

**DECIZIA NR. 1835/2017**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L. – în insolvență**  
**din mun. X, județul X, înregistrată la**  
**D.G.R.F.P. X sub nr. 22390/01.08.2017**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de A.J.F.P. X, prin adresa nr. 3191/27.07.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 22390/01.08.2017, asupra contestației formulate de S.C. X S.R.L., C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/2013, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Rahovei, nr. 33, sc. A, et. 3, ap. 13, jud. X.

Contestația, înregistrată la AJFP X sub nr. 3191/24.07.2017, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.06.2017*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.06.2017 și are ca obiect **suma totală de T lei** din care:

- X lei impozit pe profit;
- Y lei TVA;
- Z lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.06.2017, respectiv data de **16.06.2017**, potrivit adresei de comunicare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv **24.07.2017**, așa cum rezultă de pe ștampila acestei instituții aplicată pe contestația în original.

Contestația este formulată prin lichidator judiciar X SPRL, reprezentată prin d-na ME și prezintă semnătura acesteia în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, prin lichidator judiciar.

**I. Prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 22390/01.08.2017, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/14.06.2017, emisă de către A.J.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/14.06.2017.**

**A) Aspecte de procedură**

Petenta consideră că nu datorează obligațiile de plată stabilite suplimentar de organele de control și sesizează faptul că organele de control au avut în vedere în totalitate procesul verbal al DGAF 7 X încheiat în data de 03.10.2014, în care inspectorii antifraudă au estimat impozite și taxe suplimentare având în vedere volumul de polistiren utilizat pentru anveloparea clădirilor, fără să țină cont de consumul de alte materiale sau de suprafața clădirilor pentru care s-a facturat manopera.

**B) Aspecte privind fondul**

Petenta susține că starea fiscală de fapt a societății a fost denaturată din cauză că din eroare unele cantități de polistirene care reprezentau materialul clientului au fost contabilizate pe cheltuielile firmei și consideră se impunea scoatere lor pe cheltuieli nedeductibile.

Lichidatorul judiciar precizează că în conformitate cu explicațiile date de administratorul statutar, parte din lucrări nu erau terminate sau finisate la data efectuării verificărilor, astfel că societatea nu avea obligația să le factureze și deci nici să calculeze și să declare impozit pe profit, impozit pe dividende sau TVA. Totodată, reprezentantul societății a declarat că pentru asigurarea aspectului estetic corespunzător și pentru a se obține coeficientul termic necesar, s-au efectuat plăcări duble cu polistiren pe suprafețe mari, și consideră că estimarea inspectorilor antifraudă este eronată deoarece nu au luat în calcul această situație.

Pentru a explica diferența dintre stocul scriptic și stocul factual constatată de inspectorii antifraudă, dl. PG- administrator statutar precizează că nu a fost dată în consum întreaga cantitate de materiale folosită deoarece nu s-a putut stabili pentru fiecare lucrare în parte devizul de lucrare. Acesta mai menționează că, deoarece aplică sistemul TVA la încasare, TVA devine exigibilă doar la data la care sunt încasate facturile de la clienți.

Referitor la impozitul pe dividende stabilit suplimentar, reprezentantul legal al persoanei juridice menționează că deoarece societatea nu a încasat întreaga valoare a lucrărilor contractate, neavând disponibil în contul bancar sau în numerar, aceasta nu avea obligația calculării și declarării impozitului pe veniturile din dividende.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.06.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. impozit pe profit în sumă de X lei și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de Z lei, perioada verificată fiind 01.07.2013-31.12.2016, precum și TVA în sumă de Y lei, perioada verificată fiind 01.08.2013-31.03.2017.**

Inspecția fiscală a fost declanșată ca urmare a adreselor nr. 105343/24.04.2017 și nr. 1523/25.04.2017 transmise de A.J.F.P. X Serviciul Juridic, respectiv Biroul Selectare, Programare și Analiză Inspecție Fiscală, prin care se comunică faptul că notificarea privind deschiderea procedurii simplificate a insolvenței împotriva debitoarei S.C. X S.R.L. a fost publicată în B.P.I. nr. 7684/19.04.2017.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală, obiectul principal de activitate declarat al societății este „Alte lucrări speciale în construcții” iar conform declarațiilor reprezentantului legal, în perioada verificată SC X SRL a desfășurat preponderent lucrări de termoizolații sau anvelopare termică, respectiv manoperă pentru lucrări similare de construcții.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.06.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/14.06.2017 care face obiectul prezentei contestații, organele de control precizează că au procedat la analiza activității economice principale desfășurate de societate și anume prestări servicii lucrări de termoizolație (placarea cu polistiren a imobilelor sau anvelopare termică), ținându-se cont și de aspectele prezentate în cadrul controlului inopinat efectuat de inspectorii antifraudă, control finalizat prin încheierea Procesului verbal înregistrat la Direcția Regională Antifraudă Fiscală 7 X sub nr. 2264 06.10.2014.

