivit alin. (5) *“Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

c) *denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, dup caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*”

Față de cele mai sus prezentate, având în vedere faptul că petenta nu își susține afirmațiile din contestație cu documente justificative, respectiv nu atașează acestor note de debitare pe care societatea petentă le consideră facturi, situații de lucrări, devize, etc., pentru a-și justifica cheltuielile de cazare, masă, transport, chirie spațiu birouri, etc., pe care organele de control nu le-au putut identifica, rezultă că echipa de control fiscal a procedat în mod legal privind nedeductibilitatea acestor cheltuieli, potrivit textelor de lege citate anterior.

De altfel, petenta se contrazice în afirmațiile făcute în cuprinsul contestației, în sensul că, deși subliniază faptul că aceste documente *nu* poartă denumirea de “*Facturi*” ci acela de “*Note di addebito*”, document care “*chiar dacă nu este reglementat în mod expres prin legislația fiscală și contabilă din România, respectiv Codul fiscal și OMEF nr.3512/27nov.2008 privind docementele financiar contabile*” - totuși trebuie acceptate ca documente, consideră petenta și invocă în acest sens *tot prevederile Codului fiscal, art.155, alin.(11)*, față de care reținem următoarele dispoziții ale Legii 571/2003 privind Codul fiscal:

ART. 56 Prezentarea de înscrisuri

(1) “În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

(6) “Contribuabilii sunt obligați să utilizeze pentru activitatea desfășurată documente primare și de evidență contabilă stabilite prin lege, achiziționate numai de la unitățile stabilite prin normele legale în vigoare, și să completeze integral rubricile formularelor, corespunzător operațiunilor înregistrate.”

Având în vedere răspunsul primit de organele fiscale la solicitarea de verificare a valabilității codului de înregistrare TVA și a datelor de identificare ale partenerilor externi ai petentei menționați mai sus - respectiv adresa nr.2011 emisă de Biroul Județean de Informații fiscale Tulcea - referitor la Actul constitutiv al societății A (anexa 1), Certificatul de atribuire a codului fiscal a Societății C Italia (anexa 7), precum și Extrasul de la Registrul societăților din Italia privind istoricul și datele de identificare ale societății G SRL (anexa 16) și afirmația petentei că acestea “atestă contrariul celor afirmate de organul de control”, aceasta nu poate fi reținută în mod legal, întrucât toate aceste acte nu au fost traduse conform **art.8, alin.(2)** din Codul de procedură fiscală, nu au fost autentificate de o dregătorie publică și nu au fost înregistrate într-un registru public - fapt prevăzut în *Codul Civil* care precizează:

Art.1182: “Data scripturii private nu face credința în contra persoanelor a treia interesate, decât din ziua în care s-a înfățișat la o dregătorie publică, din ziua în care s-a înscris într-un registru public...”, neputând fi opozabil terților; iar cfm. *Art.1171*: “Actul autentic este acela care s-a făcut cu solemnitățile cerute de lege, de un funcționar public, care are drept de a funcționa în locul unde actul s-a făcut.”

Față de prevederile legale prezentate, rezultă că organele de control au procedat în mod legal stabilind ca nedeductibile fiscal sumele reprezentând c/val “facturilor” emise de către societatea C Italia, constând în “*Note di addebito*” (anexele 8-15) și care nu pot fi reținute ca și documente justificative, față de prevederile legale prezentate.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

3. *Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației motivațiile petentei cu privire la sumele reprezentând TVA calculat suplimentar de plată în cuantum de lei și penalitățile aferente lei, întrucât:

Pentru *anul 2008* TVA colectată suplimentar(lei) este aferentă veniturilor facturate în regim de scutire,către partenerul extern G S.R.L. din Italia, în sumă totală de lei, aferentă facturilor nr.2008 în valoare de euro și nr.2008 în valoare de euro - facturi pentru care clientul extern nu a comunicat un cod valid de TVA, în conformitate cu prevederile legale prevăzute de Codul fiscal, cu privire la *Scutirile pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar* :

- ART. 143

(2) “*Sunt, de asemenea, scutite de taxe următoarele:*

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru,...

- **ART. 151²** prevede în mod expres *Răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei:*

(1) *“Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art. 150 alin. (1) lit. a), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5): ...; b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare; ”*, iar la **art. 155 alin. (5)**, se precizează că: *“Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: ...i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);”*.

