

DECIZIE nr. 4180 / 31.10.2019

privind soluționarea contestației formulate de Societatea **X SRL**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. A_SLP ... /17.03.2015, ulterior înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /17.07.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. A_SLP ... /10.07.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /17.07.2019, prin care s-a delegat DGRFP Timișoara competența de soluționare a contestației formulate de

Societatea X SRL,

CUI ... ,

cu sediul social în localitatea ... , Str. ... nr...., județul Arad

urmare pronunțării Deciziei civile nr. ... /26.06.2019 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, definitivă, s-a admis recursul formulat de recurenta-reclamantă X SRL, obligând autoritatea fiscală la soluționarea pe fond a contestației administrative formulate de aceasta, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP ... /17.03.2015.

Societatea X SRL formulează contestație împotriva împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-AR .../21.01.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR .../21.01.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad privind suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei accesorii aferente impozit pe profit;
- ... lei TVA;
- ... lei accesorii aferente TVA.

Prin Decizia nr. ... /09.04.2015 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../21.01.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad.

Prin adresa Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. A_SLP ... /10.07.2019, s-a comunicat faptul că prin Decizia nr. ... /26.06.2019, definitivă, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul declarat de Societatea X SRL împotriva Sentinței civile nr. ... /14.06.2016 pronunțată de Curtea de Apel București în dosar nr. ... /2/2015 și a anulat Decizia nr. ... /09.04.2015 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, obligând-o pe aceasta să soluționeze pe fond contestația formulată de petentă pentru suma de ... lei, individualizată prin Decizia de impunere nr. F-AR .../21.01.2015.

Astfel, DGRFP Timișoara cu adresa nr. ... /05.08.20019, a comunicat D IPURL, lichidator al Societății X SRL, faptul că în considerarea adresei A_SLP ... /10.07.2019 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor prin care s-a transmis dosarul contestației formulate de Societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-AR .../21.01.2015 emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală, din analiza căruia a rezultat că ICCJ – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal prin Decizia nr. ... /26.06.2019, definitivă, a admis recursul declarat împotriva Sentinței Civile nr. ... /14.06.2016 pronunțată de Curtea de Apel București în dosar nr. ... /2/2015, în sensul că a anulat Decizia nr. ... /09.04.2015 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin care s-a suspendat soluționarea contestației formulată de Societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-AR .../21.01.2015 emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală, obligând Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor la soluționarea pe fond a contestației administrative, DGRFP Timișoara s-a investit cu soluționarea pe fond a contestației înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.A_SLP ... /17.03.2015.

Totodată, în cuprinsul aceleiași adrese s-a comunicat faptul că DGRFP Timișoara a solicitat Inspecției Fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad să comunice dacă în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la Societatea X SRL consemnată în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../21.01.2015, care a făcut obiectul sesizării penale nr. ... /20.01.2015 transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad s-a pronunțat vreo soluție definitivă în cauză, care să confirme suspiciunile inspecției fiscale în legătură cu realitatea operațiunilor care fac obiectul cauzei, în scopul punerii în aplicare a Deciziei nr. ... pronunțată în ședința din 26.06.2019 de Înalta Curte de Casație și Justiție (care nu a fost transmisă structurii de soluționare a contestațiilor) cu consecința soluționării pe fond a contestației conform art.213 din OG nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data formulării contestației.

De asemenea, în condițiile în care în cauză s-a identificat constituirea de parte civilă a ANAF în legătură cu posibilul prejudiciu produs proprietății publice de petentă prin operațiunile efectuate, pentru suma totală de ... lei

care reprezintă și obiectul contestației, în considerarea dispozițiilor exprese ale art.277 alin.4 CPF “(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă” coroborat cu pct.10.5 din OPANAF nr.3741/2015 raportat la Decizia nr. ... /26.06.2019 a ÎCCJ, în temeiul art.77 alin.2 din CPF, DGRFP Timișoara a solicitat D IPURL, lichidator al Societății X SRL, ca în termen de 5 zile de la primirea adresei nr. ... /05.08.20019, să completeze dosarul cauzei cu precizări referitoare la existența/inexistența unei hotărâri definitive a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă, urmare constituirii ca parte civilă a autorității fiscale în Sesizarea penală nr. ... /20.01.2015 transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad pentru suma totală de ... lei care face și obiectul contestației, având în vedere că până la data adresei, Inspekția fiscală din cadrul AJFP Arad ca parte deținând calitatea procesuală activă urmare emiterii sesizării penale nr. ... /2015 nu a sesizat DGRFP Timișoara asupra existenței în cauză a unei hotărâri penale definitive, conform dispozițiilor exprese ale art.277 CPF.

Deși D IPURL a primit adresa la data de 29.08.2019, până la data emiterii prezentei nu formulat vreun răspuns.

Totodată, DGRFP Timișoara cu adresa nr. ... /02.08.2019, în considerarea adresei A_SLP ... /10.07.2019 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor prin care s-a transmis dosarul contestației formulate de Societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-AR .../21.01.2015 emisă de AJFP Arad – Inspekție Fiscală, din analiza căruia a rezultat că ICCJ – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal a emis Decizia nr. ... /26.06.2019, definitivă, în sensul că:

„Admite recursul declarat de recurenta-reclamantă SC X SRL, împotriva sentinței nr.... din 14 iunie 2016, pronunțate de Curtea de Apel București – Secția a VIII-a Contencios administrativ și fiscal, în dosarul nr.... /2/2015. Casează în tot hotărârea atacată și rejudecând, admite acțiunea formulată de reclamanta SC X SRL în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și în consecință, dispune anularea în totalitate a deciziei nr.... /09.04.2015 emisă de pârâtă și dispune obligarea pârâtei la soluționarea contestației administrativ-fiscale formulate. Respinge recursul declarat de recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva aceleiași sentințe, ca nefondat. ”, având în vedere că în Sesizarea penală nr.... /20.01.2015, autoritatea fiscală s-a constituit parte civilă, pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, TVA și accesorii aferente, care face și obiectul contestației, în considerarea art. 277 alin.4 CPF coroborat cu pct.10.5 din OPANAF nr. 3741/2015, a solicitat Inspekției Fiscale din cadrul AJFP Arad să comunice dacă în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspekției

fiscale efectuate la X SRL, CUI ... , consemnată în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../21.01.2015, stare de fapt care a făcut obiectul sesizării penale nr. ... /20.01.2015 există soluție definitivă în cauză, care să confirme suspiciunile inspecției fiscale în legătură cu realitatea operațiunilor petentei, în scopul punerii în aplicare a Deciziei nr. ... pronunțată în ședința din 26 iunie 2019 de către Înalta Curte de Casație și Justiție, cu consecința soluționării pe fond a contestației conform art.213 din OG nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data formulării contestației.

De asemenea, în condițiile în care în cauză nu s-a pronunțat o soluție penală definitivă conform art. 277 CPF s-a solicitat completarea dosarului cauzei cu argumente referitoare la starea de fapt fiscală constatată conform RIF F-AR .../21.01.2015 exclusiv sub aspectul normelor fiscale raportat la prevederile legale ale actelor normative invocate și la jurisprudența Curții Europene de Justiție invocată de petentă.

Totodată, în legătură cu capătul de cerere privind impozitul pe profit, respectiv nerecunoașterea deductibilității cheltuielilor în sumă totală de ... lei reprezentând amortizarea unor construcții (anexa 5 la RIF) care au făcut obiectul unor contracte de vânzare – cumpărare (indicând în cuprinsul RIF contractul de vânzare – cumpărare nr. ... /30.04.2013 și antecontractul de vânzare cumpărare nr. .../21.05.2013), în situația în care Inspecția Fiscală a arătat că aceste construcții sunt consecința perfectării celor două acte mai sus precizate, însă „nu au transferat dreptul de proprietate către SC X SRL acestea nefiind în proprietatea societății în perioada supusă inspecției fiscale”, în cuprinsul aceleiași adrese s-a solicitat organului emitent al deciziei de impunere contestate verificarea în cauză, a incidenței dispozițiilor art. 1.658, art. 1.674, art. 1.675 și art. 1.676 din Codul civil în materia contractelor de vânzare – cumpărare, în considerarea dispozițiilor art. 3 Cod procedură fiscală.

Pe cale de consecință, în considerarea dispozitivului Deciziei civile nr. ... /26.06.2019 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul nr. ... /2/2012015, definitivă - „obligarea pârâtei la soluționarea contestației administrativ-fiscale formulate.” și având în vedere delegarea competenței de soluționare a contestației în conformitate cu dispozițiile art. 4 din OPANAF nr. 3740/2015, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de Societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../21.01.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad.

Din analiza dosarului contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute la art. 205 și art. 209 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, analizate în Decizia nr. ... /09.04.2015 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-AR .../21.01.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR .../21.01.2015, solicitând anularea acesteia și a sumelor stabilite suplimentar cu titlu de impozit pe profit și TVA, precum și accesoriile aferente acestora, pentru următoarele motive:

1. În ceea ce privește suspiciunea organelor de inspecție fiscală cu privire la realitatea serviciilor de manipulare facturate de ... din Italia și achitate de contestatară cu numerar în euro, societatea arată că nu există niciun articol de lege care să interzică plata din casă în valută a unor servicii externe, iar cheltuielile de manipulare erau absolut necesare în cazul mărfurilor transportate cu mijloace rutiere.

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat modalitatea efectivă de desfășurare a activităților comerciale derulate de aceasta cu furnizorul din Italia, în sensul că toate mărfurile trebuiau achiziționate cu mijloacele de transport ale societății italiene din mai multe locații, respectiv trebuiau identificate, negociate și manipulate (încărcare-descărcare) de la locurile de colectare.

De asemenea, neadmiterea ca deductibile a cheltuielilor de manipulare și transport, conform facturilor emise de ... din Italia, pe motiv că aceste cheltuieli nu sunt incluse în prețul de achiziție al mărfurilor, așa cum rezultă din notele de intrare recepție întocmite de societate, neregăsindu-se în prețul de vânzare al mărfurilor, nu poate fi acceptată deoarece comercianții își acoperă tocmai din adaosul comercial practicat toate cheltuielile efectuate în vederea obținerii de venituri, neexistând o legătură directă între prețul de achiziție și cel de vânzare, care să facă posibilă deducerea din venituri doar a cheltuielilor aferente achiziției de marfă.

Totodată, societatea invocă prevederile pct.48 alin.(2) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit cărora pentru deductibilitatea serviciilor se exceptează de la necesitatea încheierii unui contract operațiunile constând în transport și alte asemenea.

