

DECIZIE nr. 2548/13.04.2020

privind soluționarea contestației formulate de Societatea X SRL, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../06.01.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG_AIF /19.12.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../06.01.2020, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL,
CUI: RO

cu sediul în com. , sat , nr. 1, jud. Arad

înregistrată la registratura AJFP Arad sub nr. ARG_REG /12.12.2019, la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad sub nr. ARG_AIF /16.12.2019 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../06.01.2020.

Societatea X SRL formulează contestație împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR ... /29.10.2019 emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală.

Suma totală contestată este în cuantum de lei reprezentând impozit pe veniturile din alte surse stabilite pentru perioada 01.07.2019 – 30.09.2019.

Referitor la condiția de procedură privind calitatea persoanei semnatare a contestației, se rețin următoarele:

DGRFP Timișoara cu adresa nr. .../31.01.2020, în considerarea prevederilor art. 7, art. 18 și art. 269 din Legea 207/Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 2.1 și 2.3 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 3741/2015, a solicitat petentei, să completeze dosarul cauzei cu **împuternicirea/procura în original sau copie legalizată din care să rezulte că dl. a fost împuternicit de Societatea X SRL să formuleze contestație în condițiile legii**, având în vedere că în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR 3.../29.10.2019, fila 3, se precizează referitor la „8. *Persoana care asigură administrarea activității contribuabilului: PF, CNP/CIF: , C , data împuternicire: 03.06.2019.*”, la dosarul cauzei neregăsindu-se nicio împuternicire.

Petenta X SRL a răspuns cu adresa .../03.03.2020, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR /11.03.2020, în care a precizat că a întocmit contestația în calitate de administrator cu drepturi depline al societății al d-lui. C. , calitate dobândită „prin Hotărârea Adunării Generale a Asociațiilor din data de 03 iunie 2019. Opozabilitatea acestei Hotărâri către

terți s-a făcut prin intermediul Oficiului Național al Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Arad, prin publicarea acestei Hotărâri și prin actualizarea Actului Constitutiv al societății X SRL”, anexând în fotocopie Certificatul constatator nr. /04.03.2020 emis de ORC Arad care confirmă calitatea de administrator al d-lui. , astfel că sunt îndeplinite prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-AR ... /29.10.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../29.10.2019, prin care în sarcina sa s-a stabilit obligația fiscală suplimentară de natura impozitului pe veniturile din alte surse stabilite pentru perioada 01.07.2019 – 30.09.2019, în considerarea următoarelor:

În timpul inspecției fiscale, petenta, prin reprezentantul său legal, a explicat organelor de control fiscal că la data de 30.09.2019, suma de lei reprezentând soldul scriptic al conturilor contabile 5311 – Casa în lei și 5314 – Casa în valută, era „în posesia asociatului societății X SRL, care a considerat ca fiind inoportună să păstreze această sumă de bani în biroul comercial al societății, asigurând ori de câte ori este nevoie sumele de bani necesare activităților curente ale societății.”

În acest sens, petenta precizează că asociatul societății X SRL a virat sume de bani din contul său personal în contul societății X SRL, respectiv la data de 12.06.2019 suma de euro și la data de 04.11.2019 suma de euro.

Citând dispozițiile art. 114 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta arată că suma de lei reprezentând soldul scriptic al conturilor contabile 5311 – Casa în lei și 5314 – Casa în valută, care conform constatărilor organelor de inspecție fiscală „nu a putut fi justificată și nici prezentată efectiv, nu se regăsește în enumerarea veniturilor menționate de legiuitor”. În opinia petentei, dacă legiuitorul ar fi considerat că diferența dintre soldul scriptic și soldul efectiv reprezintă venituri din alte surse pentru asociați atunci ar fi stipulat în mod expres acest fapt.

Raportat la documentele justificative prezentate – extrase de cont din 12.06.2019 și 04.11.2019 emise de Bank – petenta consideră că aceste sume nu reprezintă pentru asociat venituri din alte surse, acesta nefolosind acești bani pentru nevoile sale personale, ci „îi virează ulterior și ori de câte ori este nevoie, în contul bancar al societății X SRL”.