În urma analizei, efectuate s-au constatat următoarele:

- la dosarele societății nu există devize de lucrări semnate, datate și ștampilate de ambii parteneri comerciali sau procese verbale de recepție a lucrărilor;
- pe facturi nu se specifică suprafața izolată fiind înscrise precizări precum lucrări de izolație termică sau prestări servicii termoizolații cu materialul clientului;
- prin intermediul bonurilor de consum anexate facturilor de vânzări emise de X SRL se scad din gestiune materii prime materiale de termoizolații (adezivi polisiren, dibluri polisiren, glafuri, pervaze etc) dar conform contractelor încheiate între parteneri, prezentate în timpul controlului, s-au contractat doar prestări servicii manoperă în valoare de 35 lei mp sau 40 lei mp, fără TVA, fără a fi incluse materialele aferente.

Deoarece din documentele și informațiile prezentate de contribuabil nu a rezultat situația de fapt fiscală, organele de control au procedat la estimarea veniturilor din lucrările de termoizolație în funcție de materialele achiziționate și pe care societatea le-a înregistrat pe consum.

Astfel, pornind de la numărul de baxuri de polistiren achiziționate, pe categorii generice de grosimi, ținând cont de o pierdere acceptată și de prețul mediu pe mp practicat pe piață, organele de control au estimat vânzări în sumă totală de X1 lei, din care:

- X2 lei în perioada 01.02.2013-31.08.2014 (22.503 mp xX lei/mp), respectiv X4 lei venituri impozabile și Y1 lei TVA ;
- X3 lei în perioada 01.09.2014- 31.03.2017 (13.907 mp xX lei/mp), respectiv X5 lei venituri impozabile și Y2 lei TVA.

Drept urmare, având în vedere veniturile totale estimate și considerând veniturile pe care societatea le-a înregistrat efectiv în evidențele contabile în perioada verificată, organele au determinat venit impozabil suplimentar în sumă totală de X6 lei (X7 lei pentru perioada 01.02.2013-31.08.2014 și X8 lei pentru perioada 01.09.2014- 31.03.2017), pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei.

Pentru veniturile suplimentare estimate, organele de control au determinat și TVA colectată în sumă de Y lei, ținând cont de cota de TVA în vigoare în fiecare perioadă pentru care s-au estimat venituri neînregistrate.

Totodată, în urma inspecției fiscale organele de control au asimilat dividendelor sumele estimate ca neînregistrate în evidențele financiar- contabile ale societății comerciale, și care nu se regăsesc în soldul de casă/bancă al persoanei impozabile, considerând că acestea au intrat în posesia asociaților, fiind utilizate de aceștia în interes personal. La calculul impozitului pe veniturile din dividende s-a avut în vedere suma veniturilor suplimentare estimate, la care s-a adăugat TVA aferentă și din care s-au scăzut/adăugat sumele evidențiate în soldul contului 455, rezultând un impozit total în sumă de Z lei.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documente existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

#### **A) Aspecte de procedură**

În contestația depusă petenta afirmă că organul de inspecție fiscală a avut în vedere în totalitate Procesul verbal inspectorilor antifraudă.

Referitor la această susținere, se reține că **în drept**, în fundamentarea concluziilor asupra deficiențelor constatate, organele de control au procedat la administrarea de probe în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

#### **„Art. 55 Mijloace de probă**

(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

(2) *Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

a) *solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*

b) *solicitarea de expertize;*

c) *folosirea înscrisurilor;*

d) *efectuarea de constatări la fața locului;*

e) *efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematiche, după caz.*

(3) *Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”*

În conformitate cu prevederile legale mai sus citate, se constată că legiuitorul lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să folosească înscrisuri sau să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți respectiv efectuarea de controale curente și

de constatări la fața locului, precum și faptul că aprecierea de a apela la serviciile unui expert aparține tot organelor de inspecție fiscală.

Astfel, conform prevederilor art. 55, alin. 1 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de control pot să administreze probe, inclusiv informații primite de la alte organe fiscale, nefiind impusă condiția ca informațiile să fie obținute doar de organele care efectuează inspecția fiscală.

În fapt, din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că în perioada 04.05.2014- 03.10.2014 inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 7 X, au efectuat un control operativ și inopinat la SC X SRL, având ca obiect perioada februarie 2013- august 2014, în urma căruia au fost constatate deficiențe cu influențe asupra bazelor impozabile pentru TVA, impozit pe profit și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice. Se mai reține că în perioada controlului, inspectorii antifraudă au efectuat cercetări la fața locului, precum și inventarierea materiilor prime și a materialelor aflate în stoc.

Conform precizărilor inspectorilor fiscali din Raportul de inspecție fiscală, organele de control au procedat la analiza activității economice principale desfășurate de societate ținând cont și de aspectele prezentate de inspectorii antifraudă în Procesul verbal nr. 2264/06.10.2014 întocmit la SC X SRL, respectiv ținând cont de rezultatul inventarierii efectuate de inspectorii antifraudă, dar au efectuat și verificări proprii. Astfel, se constată că perioada verificată din decizia contestată nu este aceeași cu cea pe care au avut-o în vedere inspectorii antifraudă, inspecția fiscală cuprinzând în plus perioada 01.09.2014-31.12.2016 pentru impozitul pe profit și impozitul pe dividende, precum și perioada 01.09.2014-31.03.2017 pentru TVA, obligațiile fiscale stabilite prin decizia de impunere contestată fiind superioare celor calculate de organele de control din cadrul DRAF 7 X.