2. În ceea ce privește neacceptarea ca deductibile a cheltuielilor reprezentând amortizarea construcțiilor menționate în anexa nr.5 din actul de control contestat, societatea arată că, așa cum însăși organele de inspecție fiscală menționează, imobilele au fost achiziționate cu acte de vânzare-cumpărare în formă autentică, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra acestor imobile și care dau dreptul de amortizare a acestora în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) coroborat cu art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

3. Referitor la tranzacțiile derulate între contestatară și SC X B SRL (actuala SC O SRL), efectuate în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.... /30.04.2013 și a antecontractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..../21.05.2013 și despre care organele de inspecție fiscală au concluzionat că sunt “artificiale”, în fapt neconstituind o livrare de bunuri ci un transfer de active între societăți, contestatară menționează următoarele:

În baza actelor autentice menționate, contestatară a cumpărat de la o altă societate mai multe active constând în construcții și terenuri, precum și stocuri de marfă și alte bunuri mobile, operațiuni care în conformitate cu art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, sunt considerate livrări de bunuri. Nu a dorit să opereze un transfer de active pentru faptul că, în calitate de potențial primitor, avea toate obligațiile care incumbă din textele de lege aplicabile, atât în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere, precum și alte obligații pe care nu a dorit să și le asume.

Societatea susține că din reglementările legale rezultă că “aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală, în sensul anulării dreptului de deducere a taxei la beneficiar, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu excepția situației în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale”, reglementare pe care echipa de control nu a dorit să o aplice, procedând la reîncadrarea operațiunilor economice derulate și la nerecunoașterea dreptului de deducere a TVA din facturile furnizorului, facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003.

De asemenea, mențiunea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că facturile emise de furnizor în luna iulie 2013 și înregistrate în evidența contabilă a societății în aceeași lună, trebuiau înregistrate în lunile aprilie și mai 2013, când au fost încheiate contractele de vânzare-cumpărare, este contrazisă de faptul că respectivele facturi nu puteau fi înregistrate anterior emiterii acestora, emiteri care a fost făcută corespunzător clauzelor contractuale, în care s-au definit expres modalitatea și termenele de plată a bunurilor tranzacționate.

Contestatară susține că mențiunile organelor de inspecție fiscală se raportează la obligațiile pe care le-ar fi avut vânzătorul (SC X B SRL) și, cu toate că răspunderea fiscală este una individuală și nu colectivă, s-a preferat fiscalizarea respectivelor operațiuni la contestatară, deși nu există nicio încălcare a legislației în ceea ce o privește. În acest sens se menționează hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene date în cauzele reunite C-80/11 și C-142/11, cauza C-285/11 și cauza C-324/11.

Astfel, în baza textelor de lege aplicabile și a practicii judiciare menționate, societatea consideră că anularea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei, aferentă tranzacțiilor sale cu SC X B SRL (actuala SC O SRL), precum și a stocului de marfă, a mobilierului și a aparaturii electronice, este nelegală.

4. În ceea ce privește sumele rulate prin contul 462 "Creditori diverși" reprezentând împrumuturi acordate de SC O SRL și despre care organele de inspecție fiscală au considerat că reprezintă avansuri, contestatara arată că nu există niciun argument juridic care să justifice concluzia organelor de control și niciun articol de lege care să interzică respectivele operațiuni, care sunt destul de uzuale având în vedere perioadele de criză economico-financiară. Acordarea de avansuri ar fi presupus existența unor contracte și emiterea de facturi de avans care să individualizeze în mod corect natura bunurilor și serviciilor pentru care se acordă aceste avansuri.

5. Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la minusul de inventar la mărfuri, în valoare de ... lei, contestatara arată că respectivele minusuri au fost stabilite de societate prin inventarierea generală a patrimoniului la sfârșitul anului fiscal 2013, fiind dispuse măsuri privind reținerea acestor sume din fondul de garanții al angajaților. Prin urmare, odată cu încasarea contravalorii bunurilor de la gestionari, TVA urma să fie colectată și virată la bugetul de stat pe măsura recuperării, deci nu se impunea ajustarea TVA.

Având în vedere faptul că societatea a prezentat procesul verbal de inventariere centralizat, cu toate documentele anexate și care conține măsura dispusă de reținere a sumelor constatate lipsă în gestiune, aceasta consideră că se încadrează în prevederile art.148 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la neajustarea deducerii inițiale a taxei.

În concluzie, SC X SRL apreciază că organele de inspecție fiscală au adoptat proceduri de control bazate pe "supoziții și presupuneri", argumentate pe prevederile mult invocatului art.11 din Codul fiscal, fără a avea în vedere în primul rând documentele de evidență contabilă și mijloacele de probă prezentate de societate și fără a-și motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, așa cum se prevede la art.64 și art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-AR .../21.01.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-AR .../21.01.2015, constatându-se următoarele:

X SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale în vederea stabilirii obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, întrucât în urma verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul ANAF – Direcția Generală Antifraudă Fiscală s-a stabilit un prejudiciu cauzat bugetului de stat în sumă de ... lei, iar în urma efectuării unui control inopinat de către organele de inspecție fiscală a fost întocmit Procesul verbal nr.... /18.09.2014 cu

propunerea de efectuare a unei inspecții fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA.

1. În ceea ce privește realitatea și legalitatea veniturilor realizate și a modului de înregistrare a cheltuielilor aferente obținerii veniturilor pe perioada 2013 - 2014, s-au constatat următoarele deficiențe:

a) Societatea a achiziționat de la firma ... SRL din Italia mărfuri în a căror valoare se include și contravaloarea transportului acestora. Pe lângă achiziția de mărfuri societatea înregistrează în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile efectuate de terți" suma de ... lei reprezentând cheltuieli de manipulare și transport, conform facturilor emise de același furnizor din Italia.

Se menționează faptul că SC X SRL nu a prezentat organelor de inspecție fiscală un contract de prestări servicii din care să rezulte ce reprezintă aceste servicii și modul de calcul al sumelor respective, precum și faptul că achitarea respectivelor servicii s-a efectuat cu numerar în euro, conform chitanțelor emise în aceeași zi în care a fost emisă și factura.

Se precizează faptul că realitatea acestor servicii nu a putut fi verificată neexistând documente prin care să se confirme efectuarea serviciilor achiziționate și în plus, aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind incluse în prețul de vânzare al mărfurilor în momentul efectuării recepției. Totodată, organele de inspecție fiscală au suspiciuni cu privire la realitatea acestor servicii înregistrate în evidența contabilă a societății având în vedere faptul că acestea au fost achitate cu numerar în valută, în timp ce pentru marfa achiziționată de la ... din Italia s-au efectuat plăți prin bancă.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) coroborat cu art.24 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) În perioada supusă verificării, societatea a înregistrat în contul 6811 "Cheltuieli privind amortizarea" suma de ... lei, reprezentând amortizarea unor construcții. Se precizează că respectivele construcții sunt obținute în urma contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.... /30.04.2013 și a antecontractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr..../21.05.2013 încheiate cu SC X B SRL (actuala SC O SRL), dar care nu au transferat dreptul de proprietate către SC X SRL, acestea nefiind în proprietatea societății în perioada supusă verificării, așa cum se va detalia la capitolul referitor la taxa pe valoarea adăugată. Se consideră că, întrucât construcțiile nu erau în proprietatea societății, ele nu puteau fi amortizate, motiv pentru care profitul impozabil aferent perioadei verificate a fost diminuat nejustificat cu suma de ... lei, care reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile

art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) coroborat cu art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru perioada 26.04.2013 – 30.06.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de... lei, pentru care s-au calculat accesorii aferente în sumă totală de ... lei.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele nereguli:

a) În data de 30.04.2013, SC X B SRL (actuala SC O SRL), prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.... /30.04.2013, vinde întreg dreptul de proprietate pentru 6 imobile situate în localitatea ... și 3 imobile din localitatea B către SC X Impex SRL la prețul stabilit de ... lei plus TVA în valoare de ... lei.

În data de 21.05.2013, SC X B SRL, prin antecontractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../21.05.2013, vinde întreg dreptul de proprietate pentru un număr de 7 terenuri și alte construcții situate pe teritoriul județului Bihor către SC X SRL la prețul stabilit de ... lei plus TVA în valoare de ... lei.

SC X SRL a încheiat cu SC X B SRL "Actul de cesiune debit nr.... /25.06.2013" prin care cea de-a doua societate, în calitate de debitor cedent, transmite primei societăți, în calitate de debitor cesionar, obligația de plată a debitelor în valoare totală de ... ,15 lei datorate de către aceasta furnizorilor creditori la data de 25.06.2013.

Totodată, SC X SRL a achiziționat în perioada mai – iunie 2013 de la SC X B SRL stocul de marfă în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.

De asemenea, în lunile noiembrie și decembrie 2013, SC X SRL înregistrează în evidența contabilă facturi, reprezentând refacturare cheltuieli (energie electrică, apă-canal, telefonie, internet și chirii), respectiv achiziția de mijloace fixe (mobilier comercial și aparate electronice), emise de SC X B SRL.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că Tribunalul Bihor, la solicitarea SC X B SRL, a dispus deschiderea procedurii generale a insolvenței împotriva acesteia începând cu data de 27.06.2013.

Din baza de date a ANAF a reieșit faptul că SC X B SRL nu a plătit la bugetul de stat TVA rezultată în urma operațiunilor declarate, înregistrând la data de 31.12.2013 o datorie în sumă totală de ... lei.

Referitor la tranzacțiile desfășurate între cele două societăți, organele de inspecție fiscală au considerat că acestea sunt artificiale, având drept scop crearea unui avantaj fiscal nejustificat, urmărindu-se doar transferul imobilelor, a mobilierului, aparaturii și stocului de marfă către SC X SRL și generarea astfel a unei TVA deductibilă artificial la această societate pe care se va continua activitatea, respectiv generarea unei TVA de plată la SC X B SRL, societate pentru care s-a solicitat deschiderea procedurii insolvenței,

fiind astfel premeditată neplata sumei respective reprezentând TVA și implicit prejudicierea bugetului de stat.

Organele de inspecție fiscală au precizat că respectivele achiziții realizate de SC X SRL de la SC X B SRL reprezintă transfer de active, care în conformitate cu prevederile art.128 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. SC X B SRL, nefiind dizolvată, a transferat către SC X SRL o ramură a activității sale economice, care poate fi considerată o structură independentă.

În cadrul unui transfer de active neimpozabil, trebuie să se aibă în vedere ansamblul elementelor tranzacționate și modalitatea concretă în care se realizează operațiunea, astfel încât între părți să nu se realizeze o simplă vânzare de bunuri, ci o veritabilă “transferare a afacerii” de la vânzător la cumpărător, caracterizată prin posibilitatea tehnică și funcțională a cumpărătorului de a continua în mod independent activitatea economică căreia i-au fost atribuite inițial elementele tranzacționate, dar și prin intenția acestuia de a continua activitatea, fără lichidarea imediată a afacerii cumpărate.