Bazat pe starea de fapt fiscală descrisă, petenta consideră că organele de inspecție fiscală nu au dovedit că aceste sume de bani au fost destinate achiziționării unor bunuri sau servicii în folosul participanților la persoana juridică sau că aceste sume reprezintă alte venituri pentru asociat.

Petenta precizează că pentru sumele de bani ridicate din contul societății și nedecontate, nejustificate, care nu au putut fi prezentate organelor de control, devine „creditoarea participanților săi, având obligația recuperării acestor sume, dispozițiile Legii 31/1990, prevăzând sancțiuni pentru astfel de situații.”

În consecință, petenta consideră că suma de lei reprezentând soldul scriptic al conturilor contabile 5311 – Casa în lei și 5314 – Casa în valută, la data de 30.09.2019, sumă care nu a fost prezentată fizic organelor fiscale de control, nu reprezintă alte venituri obținute de către asociatul societății impozitate, administratorul nefolosind acești bani pentru nevoile sale personale, ci „i-a virat ulterior și ori de câte ori este nevoie în contul bancar al societății X SRL”.

În concluzie, petenta solicită admiterea contestației cu consecința desființării parțiale a deciziei de impunere contestate, în legătură cu suma de lei.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../29.10.2019 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-AR ... /29.10.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în legătură cu impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar, contestat, în sumă de lei, constatându-se următoarele:

Pe perioada 01.07.2019 - 30.09.2019, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe venituri din alte surse asupra bazei impozabile în cuantum de lei.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea X SRL la data de 30.09.2019 înregistrează un sold de casă în sumă de lei (.... ,6 euro + ,9 lei), numerar care nu exista în casieria petentei la data controlului.

Organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare reprezentantului legal al petentei, la dosarul cauzei aflându-se în fotocopie, Nota explicativă dată de dl. , în calitate de administrator al acesteia, în care la întrebarea:

„Potrivit ultimului registru de casă prezentat (30.09.19) aveți un sold la casierie în valoare de euro și ron. Vă rugăm să menționați dacă puteți să prezentați aceste sume de bani”,

dl. a răspuns:

„Nu pot prezenta aceste sume pentru că sunt la asociatul unic fiind sume și când avem nevoie virează bani cum de altfel a făcut în data de 12.06.19 când ne-a virat eur echivalent la lei.”

În condițiile în care reprezentantul legal al petentei nu a justificat cu documente lipsa banilor din casierie, organele de inspecție fiscală au considerat că a fost cheltuită în interes personal, aceasta reprezentând venit impozabil realizat de către administrator; din punct de vedere fiscal suma a

fost asimilată cu venituri din alte surse conform prevederilor art.114 lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, iar în temeiul prevederilor art.115 alin.(1) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe veniturile din alte surse.

III. X SRL cu sediul în com. , sat , nr. 1, jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/.... /2003, are cod unic de înregistrare , cont bancar deschis la sa și are ca obiect principal de activitate „Intermedieri în comerțul cu produse diverse ” – cod CAEN 4619.

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal în sarcina petentei, impozitul pe veniturile din alte surse asupra soldului de casă lipsă în casieria societății, neprobat cu documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală.

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta la data de 30.09.2019 (ultimul registru de casă prezentat) înregistrează un sold de casă care faptic nu există în casieria societății petente, la data controlului.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat ***informații suplimentare reprezentantului legal al petentei.***

În condițiile în care reprezentantul legal al societății petente nu a justificat cu documente lipsa banilor din casierie, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma a fost cheltuită în interes personal de către asociatul unic al petentei , în folosul său personal; din punct de vedere fiscal suma a fost asimilată cu venituri din alte surse conform prevederilor art.114 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare iar în temeiul prevederilor art.115 alin.(1) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au ***stabilit suplimentar de plată impozit pe veniturile din alte surse .***

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 114, art. 115 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

- art. 114

"(1) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 61 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.