Organul de soluționare reține că având în vedere faptul că verificările pentru perioada 01.02.2013-31.08.2014 au avut la bază aceleași documente justificative, care descriau aceeași stare de fapt fiscală, este normală existența unor constatări comune ale organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP X cu cele ale inspectorilor antifraudă, deoarece, în aplicarea legislației în vigoare, aceeași deficiență nu poate să conducă decât la aceleași constatări.

Drept urmare, organul de soluționare reține că susținerea petentei că organul de inspecție fiscală a avut în vedere doar Procesul verbal întocmit de inspectorii antifraudă este neîntemeiată și urmează a se trece la analiza pe fond a contestației.

## **B) Aspecte privind fondul**

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.06.2017, în perioada 22.05.2017-14.06.2017, organe de control din cadrul AJFP X- Activitatea de inspecție fiscală au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială având ca obiect impozitul pe profit și impozitul pe veniturile din dividende pentru perioada 01.07.2013-31.12.2016 și TVA pentru perioada 01.08.2013-31.03.2017. În urma verificărilor efectuate organele de control au constatat deficiențe cu influențe asupra veniturilor impozabile totale pe care ar fi trebuit să le înregistreze societatea, asupra TVA colectată și asupra bazei impozabile pentru impozitul pe veniturile din dividende, și au fost stabilite în sarcina persoanei impozabile obligații suplimentare de plată în sumă totală de **T lei**.

La finalizarea inspecției a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.06.2017 contestată integral.

În referatul cu propuneri de soluționare, a contestației nr. 3191/27.07.17, AJFP X-Activitatea de inspecție Fiscală precizează că în urma inspecției nu s-a întocmit sesizare penală, deoarece aceasta a fost întocmită de DGAF 7 X. La dosarul contestației se regăsește în copie actul de sesizare nr. 1311210/05.11.2011, înaintat de inspectorii antifraudă către Parchetul de pe lângă Tribunalul X, din care se reține că prejudiciul transmis organelor de cercetare penală este în sumă totală de **T2 lei**, fiind aferent perioadei 01.02.2013-31.08.2014.

Totodată, cu adresa nr. 154305/16.06.2017 anexată la dosar, organul emitent al actului administrativ fiscal atacat, a transmis AJFP X- Serviciul juridic valoarea totală a sumelor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere F-X/14.06.2017, în vederea constituirii ca parte civilă.

Se reține că în speță sesizarea penală vizează omisiunea evidențierii în actele contabile

a operațiunilor comerciale efectuate/ a veniturilor realizate, și are la bază constatarea organelor de control că între cantitățile de materiale aprovizionate și date în consum de petentă, respectiv între cantitatea de polistiren evidențiată în contabilitate, și veniturile înregistrate de aceasta din serviciile de izolare locuințe cu materialele prestatorului, există discrepanțe, în sensul că, raportat la cantitatea de polistiren dată în consum, veniturile din plăcări cu polistiren ale societății sunt mult inferioare.

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că, atât în procedura de control cât și în procedura de soluționarea a contestației, societatea nu neagă aceste discrepanțe dar motivațiile sale vizează erori de înregistrare a materialelor în evidențele financiar-contabile sau existența unor lucrări nerecepționate, pentru care încă nu s-a emis factura finală.

***Referitor la suma totală de T lei din care X lei impozit pe profit, Y lei TVA și Z lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care contribuabila nu aduce documente suplimentare în susținerea cauzei iar argumentele invocate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.***

**În fapt**, organele de control au constatat că există necorelări între cantitățile de materiale aprovizionate și date în consum de petentă, în special de polistiren, și veniturile înregistrate de aceasta din serviciile de izolare locuințe cu materialele prestatorului, fapt pentru care, au procedat la estimarea veniturilor impozabile pe care aceasta ar fi trebuit să le obțină.

În fundamentarea constatărilor, organele de control au avut în vedere următoarele aspecte:

- dintr-un bax de polistiren cu o grosime specifică se pot izola un anumit număr de metri pătrați, aspect precizat și în conținutul Procesului verbal Antifraudă Fiscală așa cum reiese din datele transmise de furnizorul principal al societății;
- pierderea medie pe mp luată în calculul a fost de 12,5%, și a fost calculată ca medie a intervalului declarat de administratorul statutar- domnul PG în nota explicativă (între 10 și 15%);
- prețul mediu pe mp, cu TVA inclus, practicat pentru lucrările de termoizolație cu materialul prestatorului, așa cum a fost menționat în notele explicative date în fața inspectorilor fiscali și antifrauda de către reprezentantul contribuabilului a fost de X lei pentru perioada 01.02.2013 – 31.08.2014 și de X lei/mp în perioada 01.09.2014- 31.03.2017.