Pentru anul 2009 TVA colectată suplimentar (lei) este aferentă veniturilor facturate în regim de scutire,către partenerul extern G S.R.L. din Italia, în sumă totală de lei, aferentă facturilor nr.2009 în sumă de euro, nr.2009 în sumă de euro, nr.2009 în sumă de - euro, nr.2009 în sumă de euro, nr.2009 în sumă de euro, nr.2009 în sumă de euro, nr.2009 în sumă de euro, nr.2009 în sumă de euro - facturi pentru care clientul extern nu a comunicat un cod valid de TVA, în conformitate cu prevederile Codului fiscal, prezentate mai sus.

Pentru anul 2010 TVA colectată suplimentar (lei) este aferentă veniturilor facturate în regim de scutire,către partenerul extern G S.R.L.din Italia în sumă totală de lei, aferentă facturii nr.2010 în sumă de euro, factură pentru care clientul extern nu a comunicat un cod valid de TVA, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, citate anterior.

ART. 60 din Codul fiscal, prevede *Obligația autorităților și instituțiilor publice de a furniza informații și de a prezenta acte:*

(1) *“Autoritățile publice, instituțiile publice și de interes public, centrale și locale, precum și serviciile deconcentrate ale autorităților publice centrale vor furniza informații și acte organelor fiscale, la cererea acestora.”*

Având în vedere faptul că prin adresa nr.2011, organele de control fiscal au solicitat informații privind verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA precum și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrare în scopuri de TVA în alte state membre și luând în considerație răspunsul primit cu adresa nr.2011 emisă de Biroul Județean de Informații Fiscale (aflată în copie la dosarul cauzei), din care rezultă că *“Acest cod de TVA nu a fost găsit”* - respectiv IT G SRL, conform prevederile legale incidente în speță, rezultă că organele de control fiscal au stabilit în mod legal aceste operațiuni ca fiind prestări de servicii interne și deci, societății petente îi sunt aplicabile prevederile **ART.137** cu privire la *Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării și au calculat TVA de plată prin aplicarea cotei standard prevăzută de **ART.140** , alin.(1), potrivit căruia: “Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduce.”*, reprezentând diferențe stabilite suplimentar în sumă totală de lei.

Având în vedere prevederile **art.65 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, alin.(1)** din **OG 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: **“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”**, referitor la documentele anexate de petentă în susținerea contestației sale, menționate în cuprinsul prezentei decizii, se reține că acestea nu sunt în conformitate cu

prevederile legale în vigoare, prezentate mai sus; mai mult, **art.11** din Legea 571/2003 stipulează și anumite *Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*, astfel:

(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.*”

Având în vedere cadrul legislativ menționat, întrucât societatea petentă nu a respectat prevederile legale privind determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit citate anterior și nu justifică cu documente legal întocmite cheltuielile cu prestările de servicii efectuate (devize, situații de lucrări sau rapoarte de lucru, procese verbale de recepție) aferente facturilor menționate emise de parteneri externi neplătitori de TVA, societăți dizolvate cu cifra de afaceri zero și a căror date minime de identificare nu se cunosc, sau fără cod valid de TVA, rezultă că în mod legal organele de control au procedat la recalcularea bazei de impozitare a impozitului pe profit și a TVA colectată suplimentar, stabilind diferențe de plată în sarcina SC X SRL Tulcea în cuantum total de lei.

În consecință, față de cele relatate mai sus, menținem în totalitate constatările organelor de control fiscal și urmează a se respinge ca neântemeiată contestația petentei cu privire la suma de **lei** reprezentând impozit pe profit și **lei** TVA de plată, aferente perioadei verificate.

În ceea ce privesc majorările de întârziere corespunzătoare, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și întrucât prin contestația formulată societatea petentă nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora, potrivit **art.119, alin.(1)** din OG 92/2003 “ Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere ” și urmează a se respinge ca neântemeiată contestația petentei și cu privire la aceste sume în cuantum total de lei, reprezentând: majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **lei**, majorări și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de **lei**.

Față de cele reținute în prezenta decizie, în temeiul **art.216, alin.1** din O.G.92/21.12.2003, privind Codul de procedură fiscală R, se

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca neântemeiată a contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.2011 pentru suma totală de **lei** reprezentând: *lei* impozit pe profit, *lei* accesorii aferente impozitului pe profit, *lei* TVA și *lei* accesorii aferente TVA.

Art.2 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, în condițiile legii.

DIRECTOR EXECUTIV,