(2) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

a) prime de asigurări suportate de o persoană fizică independentă sau de orice altă entitate, în cadrul unei activități pentru o persoană fizică în legătură cu care suportatorul nu are o relație generatoare de venituri din salarii și asimilate salariilor, potrivit cap. III - Venituri din salarii și asimilate salariilor;

a¹) veniturile, cu excepția celor obținute ca urmare a unor contracte încheiate în baza Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sau în baza raporturilor de serviciu încheiate în baza Legii nr. 188/1999 privind Statutul funcționarilor publici, republicată, cu modificările și completările ulterioare, obținute de către operatorii statistici din activitatea de colectare a datelor de la populație și de la persoanele juridice cuprinse în cercetările statistice efectuate în vederea producerii de statistici oficiale;

b) câștiguri primite de la societățile de asigurări, ca urmare a contractului de asigurare încheiat între părți cu ocazia tragerilor de amortizare;

c) venituri, sub forma diferențelor de preț pentru anumite bunuri, servicii și alte drepturi, primite de persoanele fizice pensionari, foști salariați, potrivit clauzelor contractului de muncă sau în baza unor legi speciale;

d) venituri primite de persoanele fizice reprezentând onorarii din activitatea de arbitraj comercial;

e) venituri obținute de persoana fizică în baza contractului de administrare încheiat potrivit prevederilor Legii nr. 46/2008 - Codul silvic, republicată. Fac excepție veniturile realizate din exploatarea și valorificarea masei lemnoase, definite potrivit legislației în materie, din pădurile pe care contribuabilii le au în proprietate, în volum de maximum 20 mc/an, care sunt neimpozabile;

f) veniturile distribuite persoanelor fizice membrii formelor asociative de proprietate - persoane juridice, prevăzute la art. 26 din Legea nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, solicitate potrivit prevederilor Legii fondului funciar nr. 18/1991 și ale Legii nr. 169/1997, cu modificările și completările ulterioare, altele decât veniturile neimpozabile realizate din:

1. exploatarea și valorificarea masei lemnoase, definite potrivit legislației în materie, din pădurile pe care le au în proprietate, în volum de maximum 20 mc/an, pentru fiecare membru asociat;

2. exploatarea masei lemnoase, definite potrivit legislației în materie, din pădurile pe care le au în proprietate, în volum de maximum 20 mc/an, acordată fiecărui membru asociat;

g) veniturile din activități, altele decât cele de producție, comerț, prestări de servicii, profesii liberale și din drepturi de proprietate intelectuală, precum și activități agricole, silvicultură și piscicultură, pentru care sunt aplicabile prevederile cap. II - Venituri din activități independente și cap. VII - Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură;

h) bunurile și/sau serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate/furnizate de către persoana juridică în folosul personal al acestuia;

i) suma plătită unui participant la o persoană juridică, în folosul personal al acestuia, pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la acesta, peste prețul pieței pentru astfel de bunuri ori servicii;

j) distribuirea de titluri de participare, definite la art. 7, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, altele decât cele prevăzute la art. 93 alin. (2) lit. f);

k) dobânda penalizatoare plătită în condițiile nerespectării termenului de plată a dividendelor distribuite participanților, potrivit prevederilor Legii nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

l) veniturile obținute de cedent ca urmare a cesiunii de creanță, respectiv de cesionar din realizarea venitului din creanța respectivă, inclusiv în cazul drepturilor de creanțe salariale obținute în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile/hotărâri judecătorești definitive și executorii, din patrimoniul personal, altele decât cele care se încadrează în categoriile prevăzute la art. 61 lit. a)-h) și art. 62.”

- art. 115

“(1) Impozitul pe venit se calculează prin retenere la sursă la momentul acordării veniturilor de către platitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la art. 114, cu excepția veniturilor prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. l) și m).[...]

(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

(3) Impozitul astfel reținut se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.”