În urma verificărilor, organele de control au constatat faptul că în perioada verificată societatea a achiziționat următoarele cantități de polistiren:

- în perioada 01.02.2013–31.08.2014 un număr total de **9.342 baxuri**, cu care se poate izola o suprafață de 25.717,5 mp, așa cum rezultă din facturile de achiziție centralizate prin Procesul verbal anexat la raportul de inspecție fiscală, respectiv:
  - 108 baxuri polistiren 2 cm, din care se poate izola echivalentul a 1.350 mp;
  - 11 baxuri polistiren de 3 cm, din care se poate izola echivalentul a 88 mp;
  - 461 baxuri polistiren de 5 cm, din care se pot izola echivalentul a 2.305 mp;
  - 139 baxuri polistiren de 8 cm, din care se pot izola echivalentul a 417 mp;
  - 8.623 baxuri polistiren de 10 cm, din care se pot izola echivalentul a 21.557,5 mp.

Pentru această perioadă la estimarea veniturilor s-a avut în vedere faptul că în data de 09.09.2014, inspectorii antifraudă au constatat că societatea mai deține în stoc doar cantitatea de 11 baxuri de polistiren iar în data de 01.09.2014 a achiziționat cu factura 9913705 emisă de SC B SRL 80 de baxuri de polistiren, astfel că s-a tras concluzia că toate celelalte baxuri (9.342 buc.) au fost date în consum.

- în perioada 01.09.2014- 31.03.2017 un număr total de **5.450,36 baxuri** cu care se poate izola o suprafață de 15.893,89 mp, așa cum rezultă din facturile de achiziție centralizate de organul fiscal astfel:

- 186,5 baxuri polistiren 2 cm, din care se poate izola echivalentul a 1.865 mp;
- 118,57 baxuri polistiren 3 cm, din care se poate izola echivalentul a 948,56 mp;
- 59,23 baxuri polistiren 5 cm, din care se poate izola echivalentul a 296,15 mp;
- 146,06 baxuri polistiren de 8 cm, din care se poate izola echivalentul a 438,18 mp;
- 4.932 baxuri polistiren 10 cm, din care se poate izola echivalentul a 12.330 mp;
- 8 baxuri polistiren 12 cm, din care se pot izola echivalentul a 16 mp.

Pentru această perioadă la estimarea veniturilor s-a avut în vedere faptul că în balanța de verificare întocmită la 31.03.2017 stocul de materii prime/materiale este zero, astfel că s-a considerat că toate materialele achiziționate au fost date în consum pentru lucrările efectuate.

Drept urmare, pentru perioada verificată, organele de control au estimat veniturile din plăcările cu polistiren cu materialul prestatorului obținând următoarele rezultate:

- pentru perioada 01.02.2013–31.08.2014 venituri impozabile în sumă de X4 lei, cu TVA aferentă Y1 lei;
- pentru perioada 01.09.2014-31.12.2014 venituri impozabile în sumă de X9 lei, cu TVA aferentă Y3 lei;
- pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015 venituri impozabile în sumă de X10 lei, cu TVA aferentă Y4 lei;
- pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016 venituri impozabile în sumă de X11 lei, cu TVA aferentă Y5 lei.

La stabilirea veniturilor impozabile suplimentare, organele de control au ținut cont de veniturile din lucrări de izolații termice cu materialul prestatorului declarate de contribuabil, determinate prin diminuarea veniturilor totale declarate cu veniturile din prestări servicii manoperă care nu au angajat consum de materiale, facturate de petentă și cu veniturile înregistrate în perioadele în care societatea nu a înregistrat consumuri și achiziții de materiale. Astfel:

a) pentru perioada 01.02.2013–31.08.2014 s-au stabilit **venituri suplimentare în sumă totală de X7 lei calculate astfel:**

X4 lei-(X12 lei cifra de afaceri cumulată a perioadei- X13 lei venituri realizate în perioada febr. -iun. 2013 în care nu au fost realizate achiziții și consumuri de materiale- X14 lei venituri din facturarea de prestări servicii manoperă fără consum de polistiren din perioada ian.-aug. 2014)

b) pentru perioada sept. –dec. 2014 au stabilit **venituri suplimentare în sumă totală de X15 lei calculate astfel:**

X9 lei-(X16 lei cifra de afaceri cumulată a perioadei- X17 lei venituri din facturarea de prestări servicii manoperă fără consum de polistiren)

c) pentru perioada ian.- dec. 2015 au stabilit **venituri suplimentare în sumă totală de X18 lei calculate astfel:**

X10 lei-(X19 lei cifra de afaceri cumulată a perioadei- X20 lei venituri din facturarea de prestări servicii manoperă fără consum de polistiren)

d) pentru perioada ian.- dec. 2016 au stabilit **venituri suplimentare în sumă totală de X21 lei calculate astfel:**

X11 lei- (X22 lei cifra de afaceri cumulată a perioadei- X23 lei venituri din facturarea de prestări servicii manoperă fără consum de polistiren)

Aferent acestor venituri, în urma inspecției a fost stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei (X24 lei în 2014, X25 lei în 2015 și X26 lei în 2016).

**În drept**, speței analizate îi sunt incidente prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, preluate la art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

Legea 571/2003

**Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

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

Legea 227/2015

**art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

*(1) 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.*

Potrivit acestor prevederi legale, organele de inspecție fiscală 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. Astfel, 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 sensul că 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.

În speță, se reține că în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că există neconcordanțe între cantitățile de materiale aprovizionate și date în consum de petentă, în special de polistiren, și veniturile înregistrate de aceasta din lucrări de termoizolație realizate cu materialul prestatorului.