Concluzionând, organele de inspecție fiscală susțin că în urma tranzacțiilor derulate între cele două societăți (care sunt coordonate de aceleași persoane și au în comun denumirea firmelor, punctele de lucru, imobile, etc) s-a creat situația în care o societate colectează TVA pe care știe că nu o va achita niciodată bugetului de stat și o societate care și-a generat artificial TVA deductibilă menită să compenseze TVA pe care ar fi avut-o de plată din activitatea comercială derulată.

b) La data de 30.06.2014, SC X SRL a înregistrat în contul 462 “Creditori diverși “ un sold creditor total de ... ,09 lei din care suma de ... ,64 lei reprezintă factoring.

Din analiticele contului 462 a rezultat faptul că SC X SRL a înregistrat în perioada mai 2013 – iunie 2014 sume de bani primite de la SC X B SRL, în valoare totală de ... lei, din care a rambursat suma de ... lei, reprezentând:

- depuneri numerar din vânzări marfă în contul bancar al SC X B SRL;
- încasare operațiuni interne de la SC X B SRL;
- contravaloare tichete de masă primite spre a fi decontate de la SC X B SRL.

Urmare celor prezentate, organele de inspecție fiscală consideră că nu se justifică acordarea de împrumuturi de către SC X B SRL pentru SC X SRL, deoarece între cele două societăți nu există o relație juridică de asociere, astfel încât să poată fi considerat că sumele reprezintă creditare firme și nici nu este autorizată să acorde împrumuturi, nefiind instituție financiară nebanară. Ca urmare, respectivele sume au fost tratate din punct de vedere fiscal ca fiind avansuri.

c) Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza inventarierii efectuate de societate și consemnată în procesul verbal de inventariere nr.... / 18.12.2013, a rezultat un minus de inventar la mărfuri în valoare totală de ... ,31 lei, minus care nu a fost înregistrat de societate în evidența contabilă la luna decembrie 2013.

Astfel, organele de inspecție au procedat la ajustarea TVA aferentă mărfurilor constatate lipsă în gestiune, în conformitate cu prevederile art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare inspecției fiscale, pentru perioada 26.04.2013 – 30.06.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei, pentru care s-au calculat accesorii aferente în sumă totală de ... lei.

În concluzie, în urma celor mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au considerat că reprezentantul legal al SC X SRL a avut pe perioada supusă verificării un comportament fiscal inadecvat, urmărind prin diverse metode diminuarea obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat.

Pentru faptele constatate pe parcursul inspecției fiscale efectuate la SC X SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au întocmit și transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad Sesizarea penală nr.... /20.01.2015, împreună cu Procesul verbal nr.../20.01.2015, solicitând începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.8 alin. (1) și alin.(2) și art.9, alin.(1), lit.a) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

III. Societatea X SRL cu sediul în localitatea ... , Str. ... nr...., județul Arad, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/... /2013, are cod unic de înregistrare

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

A. IMPOZITUL PE PROFIT

1) Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei aferentă anul 2013 și ... lei aferentă perioadei 01.01.2014-30.06.2014 reprezentând cheltuieli de manipulare și transport conform unor facturi emise de ... S.R.L. Italia, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit în condițiile în care petenta nu aduce

dovezi și argumente din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În fapt, petenta a achiziționat în perioada ce a făcut obiectul inspecției fiscale, mărfuri de la societatea ... S.R.L. Italia pe care le înregistrează în contul 371 "Mărfuri".

Din verificarea evidenței financiar – contabile a petentei, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta, pe lângă achiziția de mărfuri, a mai înregistrat în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile executate de terți" în perioada 26.04.2013 - 31.12.2013 suma de ... lei, respectiv în perioada 01.01.2014-30.06.2014 suma de ... lei reprezentând cheltuieli de manipulare și transport conform facturilor prezentate emise de firma ... S.R.L. Italia, aceste cheltuieli nefiind incluse în prețul de achiziție al mărfurilor, așa cum rezultă din notele de recepție întocmite de petentă stabilindu-se astfel că nu se regăsesc în prețul de vânzare al mărfurilor – pentru aceste cheltuieli neexistând venituri realizate în contrapartidă.

În drept, în cauză sunt aplicabile dispozițiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în virtutea principiului general de drept tempus regit actum, astfel:

"ART. 19 REGULI GENERALE

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

ART. 21

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."

coroborat cu pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004:

„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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.*

- prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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.”*

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice, iar în categoria cheltuielilor deductibile intră și cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea și restructurarea activității unui contribuabil.

Astfel, se reține că 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, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

„(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.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că singurele documente justificative prezentate de petentă în susținerea afirmațiilor sale sunt facturile.

Or, așa cum rezultă din normele legale precitate, legiuitorul a condiționat recunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la masa profitului

impozabil – cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat bugetului de stat – de îndeplinirea cumulativă a condițiilor exprese stipulate la pct. 48 H.G. nr.44/2004.

Conform RIF (Raportului de inspecție fiscală) care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că în îndeplinirea atribuțiilor de serviciu, respectiv a respectării principiilor generale fiscale (dreptul de apreciere, rolul activ), organele de inspecție fiscală au pus în vedere petentei prezentarea unui contract de prestări servicii din care să rezulte componența acestor servicii, precum și modul de calcul al sumelor respective, însă așa cum am arătat în afara facturilor, petenta nu a depus vreun document justificativ de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală; cu atât mai mult cu cât contravaloarea acestor facturi de servicii figurează ca fiind achitată în valuta din casă în EUR cu chitanță în aceeași zi în care a fost emisă și factura.

De asemenea, nici în procedura de soluționare a contestației petenta nu a înțeles să depună documente suplimentare în vederea demonstrării afirmațiilor sale din contestația formulată, la contestație petenta depunând în probațiune doar decizia de impunere și RIF-ul care a stat la baza emiterii ei (ultima filă din contestație), cu toate că între condițiile de formă ale contestației sunt prevăzute și “dovezile pe care se întemeiază” care stau la baza afirmațiilor petentei - art. 206 alin. 1 lit. d) din OG nr. 92/2003, republicată, în vigoare la data formulării contestației.

De asemenea, în cauză sunt incidente și dispozițiile O.M.F.P. nr.3055/2009 cu modificările și completările ulterioare:

- Capitolul II Secțiunea 8

8.1.1 Evaluarea la data intrării în entitate

“50.(1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective.

În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective.” și

- Capitolul II Secțiunea 8 8.3.2. Stocuri

“157. - (1) Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc” .

În consecință, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca nejustificată înregistrarea de către petentă în cadrul cheltuielilor cu serviciile prestate de terți a costurilor de manipulare aferente

mărfurilor importate de la ... Italia, deoarece aceste cheltuieli nu sunt aferente realizării de venituri impozabile, nefiind incluse în prețul de vânzare al mărfurilor, petenta încălcând astfel prevederile art.19, alin.1 și art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, mai sus citate.

Astfel prin modul de înregistrare în contabilitate, petenta se află în situația de a nu-și demonstra propriile afirmații în cazul în care dacă aceste servicii au fost prestate în realitate, petenta avea obligația de a le include în prețul de vânzare al mărfurilor în momentul efectuării recepției, stare de fapt care nu a fost constatată de organele de control, nici infirmată de petentă în etapa de soluționare a contestației bazat pe mijloace de probă astfel cum reglementate de Codul de procedură fiscală, nu doar pe simple afirmații.

Suspiciunile organelor de inspecție fiscală cu privire la realitatea serviciilor de manipulare, nu au fost infirmate nici organele de cercetare și urmărire penală / instanța penală în condițiile în care așa cum rezultă din partea preliminară a prezentei decizii deși organul competent în soluționarea contestației a solicitat atât reprezentantului petentei, cât și organului de inspecție fiscală prezentarea unei soluții definitive pe latură penală, niciuna dintre părți nu a depus-o, situație în care conform art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației ca urmare a obligării conform Deciziei civile nr. ... /2019 a ÎCCJ, prezenta decizie este emisă în raport de susținerile părților și de documentele existente la dosarul cauzei la data prezentă.

Modul inconsecvent de înregistrare în evidența financiar contabilă a petentei în sensul în care serviciile de manipulare sunt înregistrate ca fiind achitate din casa în valută (EUR) cu chitanță în ziua emiterii facturii, iar restul achizițiilor de marfă de la ... Italia, sunt achitate prin bancă o parte, iar o parte sunt neachitate, raportat la faptul că petenta nu a prezentat vreun document justificativ (cu excepția facturii) de natura mijloacelor de probă a căror obligație de prezentare îi incumbă, confirmă faptul că organele de inspecție fiscală au aplicat în mod corect și legal legislația fiscală în domeniul cheltuielilor, citată la secțiunea "În drept".

Astfel, în lipsa prezentării unor documente justificative care să cuprindă cu relevanță conținutul operațiunii patrimoniale, petenta limitându-se la prezentarea unor considerații teoretice vis-a-vis de serviciile în cauză, cu ignorarea vădită a dispozițiilor exprese ale art. 206 alin. (1) lit. d) din Codul de procedură fiscală aplicabil la data formulării contestației, rezultă că aceasta nu a demonstrat că aceste servicii au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, motiv pentru care profitul impozabil aferent anului a fost diminuat nejustificat de către petentă în perioada 26.04.2013 - 31.12.2013 cu suma de ... lei, respectiv în perioada 01.01.2014-30.06.2014 cu suma de ... lei, în mod corect aceste cheltuieli fiind incluse de organele de control în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal petenta neprobând legătura de cauzalitate dintre acestea și obținerea de venituri impozabile.

În vederea petentei jurisprudența constantă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, care reprezintă izvor interpretativ și care este în sensul celor arătate de organul competent în soluționarea contestației, astfel:

§ prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”,* precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

§ conform considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, rezultă că:

„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului [...].”

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

§ de asemenea, se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate în Decizia nr.398/16.02.2016, respectiv:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond

privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

Referitor la susținerile petentei conform cărora organele de inspecție fiscală nu au analizat modalitatea efectivă de desfășurare a activităților comerciale derulate de aceasta cu furnizorul din Italia, în sensul că toate mărfurile trebuiau achiziționate cu mijloacele de transport ale societății italiene din mai multe locații, respectiv trebuiau identificate, negociate și manipulate (încărcare-descărcare) de la locurile de colectare, acestea nu pot fi luate în considerare pentru următoarele motive:

Legislația fiscală care în cauzele fiscale reprezintă dreptul comun în materie, specifică în mod evident referitor la sarcina probei, respectiv la forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile că:

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

(art. 64 din OG nr. 92/2003, respectiv art. 72 Noul Cod de procedură fiscală)

De asemenea în ceea ce privește sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, la art. 65 din OG nr. 92/2003 stipulează:

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

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

respectiv art. 73 din aceeași act normativ, se prevede:

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Referitor la interpretarea unei norme legale facem trimitere la art. 48 alin. 1 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, rep. 2:

„ART. 48

(1) În cazul în care din dispoziția normativă primară a unui articol decurg, în mod organic, mai multe ipoteze juridice, acestea vor fi prezentate în alineate distincte, asigurându-se articolului o succesiune logică a ideilor și o coerență a reglementării.”