Din prevederile legale se reține că, sunt venituri din alte surse orice venituri identificate ca fiind impozabile, în această categorie încadrându-se și bunurile și/sau serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

Impozitul pe venit aferent acestor venituri se reține la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorul de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut; impozitul pe venit calculat și reținut este impozit final și se plătește la bugetul statului până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cu ocazia inspecției fiscale finalizată prin emiterea Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../29.10.2019, organele de control au constatat că la data de 30.09.2019, conform Registrului de casă prezentat de administratorul petentei, dl. , soldul de casă conform conturilor 5311

"Casa în lei" și 5314 „Casa în valută” era de lei din care ,9 lei și ,6 euro.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei se reține că din verificarea faptică a rezultat că această sumă nu există în casieria societății petente, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare reprezentantului legal al petentei prin Notă explicativă.

Prin răspunsul dat, la întrebarea nr.1 din Nota explicativă, administratorul Societății X SRL precizează că:

„Nu pot prezenta aceste sume pentru că sunt la asociatul unic fiind sume și când avem nevoie virează bani cum de altfel a făcut în data de 12.06.19 când ne-a virat eur echivalent la lei.”

De asemenea, la întrebarea „Dacă mai aveți ceva de adăugat”, administratorul petentei a arătat următoarele:

„La data de 25.03.19 data efectuării controlului suma de lei existentă în soldul societății Administratorul nu era în țară, iar asociatul societății nu locuiește în România, ei fiind singurii care aveau obligația să arate suma de bani menționată mai sus, fiind o sumă atât de mare, aceasta este în posesia lor. Ei nedorind să lase în societate sume de bani. Ulterior la data de 17.06.19 asociatul unic a restituit societății suma de euro echivalentul a ,60 lei bani cu care s-a restituit linia de credit a societății. Ca urmare suma de lei considerată de organele de control fiscal ca fiind folosită în alte scopuri decât scopul administrării societății este eronat. Prezentei Note explicative atașez extras cont bancar, prin care asociatul a restituit suma de euro către societatea X SRL”.

În conformitate cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere faptul că petenta nu a prezentat documente care să justifice lipsa sumei de lei, organele de inspecție fiscală au făcut aplicarea prevederilor art.6 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege si sa adopte solutia întemeiata pe prevederile legale, precum si pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza raportat la momentul luarii unei decizii. (...).”

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale și argumentele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost preluat și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/ activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta",

coroborat cu pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

"În sensul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal".

Aceste prevederi legale 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, iar organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică și în lipsa unor documente justificative suplimentare la dosarul

contestației, organul de soluționare a contestației constată că, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe veniturile din alte surse în sumă de lei.

În ceea ce privește explicația reprezentantului petentei conform căreia „a considerat ca fiind inoportună să păstreze această sumă de bani în biroul comercial al societății, asigurând ori de câte ori este nevoie sumele de bani necesare activităților curente ale societății” aceasta nu poate fi luată în considerare în condițiile în care nu este invocată vreo normă legală care să permită persoanelor juridice constituite ca societăți cu răspundere limitată acest mod de lucru, cu atât mai mult cu cât există cadrul legal special privind disciplina financiară privind operațiunile de încasări și plăți.

În acest sens, facem trimitere la Legea nr. 70 din 2 aprilie 2015 pentru întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar și pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 193/2002 privind introducerea sistemelor moderne de plată, care la art. 1 stipulează expres că „**operațiunile de încasări și plăți efectuate de persoane juridice, persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale, întreprinderi familiale, liber profesioniști, persoane fizice care desfășoară activități în mod independent, asocieri și alte entități cu sau fără personalitate juridică de la/către oricare dintre aceste categorii de persoane se vor realiza numai prin instrumente de plată fără numerar, definite potrivit legii.**”, excepțiile fiind stricte, astfel cum rezultă din art. 3 al acestei legi, respectiv:

„ART. 3

(1) Prin excepție de la prevederile art. 1 alin. (1) se pot efectua operațiuni de încasări și plăți în numerar, în următoarele **condiții**:

a) încasări de la persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1), în limita unui plafon zilnic de 5.000 lei de la o persoană;

b) încasări efectuate de către magazinele de tipul cash and carry, care sunt organizate și funcționează în baza legislației în vigoare, de la persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1), în limita unui plafon zilnic de 10.000 lei de la o persoană;

c) plăți către persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1), în limita unui plafon zilnic de 5.000 lei/persoană, dar nu mai mult de un plafon total de 10.000 lei/zi;

d) plăți către magazinele de tipul cash and carry, care sunt organizate și funcționează în baza legislației în vigoare, în limita unui plafon zilnic total de 10.000 lei;

e) plăți din avansuri spre decontare, în limita unui plafon zilnic de 5.000 lei, stabilit pentru fiecare persoană care a primit avansuri spre decontare.”

Or, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă modul în care banii existenți scriptic în casieria petentei au fost ridicați de către asociatul societății X SRL, , așa cum pretinde administratorul împuternicit al petentei, C. , în soluționarea contestației acesta nedepunând vreun document de natura mijloacelor de probă astfel cum sunt reglementate de

Codul de procedură fiscală, care să probeze acest fapt și mai mult din care să rezulte condițiile/clauzele, obligațiile care îi incumbă asociatului în raport cu petenta, modalitatea în care se vor restitui banii.

Mai mult, din cuprinsul art. 11 din Legea nr. 70/2015 rezultă că:

„ART. 11

(1) Se interzice persoanelor prevăzute la art. 1 alin. (2) să elibereze persoanelor prevăzute la art. 1 alin. (1) și art. 8 sume în numerar peste plafonul stabilit la art. 3 alin. (1) lit. c), pe fiecare persoană și tranzacție, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 5.

(2) Este interzisă persoanelor prevăzute la art. 1 alin. (1) și art. 8 fragmentarea solicitărilor de eliberare de numerar care conduce la depășirea plafonului prevăzut la art. 3 alin. (1) lit. c).

(3) Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1) pot transfera sume **din contul lor în contul persoanelor fizice, în baza documentelor justificative legale prezentate de plătitori.**”

Învederăm că la data inspecției fiscale sumele ridicate de asociatul unic al petentei , din casieria petentei se aflau scriptic în evidența financiar contabilă a petentei, în conturile CASA, petenta nerespectând nici dispozițiile **Ordinului nr. 1802/2014** pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate care prevede:

„GRUPA 53 "CASA"

Din grupa 53 "Casa" fac parte:

Contul 531 "Casa"

Cu ajutorul acestui cont se ține **evidența numerarului aflat în casieria entității, precum și a mișcării acestuia, ca urmare a încasărilor și plăților efectuate.**

Contul 531 "Casa" este un cont de activ.

În **debitul** contului 531 "Casa" se înregistrează:

- sumele ridicate de la bănci (581);
- sumele încasate de la clienți (411);
- sumele încasate de la acționari/asociați și din operațiuni în participație (455, 458);
- sumele încasate reprezentând aport la capitalul social (456);
- debite încasate de la salariați și debitori diverși (428, 461);
- sumele încasate de la creditori diverși (462);
- sumele încasate reprezentând venituri anticipate (472);
- sumele încasate și necuvenite unității (473);
- sumele virate unității de către subunități (în contabilitatea unității) sau subunităților de către unitate (în contabilitatea subunităților) (481, 482);
- sumele restituite în numerar reprezentând avansuri de trezorerie neutilizate (542);
- sumele încasate din servicii prestate, vânzarea mărfurilor și alte activități (704, 707, 708, 4427);

– sumele încasate din studii, redevențe, locații de gestiune și chirii (705, 706);

– sumele încasate din despăgubiri și alte venituri din exploatare (758);

– câștigul rezultat din vânzarea investițiilor pe termen scurt la un preț de cesiune mai mare decât valoarea contabilă (764);

– diferențele favorabile de curs valutar aferente operațiunilor efectuate în valută în cursul perioadei sau disponibilităților în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765).