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat la control devize de lucrări semnate, datate și ștampilate de ambii parteneri comerciali sau procese verbale de recepție a lucrărilor iar pe facturi nu se specifică suprafața izolată, fiind înscrise doar precizări precum lucrări de izolație termică sau prestări servicii termoizolații cu materialul clientului, organele de control au procedat la determinarea veniturilor impozabile din lucrările de anvelopare a clădirilor prin estimare, punând în aplicare prevederile art. 106, din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

*„art. 106 Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare*

*(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.*

*(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectuează în situații cum ar fi:*

*[...]*

*b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.*

*(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.”*

Se reține că, deoarece pentru efectuarea de servicii de termoizolație (activitatea preponderentă a societății în perioada verificată) materia primă principală este materialul izolator, în speță polistirenul, în mod corect organele de control au procedat la estimarea veniturilor raportându-se la consumul acestui material, fapt care ce a permis să se estimeze suprafața asupra căreia au fost efectuate lucrări și deci veniturile care ar fi trebuit să fie înregistrate de contribuabil.

Incidente speței sunt și prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, preluate la art. 19 alin. (1) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, conform căroră:

Legea 571/2003

**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.*

Legea 227/2015

#### **art. 19 Reguli generale**

*(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.*

coroborate cu pct. 12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv cu punctul 5 alin. (1) din HG 1/2016, care prevede că:

HG 44/2004

*12. Veniturile și 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, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*

HG 1/2016

*5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Conform acestor prevederi legale, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza legii contabilității, precum și orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

În contestația depusă, petenta susține că aceste neconcordanțe au fost cauzate de faptul că „din eroare unele cantități de polistiren care reprezintă materialul clientului au fost contabilizate pe cheltuielile firmei” și că se impunea doar „scoaterea acestora de pe costuri ca fiind nedeductibile”.

Această afirmație a petentei, se constată ca neîntemeiată, având în vedere faptul că **la stabilirea sumelor suplimentare, organele de control au luat în calcul doar facturile de achiziție emise pe numele SC X SRL, în care aceasta este indicată ca beneficiar, care au fost înregistrate în evidențele contabile ale societății și care au fost declarate prin Declarația cod 394 de ambii parteneri comerciali.** Astfel, se reține că societatea a efectuat achiziții de materiale pentru care și-a exercitat dreptul de deducere atât al taxei pe valoarea adăugată cât și pentru valoarea materialelor înscrise în aceste facturi, și că a dat în lucru aceste materiale, astfel că este întemeiată concluzia organelor de control că veniturile trebuiau să fie în concordanță cu materialele utilizate.

Organul de soluționare reține că inspectorii antifraudă au constatat că între cantitățile de materiale înscrise în facturile de achiziție, cele din Notele de intrare – ieșire întocmite de societate și cele înscrise în bonurile de consum există neconcordanțe, în sensul că „conform cantităților de polistiren date în consum rezultă că ar fi izolat o suprafață totală de 27.991 mp, adică cu 2.273,5 mp mai mult decât reiese din facturile de achiziție”, motiv pentru care în fundamentarea constatărilor au ținut cont de datele înscrise în facturi, astfel că, și în situația în care petenta ar



fi înregistrat în mod eronat în gestiune bunuri care reprezintă materialul clientului, acestea nu au influențat calculul efectuat de organele de control care, așa cum am precizat anterior, au avut în vedere doar achizițiile înscrise în facturile având la client datele de identificare ale SC X SRL.

În susținerea contestației, societatea mai precizează că anumite lucrări nu au fost recepționate de beneficiari, nefiind finalizate, astfel că nu avea obligația să factureze lucrările mai sus menționate, respectiv nu avea obligația să calculeze și nici să declare impozitul pe profit, impozitul pe dividende sau TVA de plată.

Referitor la această afirmație a contestatarii, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R, cu modificările și completările ulterioare:

*„(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.”*

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare se face la momentul efectuării operațiunilor pe bază de documente justificative ce angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, avizat și probat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate. Aceste prevederi trebuie interpretate în sensul că este obligatoriu a se întocmi documente justificative pentru orice operațiune economico-financiară, răspunderea fiind angajată și atunci când persoanele responsabile nu întocmesc documente la momentul efectuării unei operațiuni.

Totodată, se reține că la capitolului VII- FUNCȚIUNEA CONTURILOR din Ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, respectiv la Capitolul 16-Funcțiunea conturilor din Ordinul 1802/2014, în vigoare de la 01.01.2015, referitor la contul 332 "Servicii în curs de execuție" se precizează că:

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei.