Din analiza textelor de lege citate supra, cu scopul asigurării unei interpretări în raport cu voința legiuitorului, respectiv „asigurându-se articolului o succesiune logică a ideilor și o coerență a reglementării.”, rezultă că la (art.

65 din OG nr. 92/2003, art. 73 Cod procedură fiscală), legiuitorul, prin reglementarea la alin. 1 a sarcinii contribuabilului de a dovedi „actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale” a stabilit în primul rând obligația de a dovedi în sarcina contribuabilului/plătitorului, obligația organului fiscal de a-și motiva actele emise fiind prin raportare la modul în care un contribuabil și-a dovedit actele și faptele.

În cauza supusă analizei, petenta deși nu prezintă nici măcar contracte încheiate cu partenerul străin, pretine autorității fiscale de a “proceda la sincerizarea acestor operațiuni prin minime verificări ale declarațiilor depuse sau prin a apela la organelle similare din Italia.” fără a indica vreo normă legală.

Pe cale de consecință, în considerarea argumentelor expuse în cuprinsul prezentei, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei, respectiv suma de ... lei reprezentând cheltuieli de manipulare și transport conform facturilor prezentate emise de firma ... S.R.L. Italia, reprezintă cheltuieli nedeductibile la calcul profitului impozabil, motiv pentru care în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă.

2) Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei aferentă anul 2013 și ... lei aferentă perioadei 01.01.2014-30.06.2014 reprezentând amortizarea construcțiilor înscrise în anexa nr.5 la RIF, cauza supusă soluționării este dacă petenta are dreptul de a utiliza în folosul său beneficiile ce decurg din amortizare – deductibilitatea acestor cheltuieli cu diminuarea profitului impozabil –, în condițiile în care petenta nu a demonstrat faptul că pentru imobilele în cauză a operat transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător (petenta).

În fapt, petenta a înregistrat în contul 6811 “Cheltuieli privind amortizarea” suma de ... lei în perioada 01.08.2013 - 31.12.2013 și suma de ... lei în perioada 01.01.2014 - 30.06.2014, reprezentând amortizarea construcțiilor indicate în anexa nr.5 la RIF.

În drept, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate anterior, precum și art. 24 alin. 1 din același act normativ care stipulează:

„Art. 24 - Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, la calculul profitului impozabil sunt deductibile numai acele cheltuieli care au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, fiind astfel condiționată deductibilitatea cheltuielilor de justificarea utilizării bunurilor achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile.

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate rezultă că sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai în măsura în care ele sunt efectuate în scopul obținerii de venituri și nu se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege. Legiuitorul prevede de asemenea, în mod expres ca sunt nedeductibile cheltuielile care nu au la baza document justificativ potrivit legii.

Rezulta deci că deductibilitatea cheltuielilor reprezentând achiziții de bunuri imobile este condiționată de demonstrarea utilizării acestora în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei raportat la susținerile părților rezultă următoarea stare de fapt:

În perioada 01.08.2013 - 30.06.2014 petenta a încheiat contractul de vânzare - cumpărare autentificat la Biroul Notarului Public ... sub nr. ... /30.04.2013 și Anteccontractul de vânzare-cumpărare încheiat în data de 21.05.2013 autentificat de Avocat ... sub nr.../21.05.2013.

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că, urmare analizei extraselor de Carte Funciară a imobilelor în cauză nu a fost înscris în CF dreptul de proprietate al petentei (cumpărătoarea bunurilor imobile) deși actele de dobândire sunt încheiate în primul semestru al anului 2013, iar inspecția fiscală a avut în vedere perioada 01.05.2013 – 30.06.2014.

Analizând susținerile petentei din contestația formulată rezultă că petenta deși a luat la cunoștință de constatările din cuprinsul RIF care arată că “dar nu au transferat dreptul de proprietate către S.C. X S.R.L. acestea nefiind în proprietatea societății în perioada supusa inspecției fiscale” nu prezintă vreun document justificativ de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală (cu excepția contractului de vânzare - cumpărare și Anteccontractului de vânzare-cumpărare, care de altfel au fost avute în vedere cu ocazia inspecției fiscale).

Or, în condițiile în care Codului civil care reprezintă dreptul special în materia contractelor de vânzare – cumpărare, stipulează:

„ART. 1.658

Vânzarea unui bun viitor

(1) Dacă obiectul vânzării îl constituie un bun viitor, cumpărătorul dobândește proprietatea în momentul în care bunul s-a realizat. În privința construcțiilor, sunt aplicabile dispozițiile corespunzătoare în materie de carte funciară.

ART. 1.674

Transmiterea proprietății

Cu excepția cazurilor prevăzute de lege ori dacă din voința părților nu rezultă contrariul, proprietatea se strămută de drept cumpărătorului din momentul încheierii contractului, chiar dacă bunul nu a fost predat ori prețul nu a fost plătit încă.

ART. 1.675

Opozabilitatea vânzării

În cazurile anume prevăzute de lege, vânzarea nu poate fi opusă terților decât după îndeplinirea formalităților de publicitate respective.

ART. 1.676

Strămutarea proprietății imobilelor

În materie de vânzare de imobile, strămutarea proprietății de la vânzător la cumpărător este supusă dispozițiilor de carte funciară.”,
în considerarea dispozițiilor art. 3 Cod procedură fiscală.

Analizând normele legale speciale din materia contractelor de vânzare – cumpărare, învederăm petentei faptul că în cazul bunurilor imobile, vânzarea acestora nu poate fi opusă terților decât după îndeplinirea formalităților de publicitate, în condițiile legii.

Or, în cadrul actelor încheiate de petentă, în calitate de cumpărător cu societatea vânzătoare, autoritatea fiscală reprezintă un terț, nefiind ea însăși parte în raportul comercial respectiv astfel că în condițiile în care petenta pretinde a i se recunoaște amortizarea care are ca efect diminuarea impozitului pe profit de plată către bugetul statului, trebuia să depună toate diligențele impuse de legea civilă, afirmațiile sale neputând fi luate în considerare în această împrejurare.

Cu privire la cele de mai sus precizate, rezultă ca mijloacele fixe (imobilele achiziționate), nu a fost utilizate “în scopul realizării de venituri impozabile”, astfel se reține că petenta nu avea dreptul de a deduce din punct de vedere fiscal cheltuielile cu amortizarea imobilelor în perioada supusă inspecției fiscale, în mod corect și legal, organele de control procedând la redimensionarea profitului impozabil.

Pe cale de consecință, în considerarea argumentelor expuse în cuprinsul prezentei, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei aferentă anul 2013 și suma de ... lei

aferentă perioadei 01.01.2014-30.06.2014 reprezentând amortizarea construcțiilor înscrise în anexa nr.5 la RIF, reprezintă cheltuieli nedeductibile la calcul profitului impozabil, motiv pentru care în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015, pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă.

Referitor la accesoriile în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar contestat în sumă de... lei, reprezentând: ... lei majorări/dobânzi de întârziere și ... lei penalități de întârziere, se reține faptul că în cauză este aplicabil principiul general de drept accesorium sequitur principale, motiv pentru care în situația în care în legătură cu debitul principal de natura TVA contestația a fost respinsă rezultă că și pentru accesoriile aferente TVA în sumă totală de ... lei contestația va fi respinsă.

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1) Referitor la taxa pe valoare adăugată în sumă totală de ... lei cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat corect la anularea dreptului de deducere pentru tranzacțiile constând în achiziții de imobile, stoc de marfă și respectiv mijloace fixe (mobilier și aparatură electronică) de la firma O SRL, având în vedere că petenta îndeplinește condițiile pentru calificarea tranzacțiilor drept transfer de active neimpozabil, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să infirme constatările inspecției fiscale cu privire la TVA contestată.

În fapt, în data de **30.04.2013** firma X B S.R.L. (la data inspecției O S.R.L.) prin Contractul de vânzare-cumpărare autentificat la Biroul Notarului Public ... sub nr. ... /30.04.2013, vinde întreg dreptul de proprietate către petenta X S.R.L. a imobilelor care au avut destinația de puncte de lucru ale firmei vânzătoare (radiate la data inspecției fiscale), respectiv:

- ... , str. ... , nr....., jud.Bihor;
- ... , str. ... , nr....., jud.Bihor;
- ... , str. ... nr....., jud.Bihor;
- ... , str. ... , nr....., jud.Bihor;
- ... , str. ... , nr....., jud.Bihor;
- B , str.... , nr....., jud.Bihor;
- ... , str., nr.,, jud.Bihor;
- ... , Aleea, nr., jud.Bihor;
- ... , str., nr....., jud.Bihor.

Prețul stabilit de părțile contractante este de ... lei plus TVA în valoare totală de ... lei (... lei plus TVA ... lei - pentru imobilele din Beiuș și ... lei plus TVA ... lei pentru imobilele din ...), urmând a se achita astfel:

- pentru primul an cuprins între 30.04.2013 și 30.04.2014, cumpărătoarea beneficiază de termen de gratie,

- în al doilea an, respectiv în perioada cuprinsă între 30.04.2014-30.04.2015, cumpărătoarea urmează să achite un procent de cel puțin 30% din prețul total;

- în cel de-al treilea an, pe perioada cuprinsă între 30.04.2015 și până pe 30.04.2016, cumpărătoarea se obligă să achite restul de preț.

În cuprinsul RIF la lit A cap. TVA sunt detaliate imobilele în cauză raportat la înscrierile din Cartea Funciară.