În creditul contului 531 "Casa" se înregistrează:

- depunerile de numerar la bănci (581);

– costul de achiziție al investițiilor financiare cumpărate în numerar (261, 262, 263, 265, 267, 269, 501, 505, 506, 508, 509);

– plățile efectuate către furnizori (401, 404);

– sumele achitate personalului (421, 423, 424, 425, 426, 428);

– plăți ocazionate de înființarea sau dezvoltarea entității (201);

– sumele achitate colaboratorilor (401);

– plățile efectuate reprezentând sume transferate între unitate și subunități (481, 482);

– sumele achitate reprezentând cheltuielile cu redevențele, chiriile, primele de asigurări, comisioanele, onorariile, protocol, deplasări, detașări, transferări, taxe poștale și taxe de telecomunicații, sume achitate pentru alte servicii executate de terți (612, 613, 622 la 626, 628);

– plățile efectuate reprezentând alte cheltuieli de exploatare (658);

– sumele achitate terților reprezentând rețineri sau popri din remunerații (427);

– sumele plătite din operațiuni în participație (458);

– sumele restituite asociaților/acționarilor (455, 456);

– dividendele plătite acționarilor/asociaților (457);

– sumele achitate creditorilor diverși (462);

– sumele plătite anticipat (471);

– sumele încasate și necuvenite unității (473);

– plățile efectuate reprezentând sume transferate între unitate și subunități, precum și între subunități (481, 482);

– cheltuieli legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii, atunci când nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea lor ca imobilizări necorporale (149);

– alte cheltuieli legate de răscumpărarea instrumentelor de capitaluri proprii (149);

– plățile în numerar reprezentând alte valori achiziționate (532);

– avansurile de trezorerie acordate (542);

– diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente operațiunilor în valută efectuate în cursul perioadei sau disponibilităților în valută existente la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665).

Soldul contului reprezintă numerarul EXISTENT în casierie.

Or, în condițiile în care la data controlului, petenta deși avea efectiv soldul scriptic al conturilor contabile 5311 „Casa în lei” și 5314 „Casa în valută” în valoare totală de lei, faptic acesta nu exista în casieria sa, rezultând cu puterea evidenței că situația faptică prin inexistența banilor în casierie NU corespunde cu cea scriptică fiind ignorate complet normele de reglementare contabilă; situația pe care petenta o pretinde – că sumele din cele două conturi se aflu în posesia asociatului unic al său - - este de natură a crea o stare de confuzie între patrimoniul persoanei juridice cu patrimoniul asociatului unic, care raportat la dispozițiile dreptului comun în materie sunt **distincte**, la art. 25 Cod civil fiind definite atât persoana fizică, precum și persoana juridică, în calitate de subiecte de drept civil, astfel:

„ART. 25

Subiectele de drept civil

(1) Subiectele de drept civil sunt persoanele fizice și persoanele juridice.

(2) Persoana fizică este omul, privit individual, ca titular de drepturi și de obligații civile.

(3) Persoana juridică este orice formă de organizare care, întrunind condițiile cerute de lege, este titulară de drepturi și de obligații civile.”, iar referitor la patrimoniile deținute la art. 31 Cod civil se stipulează:

„ART. 31

Patrimoniul. Mase patrimoniale și patrimonii de afectațiune

(1) Orice persoană fizică sau persoană juridică este titulară a unui patrimoniu care include toate drepturile și datoriile ce pot fi evaluate în bani și aparțin acesteia.”

În cuprinsul contestației petenta inclusiv face trimitere la dispozițiile Legii nr. 31/1990 privind societățile, fără a indica expres un articol care să îi permită, în mod legal, asociatului de a ridica bani din casă.