*Contul 332 "Servicii în curs de execuție" este un cont de activ.*

*În debitul contului 332 "Servicii în curs de execuție" se înregistrează:*

*- valoarea la cost de producție a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei (712).*

*În creditul contului 332 "Servicii în curs de execuție" se înregistrează:*

*- scăderea din gestiune a valorii serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (712).*

*Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei.*

iar la pct. 256 din O 3055/2009 (pct. 435 din O 1802/2014) alin. (1) lit b) , alin. (2) și alin. (3) ,se precizează că:

*„256 (1) Veniturile din exploatare cuprind:*

*[...]*

*b) venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;*

*(2) Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.*

*(3) Veniturile aferente costului producției în curs de execuție se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).*

Conform prevederilor legale antecitate, se reține că societatea avea obligația să țină evidența serviciilor în curs de execuție la nivelul costului de producție și astfel să înscrie în contul de profit și pierdere veniturile aferente costului de producție. Această reglementare a fost introdusă în legislația fiscală pentru a echilibra cheltuielile înregistrate într-un an fiscal aferente unor lucrări în curs de execuție, neterminate, cu veniturile, astfel încât să nu fie afectat rezultatul anului în curs și reprezintă de fapt o corecție a cheltuielilor de producție (venitul este egal cu cheltuielile, rezultatul fiind 0).

Astfel, referitor la susținerea contribuabilului că „*lucrările nu sunt recepționate de către beneficiari, acestea nefiind terminate sau finisate ... așadar societatea nu avea obligația să calculeze și nici să declare impozit pe profit*”, se constată ca neîntemeiată, având în vedere că așa cum am arătat mai sus, prevederile legale antecitate obligă societățile comerciale să evidențieze venituri din prestările în curs de execuție la costul de producție, venituri care se iau în calcul la determinarea profitului impozabil în anul în care au fost executate lucrările și care, pe cale de consecință, influențează impozitului pe profit determinat pentru acel an.

Din documentele aflate la dosar, se reține că în perioada verificată X SRL a descărcat din gestiune prin intermediul bonurilor de consum, materii prime materiale de termoizolații aprovizionate (adezivi polisliren, dibluri polistiren, glafuri, pervaze etc), a înregistrat cheltuieli de personal și cheltuieli generale de administrare dar nu a evidențiat venituri din servicii în curs de execuție pentru toate lucrările efectuate, diminuând astfel profitul impozabil și impozitul pe profit declarat și achitat în perioada 2014-2016.

De asemenea din documentele aflate la dosar se reține că petenta a întocmit devize în care este evidențiat consum de materiale și pentru contractele în care este expres precizat că „*lucrările au ca obiect elementele, materialele, produsele și substanțele **puse la dispoziție de beneficiar***” și că s-a contractat „*manoperă*” (a se vedea contractele încheiate cu SC MI X SRL, situațiile de lucrări aferente și devizele prezentate, anexate la dosarul contestației). Referitor la aceste devize se constată că nu sunt semnate de beneficiar iar conform situațiilor de lucrări care au fost acceptate de beneficiar, au fost efectuate lucrări de izolație exterioară la un preț care cuprinde doar manopera, astfel că este întemeiată concluzia organelor de control că materialele au fost puse în operă la alte lucrări și nu au fost înregistrate veniturile aferente.

Referitor la susținerea petentei că „*nu se pot întocmi procese verbale de recepție a lucrărilor pe faze determinate deoarece beneficiarii nu sunt de acord cu acest fapt*”, se reține că reglementările contabile conforme cu directivele europene nu condiționează înregistrarea veniturilor de întocmirea de procese verbale sau situații de lucrări pe faze, la punctul 163 din OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, respectiv la pct. 288 din Ordinul 1802/2014, în vigoare de la 01.01.2015, fiind stipulat că:

*“Valoarea produselor și serviciilor în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acesteia la costurile de producție.”*

De asemenea, referitor la modul de calcul al costului de producție, se reține că în conformitate cu prevederile punctului 52 din Ordinul 3055/2009, respectiv ale pct. 8 alin. (7) din Ordinul 1802/2014, în vigoare de la 01.01.2015:

*Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.*

*Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.*

Conform acestor prevederi, costul de producție sau de prelucrare a stocurilor, precum și costul de producție a imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Astfel, se reține că și în situația în care contractele cu beneficiarii nu cuprindeau prevederi cu privire la întocmirea de Procese verbale sau situații de lucrări parțiale, societatea avea obligația să înregistreze la sfârșitul perioadei serviciile în curs de execuție la cost de producție.

În ceea ce privește afirmația petentei că societatea a încasat de la unii dintre clienți plăți parțiale și că acestea au fost deja înregistrate pe venituri și s-a colectat TVA, organul de soluționare reține că la stabilirea bazei impozabile suplimentare inspectorii fiscali au ținut cont de veniturile deja înregistrate de societate, diminuând veniturile estimate cu cifra de afaceri înregistrată de societate cuprinzând lucrări de izolații termice cu consum de material, astfel că această afirmație a petentei nu poate influența valoarea obligațiilor fiscale suplimentare determinate în urma controlului.

În contestația depusă, petenta impută inspectorilor antifraudă faptul că nu au efectuat o cercetare la fața locului pentru a constata dacă este posibil ca în perioada 01.09-09.09.2014 să utilizeze 69 de baxuri de polistiren și la ce imobil au fost folosite. Având în vedere faptul că în conformitate cu cele înscrise de inspectorii antifraudă în PV 2264/06.10.2014, aceștia s-au deplasat în data de 09.09.2014 la șantierul din X, str. 13 Decembrie nr. 22 în vederea stabilirii stocului faptic de polistiren (constatându-se un stoc de doar 11 baxuri de polistiren), iar prin declarația dată, reprezentantul societății, dl. ICD, a afirmat că nu mai are alte șantiere în lucru, se constată că organele de control s-au deplasat pe teren la locul indicat de persoana impozabilă ca fiind loc unde desfășoară activități lucrative, susținerea petentei fiind nefondată. Se reține că inspectorii antifraudă s-au deplasat de asemenea și pe str. Griviței nr. 72, mun. X, unde au constatat că lucrarea s-a finalizat.