În data de **21.05.2013** firma X B S.R.L. (la data inspecției O S.R.L.) prin Antecontractul de vânzare-cumpărare încheiat în data de 21.05.2013 autentificat la Avocat ... sub nr..../21.05.2013, vinde întreg dreptul de proprietate către petenta X S.R.L. a următoarelor imobile:

- teren situat în intravilanul mun.... , str.... , nr....., și a construcțiilor reprezentând cafenea, casa cu suprafața demp și casa cu suprafața de mp ce se identifica cu nr.cad. ... -C1, înscris în Cartea Funciara nr. ;

- teren situat în intravilanul mun.... , str.... , nr..... , cu spațiu comercial P+E ce se identifica cu nr.cad.... , înscris în Cartea Funciara nr. ;

- teren situat în intravilanul corn.... , sat ... , ce se identifica cu înscris în Cartea Funciara nr.... .. , top ... ;

- teren situat în intravilanul corn.... , sat cu patru case ce se identifica cu ce se identifica cu nr.cadastral ...-C1,-C2,-C3, și-C4 ... înscrise în Cartea Funciara nr.... .. , top ... ;

- teren situat în intravilanul loc.... înscris în Cartea funciara nr. ... , cu următoarele construcții: spațiu frigorific, post trafo, centrala termică, 8 buc.hale, filtru sanitar, clădire administrativă;

- imobil situat în intravilanul loc.... înscris în Cartea funciara nr. ;

- teren cu destinația drum în loc.... înscris în Cartea funciara nr. ;

- teren situat în intravilanul mun.... înscris în Cartea Funciara nr. ;

- extratabular magazine mixt și cafe bar construite pe nr.cadastral în baza Autorizației de construire nr./17.02.2009.

Prețul total stabilit de părțile contractante este de ... lei plus TVA în valoare de ... lei, urmând a se achita eșalonat, după cum urmează:

- 10% din valoare în primul an de la semnarea antecontractului;

- 30% din valoare în cel de-al doilea an de la semnarea antecontractului;

- 60% din valoare în cel de-al treilea an de la semnarea antecontractului.

Petenta X S.R.L. a încheiat cu partenerul său O S.R.L. "ACTUL DE CESIUNE DEBIT" nr. ... /25.06.2013 prin care părțile au convenit următoarele:

"S.C. O S.R.L. in calitate de debitor cedent transmite societății S.C. X S.R.L. in calitate de debitor cesionar obligația de plata a debitelor in valoare totala de ... ,15 lei, datorate furnizorilor-creditori la data de 25.06.2013, asa cum rezulta din SITUAȚIA FURNIZORILOR - anexa la prezentul act. Debitorul cedent se obliga sa restituie cesionarului toate sumele de bani achitate pentru sau in numele sau in baza prezentei convenții in termen de maxim 24 luni de la data semnării acesteia. Debitorul cesionar se obliga ca in baza acestui in scris, sa plateasca furnizorilor-creditori ai debitorului cedent identificați in anexa, suma datorata cel târziu pana la data scadentei asa după cum rezulta din prevederile contractelor încheiate de debitorul cedent cu fiecare furnizor-creditor."

Suma de ... ,15 lei care face obiectul actului de cesiune debit nr.... /25.06.2013 a fost înregistrată în evidența financiar – contabilă a petentei X S.R.L., astfel:

- in debitul contului „401 Furnizori" suma de ... ,92 lei;
- in creditul contului „5125 Sume in curs de decontare" suma de ... ,92 lei
- in debitul contului „461 Debitori diverși" suma de ... ,23 lei;
- in creditul contului „5125 Sume in curs de decontare" suma de ... ,23 lei
- in debitul contului „5125 Sume in curs de decontare" suma de ... ,15 lei
- in creditul contului „401 Furnizori" suma de ... ,15 lei;

De asemenea, petenta X S.R.L. a achiziționat în perioada **mai - iunie 2013** de la firma X B S.R.L. (la data inspecției fiscale O S.R.L.) stocul de marfă în valoare totală de ... lei. (... lei plus TVA în suma de ... lei).

În luna **decembrie 2013** petenta X S.R.L. achiziționează mijloace fixe (mobilier comercial, aparate electrice) de la firma O S.R.L. cu factura nr.... /31.12.2013 în valoare de ... lei, plus TVA în sumă de ... ,40 lei.

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au stabilit că între petenta X B S.R.L. (la data inspecției O S.R.L.) și petenta X S.R.L. a avut loc o tranzacție posibil artificială, care a avut drept scop crearea unui avantaj fiscal nejustificat, urmarindu-se doar transferul imobilelor, a mobilierului și a aparaturii respectiv a stocului de marfă către X S.R.L. și generarea astfel, a unei TVA deductibilă creată artificial la această societate în scopul continuării activității, concomitent cu generarea unei TVA de plată la vânzătorul X B S.R.L. societate pentru care s-a solicitat deschiderea procedurii de insolvență.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că achizițiile respective realizate de către petenta X S.R.L. de la firma X B S.R.L., reprezintă TRANSFER DE ACTIVE care în conformitate cu prevederile art. 128, alin.7

din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare NU CONSTITUIE LIVRARE DE BUNURI dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă.

În drept, potrivit art. 128 și art. 145 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că:

“Art. 128. – (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

(7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege”.

“Art. 145. – (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”.

Art. 128 este explicat conform pct. 6 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, care la alin. (8) stipulează:

„(8) Persoana impozabilă care este beneficiarul transferului prevăzut la alin. (7) este considerată ca fiind succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu. Beneficiarul va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv pe cele privind livrările către sine prevăzute la art. 128 alin. (4) din Codul fiscal, ajustările deducerii prevăzute la art. 148 și 149 din Codul fiscal.

Dacă beneficiarul transferului este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal și nu se va înregistra în scopuri de TVA ca urmare a transferului, va trebui să plătească la bugetul de stat suma rezultată ca urmare a ajustărilor conform art. 128 alin. (4), art. 148, 149 sau 161 din Codul fiscal, după caz, și să depună în acest sens declarația prevăzută la art. 156³ alin. (8) din Codul fiscal. Momentul de referință pentru determinarea datei de la care începe ajustarea taxei, în cazul bunurilor de capital, nu este data transferului, ci data obținerii bunului de către cedent, conform art. 149 sau 161 din Codul fiscal, după caz.

Cedentul va trebui să transmită cesionarului o copie de pe registrul bunurilor de capital, dacă acestea sunt obținute după data aderării. Aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală, în sensul anulării dreptului de deducere a taxei la beneficiar, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu excepția situației în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă, transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți.

Astfel, art. 128 alin. (7) din Codul fiscal reglementează *expressis verbis* faptul că transferul de active sau părți de active are loc, în înțelesul taxei pe valoarea adăugată, și în cazul în care operațiunea este realizată ca urmare a unei vânzări, nu numai atunci când operațiunea are loc ca urmare a divizării, fuziunii ori aportului în natură.

Chiar dacă tratamentul fiscal aplicat transferurilor de active are, în fapt, natura unei facilități fiscale pentru persoanele impozabile, în contextul aderării la Uniunea Europeană, România s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile Curții Europene de Justiție privind opțiunea statelor membre de a exclude transferul totalității activelor sau a unei părți a acestora din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că Directiva a-VI-a 77/388 din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (77/388/CEE), la art.5(8), prevede:

“(8) În cazul unui transfer, efectuat cu titlu oneros sau nu, sau ca, contribuție la o societate, al totalității activelor sau al unei părți din acestea, statele membre pot considera că nu a avut loc nici o livrare de bunuri și, în acest caz, beneficiarul este considerat succesorul persoanei care a efectuat transferul. Dacă este cazul, statele membre pot lua măsurile necesare pentru a preveni denaturarea concurenței atunci când beneficiarul nu este în totalitate pasibil de plata impozitului.”

Mai mult, se reține că această reglementare constituie o excepție de la regula generală, potrivit căreia livrările de bunuri efectuate cu plată reprezintă operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și, prin urmare, prevederea trebuie interpretată restrictiv, prin respectarea strictă a tuturor condițiilor stabilite de prevederile legale.

Astfel, prevederile Codului fiscal trebuie coroborate cu cele ale pct.6 alin.(6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare dat în explicitarea prevederilor art.128 alin.(7) din Codul fiscal, care stipulează:

“(6) Se consideră transfer parțial de active în sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate.”

Din analiza jurisprudenței Curții Europene de Justiție (Dosarul C-497/01 Zita Modes Sarl v.Administration de l'enregistrement et des domaines, 27 noiembrie 200) reiese că prevederile legale privind transferul de active sunt aplicabile numai în situația în care primitorul activelor are intenția de a desfășura activitatea sau partea de activitate care i-a fost transferată, și nu doar de a lichida imediat activitatea respectivă și de a vinde eventualele stocuri.

De asemenea, potrivit paragrafului nr. 40 din Decizia C-497/01 Zita Modes, conceptul de cesionare a totalității activelor sau a unei părți a acestora trebuie interpretat ca o cesiune a unei companii sau a unei părți independente a unei activități comerciale, și care cuprinde elemente corporale și, după caz, necorporale care constituie împreună o întreprindere sau o parte a unei întreprinderi capabilă să desfășoare o activitate economică independentă.

Prin urmare, resursele transferate trebuie să constituie o structură independentă din punct de vedere tehnic, capabilă să efectueze activități economice separate, iar primitorul lor trebuie să continue activitatea sau partea din activitatea economică ce i-a fost transferată, fără să existe intenția lichidării afacerii.

Pentru a vorbi de un transfer de active în afara sferei de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, se au în vedere mijloacele fixe, echipamentele, stocurile, clienții, furnizorii, resursele umane, cu alte cuvinte factorii ce au relevanță în afacere în raport de natura activității transferate, astfel că se are în vedere «totalitatea activului și pasivului unei diviziuni dintr-o societate care, din punct de vedere organizatoric, constituie activitate independentă, adică o entitate capabilă să funcționeze prin propriile mijloace.»

Astfel, pentru a califica o tranzacție drept transfer de active neimpozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, atât persoanele impozabile implicate, vânzătorul și cumpărătorul, cât și organele fiscale trebuie să aibă în vedere ansamblul elementelor tranzacționate și modalitatea concretă în care se realizează operațiunea, astfel încât între părți să nu se realizeze o simplă vânzare de bunuri, ci o veritabilă "transferare a afacerii" de la vânzător la cumpărător, caracterizată prin posibilitatea tehnică

și funcțională a cumparatorului de a continua în mod independent activitatea economică asupra căreia i-au fost atribuite inițial elementele tranzacționate, dar și prin intenția acestuia de a continua aceeași activitate, fără lichidarea imediată a afacerii cumpărate și vânzarea stocurilor.

Potrivit dispozițiilor interne, a prevederilor art. 128 alin. 7 din Codul fiscal și a normelor metodologice date în aplicarea acestui text de lege, pe fond transferul de active (sau de afacere, în accepțiunea dată de aquis-ul comunitar) presupune că livrarea de bunuri este tratată ca un tot unitar, nu la nivelul individual al operațiunii pentru fiecare bun, iar din această perspectivă, operațiunea în ansamblul său nu intră în baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată și nu se supune acesteia, dacă sunt îndeplinite, în mod cumulativ, anumite condiții legate de bunurile respective, de calitatea fiscală a primitorului acestora și de intenția celui la care au fost transferate bunurile de a continua activitatea economică pentru care bunurile au fost utilizate inițial.