Modalitatea prin care a denaturat starea de fapt cu privire la folosirea numerarului existent numai scriptic în casieria petentei, de către asociatul unic, , în afara cadrului legal, determină pierderea beneficiului prezumției de legalitate a utilizării acestor sume în condițiile în care legiuitorul a prevăzut expres conducerea evidenței financiar contabile într-un cadru prestabilit.

Astfel, deși petenta consideră că art. 114 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (pe care îl citează) care reglementează veniturile din alte surse nu îi este aplicabil, aceasta arătând că:

„După cum bine se poate vedea, suma de lei reprezentând soldul scriptic al conturilor contabile 5311 – Casa în lei și 5314 – Casa în valută, la data de 30.09.2019, care conform organelor de control fiscal nu a putut fi justificată și nici prezentată efectiv, nu se regăsește în enumerarea veniturilor menționate de către legiuitor. Legiuitorul dacă considera că diferența dintre soldul scriptic și soldul efectiv reprezintă venituri din alte surse pentru asociați atunci ar fi menționat în mod expres acest aspect.”

Învederăm petentă că în cuprinsul articolului 114, alin. 2, care enumeră categoria veniturilor din alte surse, se stipulează:

„(2) În această categorie se includ, **însă nu sunt limitate**, următoarele venituri: [...]”,

din interpretarea normei legale rezultând că această categorie de venituri nu este reglementată limitativ.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au făcut aplicațiunea art. 114 din Codul de procedură fiscală pentru sumele ridicate de dl. , asociat cu cotă de participare de 100% în societatea X SRL, administratorul, dl. , neindicând vreo normă legală care să-i permită acest mod de lucru în cadrul petentei pe care a fost împuternicit să o reprezinte ca administrator.

Astfel, în condițiile în care se pretinde neinclusiunea sumei ridicate faptic din casierie de asociatul unic , în categoria veniturilor din alte surse (stare de fapt rezultată din nerespectarea de către petentă a mai multor dispoziții legale fiscale și contabile), aceasta trebuia să demonstreze legalitatea utilizării acestui algoritm de lucru cu documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală.

Învederăm petentei că la art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(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.”*

Așa cum rezultă din interpretarea normei legale precitate, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale incumbă, în primul rând, contribuabilului, doar în situația în care contribuabilul nu dovedește „*actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale*”, organul fiscal „*are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii*”, ori petenta deși pretinde că banii se află la asociatul unic, nu a prezentat în mod efectiv, faptic, echipei de inspecție fiscală dovada utilizării sumei de lei reprezentând soldul scriptic al conturilor 5311 – Casa în lei și 5314 – Casa în valută, deși inclusiv în contestație reprezentantul petentei arată „(...) *asigurând ori de câte ori este nevoie sumele de bani necesare activităților curente ale societății*”, în scopul realizării obiectului de activitate al petentei.

În acest context, punctul de vedere al petentei că „*Nu s-au făcut dovezi, în sensul că, aceste sume de bani au fost destinate achiziționării unor bunuri sau servicii în folosul participanților la persoana juridică sau că aceste sume reprezintă alte venituri pentru asociat*” nu este conform exigențelor art. 73 Cod procedură fiscală.

Referitor la documentele depuse de petentă în probațiune, respectiv:

„- Extrasul de cont din data de 12 iunie 2019 emis de către Bank;

- Extrasul de cont din data de 04 noiembrie 2019 emis de către Bank;”, acestea nu pot fi luate în considerare pentru soluționarea favorabilă a contestației, în considerarea următoarelor:

În primul rând, acestea nu reprezintă document justificativ de confirmare a plății, în considerarea dispozițiilor art. 163 alin. (11[^]1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„ART. 163 - Dispoziții privind efectuarea plății

(...)

(11[^]1) Efectuarea plății și data plății pot fi dovedite, dacă legea nu prevede altfel, pe baza următoarelor documente:

(...)

b) extrasul de cont, în original, emis de instituția de credit sau de unitatea Trezoreriei Statului sau copia extrasului de cont certificat prin semnătura olografă de către instituția prin care s-a efectuat plata;”, fotocopiile nerespectând aceste condiții în situația în care extrasele de cont poartă precizarea „printat de”, fără certificarea instituției bancare.