Cât privește perioada de timp în care pot fi montate 69 de baxuri de polistiren, precizăm că nu ne putem pronunța cu privire la acest aspect în condițiile în care nu s-a prezentat Aviz de expediție din care să reiasă data la care cele 80 de baxuri de polistiren, facturate de SC B SRL în 01.09.2014, au fost transportate la beneficiar (aceasta putând fi anterioară facturii) și că era obligația petentei să prezinte la control stocul de materiale deținute, astfel că insinuarea că stocul ar fi fost în fapt mai mare nu poate fi reținută în soluționarea contestației.

Totodată, organul de soluționare constată că petenta se contrazice în susțineri, afirmând pe de o parte că lucrările la Asociația de proprietari B (obiectiv conform contract bloc Griviței nr. 72), SC SE SRL (obiectiv conform contract bloc Gară) PF TM (obiectiv conform contract ap. str. Jepilor nr. 48), SC R SRL (obiectiv conform contract Griviței 41), SC SI SRL (obiectiv conform contract B-dul Gării Olimpic Residence), Asociația de proprietari Salcâmul (obiectiv conform contract str. Bronzului 13), nu sunt recepționate nefiind finisate, iar pe de altă parte susține în nota explicativă dată în data de 09.09.2014 că, exceptând șantierul din X, str. 13 Decembrie nr. 22, nu mai are alte șantiere în lucru în alte locații din X.

Referitor la susținerea petentei că s-au efectuat plăci duble cu polistiren pe suprafețe mari, se constată că aceasta nu a probat cu documente această afirmație, astfel că nu poate fi reținută în soluționarea contestației.

Având în vedere prevederile legale antecitate, documentele existente la dosarul cauzei și cele reținute anterior, se constată întemeiată concluzia organelor de inspecție fiscală că societatea nu a înregistrat în evidențele financiar-contabile, în totalitate, veniturile din servicii de izolație clădiri cu polistiren, cu materialul prestatorului și au stabilit bază impozabilă suplimentară în sumă de X6 lei, căreia îi corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de X lei (X24 lei în 2014, X25 lei în 2015 și X26 lei în 2016), argumentele petentei din contesta-

ție nefiind de natură să combată cele stabilite de organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal atacat.

**În drept, pentru TVA stabilită suplimentar de plată** ca urmare a inspecției fiscale, s-a făcut aplicarea prevederilor Titlului VI din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale Titlului VII din Legea 227/2015 în vigoare de la data de 01.01.2016, care prevede:

Legea 571/2003

**art. 126 Operațiuni impozabile (art. 268 din Legea 227/2015)**

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

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

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

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

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

**art. 134 Faptul generator și exigibilitatea – definiții (art. 280 din Legea 227/2015)**

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

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

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

**art. 134<sup>1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii (art. 281 din Legea 227/2015)**

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

**art. 134<sup>2</sup> Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii (art. 282 din Legea 227/2015)**

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

**art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării (art. 286 din Legea 227/2015)**

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

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

**art. 140 Cotele (art. 291 din Legea 227/2015)**

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.

**art. 156 Evidența operațiunilor (art. 321 din Legea 227/2015)**

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

**art. 156<sup>2</sup> Decontul de taxă (art. 323 din Legea 227/2015)**

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

#### **art. 158 Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale (art. 327 din Legea 227/2015)**

(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156<sup>2</sup> - 156<sup>4</sup>, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamaie în vigoare.

Potrivit prevederilor legale sus enunțate, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. Pentru serviciile decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt lucrările de construcții montaj, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste lucrări sunt acceptate de beneficiar. De asemenea, factura se emite până cel târziu în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei.

Totodată, așa cum am precizat anterior, la art. 6 din Legea contabilității 82/1991, legiuitorul a statuat obligativitatea ca orice operațiune economico-financiară efectuată să fie consemnată în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și că documentele justificative angajează răspunderea celor care le-au înregistrat în contabilitate, cu interpretarea firească cum că răspunderea este angajată și atunci când persoanele responsabile nu întocmesc documente la momentul efectuării unei operațiuni.

În ceea ce privește prevederile legale privind exigibilitatea TVA, statuate la art.134<sup>1</sup> alin.1 și 4, art.134<sup>2</sup> alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora exigibilitatea intervine la data faptului generator, respectiv la data emiterii situațiilor de lucrări sau la data la care aceste situații sunt acceptate de către beneficiar, acestea trebuiesc interpretate în sensul că persoanele impozabile trebuie să emită aceste situații de lucrări în conformitate cu prevederile contractuale, astfel că inacțiunea petentei nu o scutește pe aceasta de respectarea prevederilor legale în materie contabilă și fiscală. De altfel, se constată că petenta nu a prezentat la control contracte încheiate pentru toate lucrările efectuate, din care să reiasă termenele de execuție a lucrărilor, astfel că susținerea sa că nu avea obligația să emită facturi nu poate fi reținută în soluționarea cauzei.