În cazul unei tranzacții, între persoane chiar afiliate, ce vizează transferul unor active de producție esențiale (utilaje tehnologice, materii prime, obiecte de inventar etc.), a unor drepturi și obligații stabilite în baza unor convenții, a personalului de specialitate, a clientelei, respectiv furnizorilor etc. care au generat o structură tehnică capabilă să desfășoare activitate economică separată, a determinat recunoașterea indubitabilă de către instanța supremă prin Decizia nr. 2748/2013 din 05 martie 2013, a faptului că ne aflăm în situația unei tranzacții compatibile cu prevederile art. 128 alin. 7 din Codul fiscal.

Prin Tratatul de Aderare la Uniunea Europeană, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA, inclusiv deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Aplicarea dispozițiilor ce reies din hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene sunt prioritar obligatorii pentru statele membre din momentul apariției lor, așa după cum rezultă din cuprinsul punctelor 45-47 din decizia CJUE C-617/10 – Hans Akerberg Fransson.

În activitatea practică, cea mai importantă problemă o reprezintă identificarea nivelului suficient acceptat al ansamblului elementelor transferate care să permită continuarea unei activități economice autonome, încât să facă posibilă încadrarea în cerințele acceptate pentru calificarea operațiunii ca fiind „vânzare de afacere” (a se vedea Hotărârea Christel Schriever C-444/10, punctul 25).

Activitatea economică desfășurată în cauză determină necesitatea ca ansamblul elementelor transferate să cuprindă, printre altele, atât bunuri mobile, cât și bunuri imobile (a se vedea Hotărârea Christel Schriever C-444/10, punctul 26).

În situația în care activitatea economică constă în exploatarea unui ansamblu indivizibil de bunuri mobile și imobile (ex.: un abator), a unor spații comerciale sau industriale echipate cu instalații fixe necesare pentru continuarea activității economice (ex.: instalația de frig, instalațiile electrice, etc. cum este situația în speta), aceste bunuri trebuie să facă parte din elementele înstrăinate pentru a fi vorba despre transferul tuturor activelor sau a unei părți a acestora (a se vedea Hotărârea Christel Schriever C-444/10, punctul 28).

Un „transfer de afacere” în sensul art. 128 alin. 7 din Codul fiscal se consideră că poate avea loc și în situația „în care spațiul comercial este pus la dispoziția cesionarului în temeiul unui contract de închiriere sau dacă acesta dispune el însuși de un bun imobil corespunzător în care pot fi aduse toate bunurile transmise și în care acesta poate continua să își desfășoare activitatea economică respectivă” (a se vedea Hotărârea Christel Schriever C-444/10 punctul 29).

În cazul în care este esențial ca în continuarea activității economice cesionarul să folosească același spațiu de care a dispus vânzătorul în activitatea proprie, nimic nu se opune, în principiu, ca această posesie să fie transferată prin încheierea unui contract de închiriere (a se vedea Hotărârea Christel Schriever C-444/10, punctul 36).

Referitor la deductibilitatea/rambursarea TVA aferentă achizițiilor în raport de intenția declarată a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții și de justificarea deductibilității/rambursării TVA aferentă achizițiilor, se rețin următoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, așa cum s-a precizat la situația de fapt din prezenta decizie, se reține că în cursul anului 2013, petenta X S.R.L., în calitate de cumpărător, a achiziționat de la societatea X B S.R.L. (la data inspecției fiscale O S.R.L.) imobile, stoc de marfă, mobilier și aparatură electronică, prin achiziții succesive.

Învederăm că la încheierea primei tranzacții, perfectate prin Contractul de vânzare-cumpărare autentificat la Biroul Notarului Public ... sub nr. ... /30.04.2013, având ca obiect transferul dreptului de proprietate a unui număr de 9 imobile, care anterior contractului în cauză funcționau ca puncte de lucru ale firmei vânzătoare - X B S.R.L., ulterior contractului vânzătorul a radiat

aceste puncte de lucru, la data inspecției fiscale fiind punctele de lucru declarate ale petentei – cumpărătoare.

Organele de inspecție fiscală au reconsiderat tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor derulate, achizițiile de imobile, stoc de marfă, mobilier și aparatură electronică realizate de petenta X S.R.L. de la furnizorul intern X B S.R.L. (O S.R.L.) fiind calificate în urma inspecției fiscale drept transfer de active neimpozabil.

La rândul ei, petenta susține pe fond că achizițiile de imobile, stoc de marfă, mobilier și aparatură electronică nu reprezintă transfer de active neimpozabil și că organele de inspecție fiscală au respins nemotivat exercitarea dreptului de deducere a TVA, în condițiile în care a îndeplinit toate condițiile cumulative de exercitare a dreptului de deducere a TVA.

În cadrul unui transfer de active trebuie să se aibă în vedere ansamblul elementelor tranzacționate și modalitatea concretă în care se realizează operațiunea, astfel încât între părți să nu se realizeze o simplă vânzare de bunuri, ci o veritabilă „transferare a afacerii” de la vânzător la cumpărător, caracterizată prin posibilitatea tehnică și funcțională a cumpărătorului de a continua în mod independent activitatea economică la care i-au fost atribuite inițial elementele tranzacționate, dar și prin intenția acestuia de a continua aceeași activitate, fără lichidarea imediată a afacerii cumpărate și vânzarea stocurilor.

În prezenta cauză se reține că anumite elemente de fapt, care, coroborate și privite în ansamblul lor, determină concluzia că X B S.R.L. (O S.R.L.), nefiind dizolvată, ulterior deschiderii procedurii de insolvență, a transferat către petenta X S.R.L. o ramură a activității sale economice, respectiv activitatea de comercializare cu ridicata a produselor alimentare, băuturi și tutun, prin noile puncte de lucru dobândite în corpore de la furnizor, care reprezintă o structură independentă.

În speță sunt relevante următoarele aspecte:

- cele două firme au același cod CAEN, desfășurând în principiu activități similare, cumpărătorul lărgindu-și sfera de activitate în aria geografică a altui județ;

- după vânzare, stocul de marfă a putut fi folosit chiar în incinta spațiilor/ imobile dobândite de cumpărătoare, inclusiv mobilierul și aparatura electronică achiziționată;

- în condițiile preluării fostelor puncte de lucru ale firmei furnizoare, petenta a beneficiat avantajele dobândite de firma vânzătoare, respectiv vadul comercial, clientela deja existentă etc.

- în ceea ce privește personalul angrenat în activitatea de comerț, după data de 01.06.2013, data de la care X B S.R.L. (O S.R.L.) nu a mai desfășurat activitatea de comerț prin magazinele respective, o mare parte din personalul

utilizat direct în activitatea de comerț de către X S.R.L., provine din personalul care a fost utilizat în aceeași activitate în perioada anterioară de către X B S.R.L. (O S.R.L.), iar o parte din clienții și furnizorii X B S.R.L. (S.C. O S.R.L.) au devenit ulterior înființării X S.R.L. clienții, respectiv furnizorii acesteia.

Astfel, prin transferul parțial de active se poate asigura continuarea activității datorită transferării și factorului uman, mentenanța mărfurilor livrate și i se asigură o clientelă.

Contestatară nu depune la dosarul cauzei documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, argumentația sa fiind doar la nivel teoretic, nefiind probată cu mijloace de probă de natura celor reglementate de Codul de procedură fiscală.

Referitor la argumentația dezvoltată de petentă conform căreia situația sa fiscală nu se încadrează în sintagma "TRANZACȚIA A FOST TAXATĂ ÎN SCOPURI FISCALE.", situație în care avea posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA, nefiindu-i aplicabile normele legale incidente transferului de active, se rețin următoarele:

Pct 6.8. din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevede ".... *Aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală, în sensul anulării dreptului de deducere a taxei la beneficiar, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu EXCEPȚIA SITUAȚIEI ÎN CARE SE CONSTATA CA TRANZACȚIA A FOST TAXATĂ ÎN SCOPURI FISCALE.* "

Sintetizând cele de mai sus, rezultă că legiuitorul a stabilit că aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală, în sensul anulării dreptului de deducere a taxei la beneficiar, cu condiția ca operațiunile în cauză să fie taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, reglementând cu titlu de excepție situația în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale.

Subliniem că, potrivit unei jurisprudențe constante a CJUE, obiectivul dispozițiilor legale din domeniul transferului de active (neimpozabil) este facilitarea transferurilor de întreprinderi/ramuri prin simplificarea acestora și prin evitarea încărcării bugetului beneficiarului cu o cheltuială considerabilă pe care în orice caz, ar fi recuperat-o ulterior prin deducerea TVA deja achitată (cauza C-497/01 Zita Modes, pct. 39, cauza C-444/10 Schriever, pct. 23, cauza C-17/18 Mailat, pct. 13).

Învedereăm petentei argumentul logic și rațional care a determinat atât legiuitorul european, cât și pe cel național, de a legifera transferul de active, premisa că TVA colectată de vânzător este deja achitată, transferul de active

fiind astfel o facilitate pe care statele o acordă persoanelor impozabile, transferul de active neconstituind livrare de bunuri, nu conferă dreptul la deducerea TVA aferentă, operațiunea fiind neimpozabilă, deoarece nu intră în sfera de aplicare a TVA.

In extenso, în vederea asigurării unei interpretări conforme voinței legiuitorului, facem trimitere și la cauza C-101/16 Paper Consult S.R.L. pronunțată în vederea interpretării legale a normelor europene în sensul exercitării dreptului de deducere a TVA în cazul contribuabililor inactivi, premisa de la care pornește CJUE fiind, de asemenea, faptul că furnizorul a plătit TVA pentru serviciile furnizate (a se vedea pct. 21 a hotărârii C-101/16)

Revenind la speța supusă soluționării, arătăm că totuși legiuitorul stipulează cu tilu de excepție situația în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale, din actele și constatările organelor de inspecție astfel cum sunt realizate prin prisma principiului dreptului de apreciere, fiind demonstrat avantajul fiscal creat în cauza supusă soluționării, așa cum rezultă din cele mai jos redate.

Analizând tranzacțiile derulate între X B S.R.L. (O S.R.L.) și X S.R.L. SE CONSTATA CA OPERAȚIUNILE AU FOST TAXATE DE CĂTRE PARTI DOAR IN SCOPURI FISCALE, fiind urmărit obținerea unui avantaj fiscal de către S.C. X S.R.L. prin generarea la aceasta societate a unei TVA deductibile artificiale, menită să compenseze TVA care urma a fi colectată din activitatea de comerț. Concomitent, la X B S.R.L. (O S.R.L.) a fost deschisă procedura de insolvență, TVA înscrisă în facturile emise de către aceasta societate nefiind achitate, rezultând astfel un avantaj discal obținut în defavoarea bugetului de stat. (așa cum am mai arătat în cuprinsul prezentei la dosarul cauzei nu a fost depusă nicio hotărâre definitivă pronunțată de instanța penală, cauza fiind astfel analizată prin prisma dreptului fiscal și a interpretărilor CJUE, respectiv ÎCCJ – la care s-a făcut în mod repetat trimitere la acest capăt de cerere).