În al doilea rând, chiar și în situația respectării dispozițiilor Codului de procedură fiscală, mai sus citate, se observă că data acestora este 12.06.2019, anterior, respectiv 04.11.2019, ulterior, în timp ce inspecția fiscală privind impozitul pe veniturile din alte surse a avut în vedere perioada **01.07.2019 – 30.09.2019**, probând cel puțin un mod de lucru în afara reglementărilor contabile și fiscale în domeniu.

În al treilea rând, având în vedere că fotocopiile extraselor de cont, la rubrica „Detaliile tranșei” conțin precizarea „Prestito”, respectiv „Prestito/Împrumut” raportat la susținerea petentei că **„societatea devine creditoarea participanților săi, având obligația recuperării acestor sume, dispozițiile Legii 31/1990, prevăzând sancțiuni pentru astfel de situații”**, rezultă că raționamentul petentei este afectat de sincope în condițiile în care explicațiile sale converg spre inoportunitatea păstrării sumei de bani în biroul comercial al societății și asigurarea sumelor de bani „ori de câte ori este nevoie” în timp ce sintagma **„societatea devine creditoarea participanților săi”** presupune un raport juridic de obligație prin care petenta, așa cum ea însăși arată, este îndreptățită să pretindă debitorului restituirea, în acest caz, a sumelor ridicate din casierie; de altfel, chiar în Nota explicativă, administratorul petentei a precizat că **„Ulterior la data de 17.06.19 asociatul unic a restituit societății suma de euro echivalentul a ,60 lei bani cu care s-a restituit linia de credit a societății.”**

Termenul de „împrumut” utilizat la explicația conținută de rubrica „Detaliile tranzacției” este unul vag și general, în lipsa vreunui document justificativ/ normă legală, în condițiile în care, la nivel de practică uzuală comercială există posibilitatea legală de creditare a firmei.

De altfel, la art. 144⁴ din Legea nr. 31/1990, republicată, a societăților, prevede:

„ART. 144⁴

(1) Este interzisă creditarea de către societate a administratorilor acesteia, prin intermediul unor operațiuni precum:

a) acordarea de împrumuturi administratorilor;”

Pe cale de consecință, în lipsa probării de către petentă a modalității în care banii reprezentând scriptic soldul conturilor 5311 – Casa în lei și 5314 – Casa în valută nu există faptic în casieria X SRL, respectiv în lipsa stabilirii unei legături de cauzalitate între plățile efectuate prin intermediul conturilor bancare de către asociatul , anterior și ulterior inspecției fiscale, și lipsa banilor din casieria societății la data controlului - inspecția fiscală derulându-se mai mult de o lună calendaristică, respectiv în perioada 09.09.2019 – 29.10.2019, perioadă în care nu s-a prezentat efectiv soldul conturilor contabile în cauză (deși reprezentantul petentei arată că pune la dispoziție acești bani ori de câte ori este nevoie), rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste sume au fost utilizate în folosul personal al persoanei fizice care a beneficiat de acestea, fiind astfel incidente dispozițiile art. 114 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, veniturile din alte surse fiind definite ca fiind:

„**Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 61 lit. a)-h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.**”

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit, în mod corect și legal, un impozit suplimentar pe veniturile din alte surse în sumă de lei, prin aplicarea cotei de 10% prevăzută la art. 115 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, asupra bazei în sumă brută de lei (.... lei x 100 : 90 = lei – baza de impozitare), care prevede:

„(1) *Impozitul pe venit se calculează prin retenere la sursa la momentul acordării veniturilor de către platitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la art. 114, cu excepția veniturilor prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. l) și m).[...]*”.

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 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR ... /

29.10.2019 emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală, pentru suma de lei reprezentând impozit pe veniturile din alte surse;

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X SRL

- 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,