În motivarea contestației pentru acest capăt de cerere, petenta precizează că aplică sistemul TVA la încasare și că nu datorează TVA pentru sumele care nu au fost încasate. Contrar acestei afirmații, se reține că în speță organele de control au constatat că societatea nu a înregistrat în evidențele financiar- contabile, în totalitate, veniturile din prestarea de servicii de termoizolație locuințe, astfel că nici sumele aferente încasate nu au fost înregistrate. Organul de soluționare constată că în conformitate cu informațiile declarate prin programul de gestionare a angajaților Revisal, societatea nu mai are personal angajat cu contract de muncă încă din data de 02.02.2017, astfel că, în condițiile în care nu mai desfășoară activități de prestare de servicii, în mod corect organele de control au considerat că pentru lucrările deja efectuate trebuia să emită facturi.

Referitor la concluzia organelor de control că societatea a încasat valoarea lucrărilor neevidențiate, organul de soluționare reține că aceasta este pertinentă având în vedere faptul că la această societate s-a deschis procedura insolvenței urmare a cererii petentei nr. X/85/2017, iar sumele neîncasate evidențiate în balanța de verificare la 31.12.2016 și 31.03.2017 corespund facturilor înregistrate în evidențele contabile, și cu a căror bază impozabilă au fost diminuate veniturile estimate de organele de control și deci nu sunt incluse nici în baza impozabilă pentru TVA colectată în urma verificărilor.

Astfel, având în vedere faptul că soldul contului 411- Clienți este, atât la data de 31.12.2016, cât și la 31.03.2017, în sumă de 52.947 lei iar conform celor înscrise în documentele întocmite urmare a inspecției, organele de control nu au inclus în baza impozabilă suplimentară pentru TVA și suma aferentă acestui sold, se reține că în mod corect organele de control au considerat că pentru TVA colectată suplimentar în sumă de lei Y lei a intervenit exigibilitatea.

**În ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice**, se reține că în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că persoana juridică nu a înregistrat în totalitate în evidențele financiar-contabile veniturile din activitățile de anvelopare imobile desfășurate, și au considerat că sumele de bani încasate aferent prestărilor de servicii neevidențiate, au fost utilizate de asociații persoanei juridice pentru folosul personal al acestora, drept pentru care au asimilat dividendelor aceste sume. Astfel, inspectorii fiscali au determinat o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă totală de T3 lei, considerând sumele ridicate ca fiind sumele nete.

Astfel, organele de control au adăugat la veniturile suplimentare calculate prin estimare, TVA aferentă și s-au scăzut/adăugat sumele datorate asociațiilor în funcție de soldul contului 455-Asociații conturi curente, sumă care a fost considerată ca dividend net. Aferent acestei baze impozabile a fost determinat un impozit suplimentar de Z lei (Z1 lei în 2014, Z2 lei în 2015 și Z3 lei în 2016).

**În drept**, pentru impozitul pe veniturile din dividende stabilit suplimentar de plată ca urmare a inspecției fiscale, s-a făcut aplicarea prevederilor art. 7 și art. 67 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art 7 și art. 97 din Legea 227/2015 în vigoare de la data de 01.01.2016, conform cărora:

**art. 7 Definiții ale termenilor comuni**

*(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:*

*a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;*

*b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică, ce nu modifică pentru participanții la persoana juridică respectivă procentul de deținere a titlurilor de participare;*

*c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;*

*d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți;*

*e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant.*

*Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:*

*- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;*

*- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.*

**art. 67 Reținerea impozitului din veniturile din investiții**

*(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în*

care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.

(1<sup>1</sup>.1) Regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende prevăzut la alin. (1) se aplică și pentru veniturile considerate dividende, reprezentând sume plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a definit dividendele ca fiind o distribuție în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică. De asemenea, potrivit prevederilor art. 7 pct. 12 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende, suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

Așa cum am prezentat anterior, în speță organele de control au constatat că societatea nu a înregistrat în evidențele financiar-contabile, în totalitate, veniturile din prestarea de servicii de termoizolație locuințe, astfel că nici sumele aferente încasate nu au fost înregistrate în patrimoniul persoanei juridice. Dată fiind situația de fapt prezentată, în mod corect organele de control au considerat că aceste sume au fost utilizate în folosul personal al asociaților, iar SC X SRL avea obligația să calculeze, rețină și să declare impozitul pe dividende aferent.

Având în vedere prevederile legale antecitate, documentele existente la dosarul cauzei și cele reținute anterior, se constată întemeiată concluzia organelor de inspecție fiscală că aferent veniturilor neevidențiate în contabilitate, societatea datorează impozit pe veniturile din dividende, argumentele petentei din contestație nefiind de natură să combată cele stabilite de organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal atacat.

Astfel, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform căruia: *”Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: *„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 ataca”*, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, TVA în sumă de Y lei și pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de Z lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.06.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/14.06.2017 de A.J.F.P. X, **pentru suma totală de T lei** alcătuită din:

- X lei impozit pe profit;
- Y lei TVA;
- Z lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.