Practic, în urma acestor tranzacții derulate între societăți care sunt coordonate de către aceleași persoane (a se vedea elementele comune: denumire firme, puncte de lucru comune, imobile etc), ne aflăm în situația în care o societate colectează TVA, dar nu o achită bugetului de stat și o societate care, cu ignorarea principiului neutralității fiscale, și-a generat artificial o TVA deductibilă menită să compenseze TVA pe care ar fi avut-o de plată din activitatea comercială derulată.

Învederăm că pentru firma X B S.R.L. (O S.R.L.) s-a dispus deschiderea procedurii de insolvență începând cu data de 27.06.2013, aceasta neplătind la bugetul statului TVA colectată, înregistrând la 31.12.2013 o TVA de plata în sumă totală de ... lei.

De asemenea, O S.R.L. în calitate de debitor cedent transmite petentei X S.R.L. în calitate de debitor cesionar obligația de plată a debitelor în valoare totală de ... ,15 lei, datorate furnizorilor-creditori la data de 25.06.2013, așa cum rezultă din SITUAȚIA FURNIZORILOR - anexă la contractul de cesiune. Debitorul cedent se obligă să restituie cesionarului toate sumele de bani achitate pentru sau în numele sau în baza convenției în termen de maxim 24 luni de la data semnării acesteia. Debitorul cesionar se obligă ca în baza acestui înscris, să plătească furnizorilor - creditori ai debitorului cedent identificați în anexă suma datorată cel târziu până la data scadenței așa cum rezultă din prevederile contractelor încheiate de debitorul cedent cu fiecare furnizor-creditor – acest aspect fiind un argument în favoarea considerării drept transfer de active și nu o simplă livrare de bunuri.

Referitor la argumentația petentei conform căreia organele de inspecție fiscală nu au respectat în totalitate dispozițiile art. 128 Cod fiscal, respectiv faptul că „au omis o dispoziție legală imperativă care definește conținutul transferului de active și anume că primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții”, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care organele de inspecție fiscală au demonstrat avantajul fiscal care a rezultat din tranzacțiile încheiate, respectiv organul de soluționare a contestației a analizat tranzacțiile în cauză prin prisma dispozițiilor art. 128 Cod fiscal raportat la Normele de aplicare ale Codului fiscal prin prisma modului de interpretare în care atât instanța supremă, cât și CJUE, au dezlegat noțiunea de transfer de active, rezultând în mod indubitabil că în tranzacțiile în cauză au “FOST TAXATE ÎN SCOPURI FISCALE.”

Referitor la jurisprudența europeană invocată de petentă în contestație, pronunțată în domeniul dreptului de deducere a TVA prin raportare la comportamentul inadecvat al furnizorilor, învedereăm petentei că aceasta nu este aplicabilă stării de fapt fiscale în condițiile în care așa cum s-a demonstrat în cele ce preced în cauză este vorba de un transfer de active și nu o simplă livrare bunuri (în cuprinsul prezentei decizii fiind indicată punctual jurisprudența CJUE referitoare la transferul de active, în considerentele prezentei, organul de soluționare a contestației raportându-se la interpretarea CJUE).

Pe cale de consecință, în considerarea argumentelor expuse în cuprinsul prezentei, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei aferentă anul 2013 și suma de ... lei aferentă perioadei 01.01.2014-30.06.2014 reprezentând amortizarea construcțiilor înscrise în anexa nr.5 la RIF, reprezintă cheltuieli nedeductibile la calcul profitului impozabil, motiv pentru care în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat

cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015, pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă.

Pe cale de consecință, în considerarea argumentelor expuse în cuprinsul prezentei, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea dreptului de deducere a sumei de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, contestatara neputând beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă transferului efectuat de la X B S.R.L. (O S.R.L.) în insolvență (în prezent în faliment – conform portalului Ministerului Justiției prin Hotărârea nr. ... /10.12.2015 pronunțată de Tribunalul Bihor în dosar nr. ... /111/2013 prin care a dispus: “ În temeiul art. 107 alin. 1 lit. b) din Legea privind procedura insolvenței, Dispune începerea procedurii falimentului debitoarei S.C. O S.R.L. ”), conform contractelor privind achiziția de imobile, stoc de marfă, mobilier comercial și aparate electrice, tranzacțiile fiind în fapt un transfer de active care, în sensul prevederilor art. 128 alin (7) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, nu constituie o livrare de bunuri, fiind neimpozabil, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată în legătură cu acest capăt de cerere, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015.

3) Referitor la taxa pe valoare adăugată în sumă totală de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au stabilit că suma totală de ... lei reprezintă avansuri, în condițiile în care argumentele prezentate în susținerea contestației nu conțin vreo dispoziție legală de natură să modifice constatările inspecției fiscale cu privire la TVA contestată.

În fapt, la data 30.06.2014 petenta X S.R.L. înregistrează în contul 462 „Creditori diverși”, un sold creditor total de ... ,09 lei din care suma de ... ,64 lei reprezintă factoring.

Analizând analiticele contului 462, organele de inspecție fiscală au constatat că X S.R.L. a înregistrat în perioada mai 2013 - iunie 2014 sume de bani primite de la X B S.R.L. (O S.R.L.) în valoare totală de ... lei, din care a rambursat suma de ... lei, rămânând o diferență nerambursată de ... lei.

Din analiza documentelor financiar contabile ale petentei X S.R.L., respectiv a extraselor de cont a rezultat că sumele înregistrate în contul 462 analitic X B S.R.L. (O S.R.L.) reprezintă:

- depuneri numerar din vânzări marfa în contul bancar al X B S.R.L. (O S.R.L.);

- încasare operațiuni interne de la X B S.R.L. (O S.R.L.)
- contravaloare tichete de masă primite spre a fi decontate, de la X B S.R.L.

Urmare a celor constatate, organele de control au stabilit că nu se justifică acordarea de împrumuturi de către X B S.R.L. (O S.R.L.) pentru X S.R.L. în sumă de totală de ... lei, deoarece între aceste societăți nu există o relație juridică de asociere, astfel încât să se poată considera că sumele în cauză reprezintă creditare firma și nici nu este autorizată să acorde împrumuturi, nefiind instituție financiară nebancaară.

Astfel, sumele în cauză au fost tratate ca avansuri în considerarea prevederilor art. 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care în condițiile în care X S.R.L. nu a procedat la colectarea TVA aferentă avansurilor încasate conform prevederilor art. 134², alin.2, lit.b din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal, organele de control au colectat TVA aferentă avansurilor ținând cont și de sumele restituite de către petentă, rezultând astfel la luna iunie 2014 o TVA calculată suplimentară aferentă avansurilor în sumă de ... lei aferentă avansurilor încasate de la X B S.R.L. (O S.R.L.).

În drept, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART.11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal:

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile Escale 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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca tăcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

ART. 134²- Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”

Analizând susținerile din contestația formulată rezultă că petenta desi nu este de acord cu stabilirea în sarcina sa a TVA colectată în sumă de ... lei, criticând decizia de impunere sub toate aspectele, nu formulează observații clare cu privire la acestea, situație în care organul de soluționare a contestațiilor va analiza acest capăt de cerere conform art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, respectiv:

„(1) în soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Astfel, în legătură cu acest capăt de cerere, petenta nu se întemeiază pe nicio normă legală, criticile sale fiind conținute de trei alineate de la pag. 14 a contestației, care vizează în principal faptul că motivația organelor de inspecție fiscală nu are niciun argument juridic (fapt infirmat atât de RIF, cât și de Decizia de impunere care prevăd expres dispozițiile legale pe care s-a întemeiat inspecția fiscală), respectiv de faptul că nu există nicio normă legală care să interzică această posibilitate.

În legătură cu acest aspect, învedereăm petentei că această afirmație excede cadrului legal în materie, în condițiile în care un împrumut ar putea fi acordat în următoarele forme:

a) împrumutul acordat fără dobândă

În această situație, persoana care ar acorda un astfel de împrumut ar fi, posibil, o persoană juridică non-profit, înființată în baza unei legi speciale, firma X B S.R.L. (O S.R.L.) fiind constituită în scopul de a desfășura acte de comerț potrivit actului său constitutiv; astfel în situația în care aceasta a acordat un împrumut a fost în afara cadrului legal, nefiind autorizată să acorde împrumuturi, obiectul său de activitate fiind conform RIF “Comerț cu ridicata nespecializat de produse alimentare, băuturi și tutun — CAEN 4639”

b) împrumutul acordat cu dobândă

În această situație persoana care ar acorda un astfel de împrumut ar fi o instituție financiară nebancaară, nefiind cazul X B S.R.L. (O S.R.L.).

Astfel, în oricare dintre cele două situații, firma X B S.R.L. (O S.R.L.) – societate cu răspundere limitată cu toate drepturile și obligațiile așa cum sunt reglementate de Legea societăților nr. 31/1990, nu avea posibilitatea legală de a împrumuta petenta cu suma de ... lei.

Referitor la împrumuturile acordate între două societăți, Codul fiscal, în vigoare în anul 2014, reglementează împrumuturile între persoane juridice afiliate - pct.38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal date în aplicarea art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De altfel, în contestația formulată petenta nu a indicat niciun contract de împrumut, respectiv clauză contractuală, nu a prezentat vreun document justificativ de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să-i susțină afirmațiile.

Referitor la afirmațiile petentei conform cărora inspecția fiscală a creat în mod artificial prezumția existenței unor avansuri între cele două societăți, facem trimitere la principiul prevalenței economicului în fața juridicului reglementat expres prin Ordinul nr. 3055/2009, în vigoare în iunie 2014, conform căruia:

“Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.”, scopul acestui principiu fiind:

“înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.”

Totodată, relevantă este în cauză și Decizia nr. **1312 din 13 martie 2014** a Înaltei Curți de Casație și Justiție care a statuat că:

“oportunitatea efectuării unor operațiuni economice care, într-adevăr, țin de aprecierea societății, Înalta Curte observă că în speță nu s-a pus în discuție o atare prerogativă, ci chiar realitatea operațiunilor ori utilitatea lor în raport cu activitățile derulate în ansamblu de acesta. În orice caz, contribuabilul este liber să facă orice cheltuieli dar, în măsura în care are pretenția ca acestea să fie socotite de fisc deductibile, trebuie să se supună rigorilor enunțate, specifice unui raport de drept public.”

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată în legătură cu acest capăt de cerere, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015.

4) Referitor la taxa pe valoare adăugată în sumă de ... lei aferentă minusului de inventar în valoare de ... lei stabilit de petentă, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect și legal la ajustarea TVA aferentă mărfurilor constatate lipsă din gestiune în condițiile în care documentele la care face referire petenta nu sunt concludente pentru a proba respectarea dispozițiilor art. 148 alin. 2 lit. A din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pe care se întemeiază.

În fapt, pentru suma stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au avut ca și punct de pornire însăși evidența financiar contabilă a petentei, astfel:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza inventarierii efectuate de către petentă, consemnată în procesul verbal de inventariere centralizat nr.... din data de 18.12.2013, a rezultat un minus de inventar la mărfuri în valoare totală de ... ,31 lei (anexa nr.2 la RIF), însă petenta nu a înregistrat minusul de inventar constatat din inventarierea faptică a mărfurilor în evidența sa financiar contabilă în luna decembrie 2013. (luna în care a fost identificat minusul).

În consecință, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 148. alin.1, lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, procedând la ajustarea TVA aferentă mărfurilor constatate lipsă din gestiune.

În drept, sunt incidente prevederile art.148 alin.1 lit.c) și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioadă în care au avut loc operațiunile:

„Art.148

*(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:
(...)*

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune, inclusiv bunuri furate.

(...)

2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse sau pierdute ca urmare a unor calamități naturale ori a unor cauze de forță majoră, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;

b) bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activelor corporale fixe casate, altele decât bunurile de capital, în condiții stabilite prin norme;

c) perisabilităților, în limitele prevăzute prin lege, precum și a pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în condiții stabilite prin norme;

d) situațiilor prevăzute la art. 128 alin. (8)”

Aceste prevederi au fost explicitate la pct.53 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, care la alin.(6) în vigoare la data operațiunilor, precizează:

“(6) În baza art.148 alin.(1) lit.a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor

corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art.149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:

(...)

*d) **bunuri lipsă în gestiune** din alte cauze decât cele prevăzute la art.148 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, se efectuează ajustarea taxei, sumele imputate nefiind considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA.”*

Sintetizând prevederile legale de mai sus, se reține că, în condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune, inclusiv bunuri furate.

Astfel, se reține că persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art.149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei.

Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

Persoana impozabilă realizează aceste ajustări și ca urmare a constatării bunurilor lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art.148 alin.(2) din Codul fiscal.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele aspecte:

- în baza inventarierii efectuate de către petentă și consemnata în procesul verbal de inventariere centralizat nr.... din data de 18.12.2013, a rezultat un minus de inventar la mărfuri în valoare totală de ... ,31 lei;

- petenta nu a înregistrat minusul de inventar constat din inventarierea faptică a mărfurilor în evidența sa financiar contabilă în luna decembrie 2013. (luna în care a fost identificat minusul de mărfuri)

- în consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă mărfurilor constatate lipsă din gestiune, cu consecința anulării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial în sumă totală de ... lei.

Contestatară nu infirmă existența lipsei în gestiune, apărarea sa constând în susținerea că "În acest sens a fost prezentat cu ocazia controlului, procesul verbal de inventariere centralizat, cu toate documentele de inventariere anexate, proces verbal care așa cum am arătat, conține măsura dispusă a reținerii acestor sume constatate lipsă în gestiune, din fondul de garanții ale angajaților." sens în care face trimitere la dispozițiile art. 148 alin. 2 lit. a Cod fiscal, citat mai sus și în cuprinsul prezentei.

Învederăm că petenta nu a depus în susținerea contestației documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să îi probeze afirmațiile, limitându-se a face trimitere la documente prezentate inspecției fiscale, deși art. 206 alin. 1 din OG nr. 92/2003, republicată, în vigoare la data formulării contestației indică la lit. d) ca element obligatoriu al contestației și "dovezile pe care se întemeiază", în lipsa acestora raportându-ne la documentele existente la dosarul cauzei și la susținerile părților conform art. 276 Cod procedură fiscală.

Astfel, deși petenta face vorbire de un proces verbal care conține măsura dispusă a reținerii acestor sume constatate lipsă în gestiune, din fondul de garanții ale angajaților, nu clarifică temeiul legal al acestui fond de garanții, sumele care s-au stabilit că se vor reține și modalitatea efectivă în care s-au reținut.

De asemenea, petenta nu prezintă contracte de muncă din care să rezulte clar posibilitatea pe care o are firma de a reține sume din fondul de garanții, dacă există fonduri suficiente să acopere acest minus în gestiune, dacă are acordul angajaților de a plăti aceste sume cu titlu de minus de gestiune, note de constatare și evaluare a pagubei, existența acordului părților etc.

Învederăm petentei că legislația muncii, respectiv Codul muncii care reprezintă legea specială, reglementează diferitele tipuri de răspundere care pot să apară în cadrul unui raport de muncă disciplinară, patrimonială etc).

În acest sens, facem trimitere la dispozițiile art. 254, 255 din Codul muncii, care reglementează parțial răspunderea patrimonială, tocmai pentru a pune în evidență complexitatea acesteia:

"ART. 254

(1) Salariații răspund patrimonial, în temeiul normelor și principiilor răspunderii civile contractuale, pentru pagubele materiale produse angajatorului din vina și în legătură cu munca lor.

(2) Salariații nu răspund de pagubele provocate de forța majoră sau de alte cauze neprevăzute care nu puteau fi înlăturate și nici de pagubele care se încadrează în riscul normal al serviciului.

(3) În situația în care angajatorul constată că salariatul său a provocat o pagubă din vina și în legătură cu munca sa, va putea solicita salariatului, printr-o notă de constatare și evaluare a pagubei, recuperarea contravalorii acesteia, prin acordul părților, într-un termen care nu va putea fi mai mic de 30 de zile de la data comunicării.

(4) Contravaloarea pagubei recuperate prin acordul părților, conform alin. (3), nu poate fi mai mare decât echivalentul a 5 salarii minime brute pe economie.

ART. 255

(1) Când paguba a fost produsă de mai mulți salariați, cuantumul răspunderii fiecăruia se stabilește în raport cu măsura în care a contribuit la producerea ei.

(2) Dacă măsura în care s-a contribuit la producerea pagubei nu poate fi determinată, răspunderea fiecăruia se stabilește proporțional cu salariul său net de la data constatării pagubei și, atunci când este cazul, și în funcție de timpul efectiv lucrat de la ultimul său inventar.”

În ceea ce privește răspunderea patrimonială a angajatului din gestiunea căruia s-au sustras anumite bunuri și care avea obligația păstrării acestora, este o răspundere subsidiară, ce poate fi atrasă numai în măsura în care autorul direct al prejudiciului nu poate fi urmărit sau executat și doar dacă se dovedește că, printr-o faptă culpabilă, gestionarul a contribuit la producerea pagubei.

Potrivit art. 270 alin. 1 Codul muncii, salariații răspund patrimonial, în temeiul normelor și principiilor răspunderii civile contractuale, pentru pagubele materiale produse angajatorului din vina și în legătură cu munca lor.

Conform Sentinței civile nr. **1462/31.10.2006**, pronunțată de Tribunalul Arad

“În cazul gestionarului, el își asumă obligația de păstrare a bunurilor ce constituie obiectul gestiunii. Lipsa unor bunuri ce trebuiau să se găsească în gestiune dovedește, în mod direct, că obligația de păstrare a acestor bunuri n-a fost executată, dovedind nu numai prejudiciul și faptul ilicit, dar și legătura de cauzalitate dintre aceste elemente.”

Mai mult, în practica din domeniul dreptului muncii, inclusiv angajamentele de plată se investesc cu formulă executorie, în vederea executării silite a sumelor impuse angajaților.

Revenind la legislația fiscală, respectiv chiar la norma legală invocată de petentă - art.148 (2) lit a) Cod fiscal, citat mai sus, învederăm petentei că nu este suficientă afirmația că bunurile au fost “distruse, pierdute sau furate” (de altfel, petenta neprecizând în care situație se aflăm, din punct de vedere juridic și legal fiecare fiind tratată diferit) ci legiuitorul a prevăzut în mod expres condiția ca pentru ca persoana care nu-și ajustează deducerea inițială a taxei (ceea ce pretinde petenta) să demonstreze aceste în mod corespunzător, or, procesul verbal care conține măsura dispusă a reținerii acestor sume constatate lipsă în gestiune, din fondul de garanții ale angajaților, în condițiile restrictive atât ale Codului muncii, cât și ale Codului fiscal nu se încadrează în categoria documentelor justificative.

Referitor la afirmațiile petentei în ceea ce privește faptul că organul de control nu a avut în vedere dispozițiile art. 64 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, așa cum am mai arătat în cuprinsul prezentei petenta ignoră faptul că interpretarea unei norme legale se face conform art. 48 alin. 1 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, rep. 2:

„ART. 48

(1) În cazul în care din dispoziția normativă primară a unui articol decurg, în mod organic, mai multe ipoteze juridice, acestea vor fi prezentate în alineate distincte, asigurându-se articolului o succesiune logică a ideilor și o coerență a reglementării.”

Or, atât la analiza art. 64, cât și la art. 65 Cod procedură fiscală, petenta interpretează norma legală făcând abstracție de alin. (1), denaturând astfel voința legiuitorului, în condițiile în care nu respectă succesiunea alineatelor cuprinse în cele două articole.

Din analiza textelor de lege citate în cuprinsul deciziei, cu scopul asigurării unei interpretări în raport cu voința legiuitorului, respectiv „asigurându-se articolului o succesiune logică a ideilor și o coerență a reglementării.”, rezultă că la (art. 65 din OG nr. 92/2003), legiuitorul, prin reglementarea la alin. 1 a sarcinii contribuabilului de a dovedi „actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale” a stabilit în primul rând obligația de a dovedi în sarcina contribuabilului/plătitorului, obligația organului fiscal de a-și motiva actele emise fiind prin raportare la modul în care un contribuabil și-a dovedit actele și faptele – însă așa cum s-a reținut documentele prezentate nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației.

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus arătate, rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au ajustat TVA în sumă de ... lei aferentă mărfurilor constatate lipsă din gestiune de petentă, în baza art. 148. alin.1, lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, pentru acest capăt de cerere contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la accesoriile în sumă totală de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată contestată în sumă de ... lei, reprezentând: 1.017.358 lei majorări/dobânzi de întârziere și ... lei penalități de întârziere, se reține faptul că în cauză este aplicabil principiul general de drept accesorium sequitur principale, motiv pentru care în situația în care în legătură cu debitul principal de natura TVA contestația a fost respinsă rezultă că și pentru accesoriile aferente TVA în sumă totală de ... lei contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-AR .../21.01.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../21.01.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei accesorii aferente impozit pe profit;
- ... lei TVA;
- ... lei accesorii aferente TVA.

- prezenta decizie se comunică la:

- D IPURL

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Arad – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,