



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.419/2014
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL din .X., județul .X.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 921700/10.11.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X./2014, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, având sediul social în .X., str..X. nr..X., județul .X., cod unic de înregistrare RO .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J.X., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 și a Dispoziției privind măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

SC .X. SRL figurează la poziția .X. din Lista marilor contribuabili care sunt administrați de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, din Anexa nr..X. la OPANAF nr..X. pentru modificarea și completarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X. privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Societatea contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- | | |
|--|---------|
| - impozit pe profit | .X. lei |
| - majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei | |

pe valoarea adăugată

.X. lei

Contestația a fost depusă la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., la data de .X./2014 așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației anexată la dosarul cauzei, în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, față de data de .X./2014, data primirii prin remitere sub semnătură de către societatea contestatară a Deciziei de impunere nr. .X./2014, fapt care rezultă din adresa nr..X./2014, anexată în copie conformă cu originalul, la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL din .X., județul .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., SC .X. SRL susține că în mod nelegal acestea au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de .X. lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, pentru perioada .X./2009 – .X./2013, perioadă în care a influențat calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei, reprezentând amortizarea calculată asupra diferenței din reevaluarea contabilă a mijloacelor fixe preluate de la SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Societatea consideră că, pe lângă respectarea prevederilor art.27 alin.4 lit.b din Codul fiscal, avea obligația respectării și a prevederilor art.253 din același act normativ, dar și a celor cuprinse la art.243³ din Legea nr.31/1990. Astfel, în temeiul prevederilor art. 243³ din Legea nr.31/1990, cu ocazia fuziunii, a fost întocmit un raport de evaluare a patrimoniului societăților absorbite, ale cărui rezultate, în mod legal, au fost înscrise în evidența contabilă a societății absorbante și în funcție de care au fost determinate cheltuielile cu amortizarea.

Mai mult, valorile stabilite prin raportul de evaluare au stat și la baza calculării impozitului pe clădiri, în conformitate cu art.253 din Codul fiscal, obligație fiscală achitată de societate.

Având în vedere cele de mai sus, societatea consideră că a respectat dispozițiile legale referitoare la reevaluarea clădirilor și construcțiilor, calculând amortizarea în funcție de valoarea reactualizată a clădirilor menționată în raportul de reevaluare, astfel că în mod nelegal

organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu amortizarea în cuantum de .X. lei, stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

De asemenea, societatea consideră că, urmare a aplicării principiului *accessorium sequitur principale*, nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii aferente impozitului pe profit, constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, societatea consideră ca fiind nelegală stabilirea unei obligații fiscale suplimentare de această natură pe considerentul că în perioada verificată, respectiv .X./2009 – .X./2009 a emis .X. facturi de stornare, pentru diverse materiale de construcții.

Societatea menționează că, urmare neachitării mărfurilor la termenele convenite, de comun acord cu beneficiarii, s-a convenit asupra desființării cu efecte retroactive a vânzărilor, prin restituirea mărfurilor și stornarea facturilor, astfel că atât din punct de vedere economic, cât și financiar, părțile au fost puse în situația inițială.

SC .X. SRL precizează că aceste operațiuni sunt legale deoarece se bazează pe prevederile art.135 alin.2 lit.a din Constituția României, referitoare la libertatea convențiilor, precum și ale art.969 și 1020 din Codul civil în vigoare din 1864. Astfel, desființarea retroactivă a operațiunilor de vânzare – cumpărare generează și consecințe fiscale în sensul că „nu se pot crea și nu pot rămâne efecte de natură fiscală atunci când operațiunea care generează consecința fiscală este desființată.”

De asemenea, societatea consideră că trebuie avut în vedere și principiul prevalenței economicului asupra juridicului, reglementat la pct.46 din Ordinul ministrului Finanțelor Publice 3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, astfel că prin desființarea operațiunilor economice a apărut necesitatea întocmirii documentelor financiare, context în care au fost emise cele .X. facturi de stornare în valoare totală de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X.,.X. lei.

Societatea nu este de acord cu opinia organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia transferul dreptului de proprietate s-a realizat la data întocmirii facturilor inițiale întrucât prin aceasta se ignoră efectele rezoluției contractelor, operațiunile fiind desființate, fapt ce nu poate genera transfer de drept de proprietate și nici obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată. Mai mult, situația juridică a partenerilor contractuali și comportamentul fiscal al acestora nu îi poate fi imputat, în acest sens fiind și hotărârile Curții Europene de Justiție, pronunțate în cauzele C – 18/2013, C – 80/20.X., C – 182/20.X. și C – 324/20.X..

În susținerea contestației, societatea precizează că trebuie luat în considerare și principiul *in dubio contra fiscum*, reținut de Curtea Europeană de Justiție în mai multe cauze, invocând cele reținute de Curtea Europeană a Drepturilor Omului în cauza nr. 39766/05 Serkov vs. Ucraina. Prin hotărârea

pronunțată în cauza menționată a fost reținut faptul că „autoritățile naționale au obligația de a recurge la abordarea cea mai favorabilă pentru contribuabil pentru a asigura respectarea efectivă a drepturilor sale, inclusiv dreptul asupra bunurilor, cu referire la consecințele pe care deciziile autorităților statului le pot avea asupra contribuabilului.”

De asemenea, SC .X. SRL susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.3 lit.b din Codul fiscal, referitor la principiul certitudinii impunerii atunci când au stabilit obligația fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată înscrisă în cele .X. facturi de stornare.

În concluzie, deoarece nu datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, societatea consideră că nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește dobânzile în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată dedusă de pe facturile de avans până la stornarea acestora, societatea precizează că aceste obligații accesorii nu sunt datorate întrucât aceste facturi au fost anulate sau stornate astfel că operațiunea economică este lipsită de efecte, inclusiv în plan fiscal, conform principiului *Quod nullum est, nullum producit effectum*.

În consecință, având în vedere motivele expuse, SC .X. SRL apreciază că actele atacate sunt nelegale.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .X./2014, au fost constatate următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că urmare proiectelor de fuziune prin absorbție întocmite în data de .X./2008 și în data de .X./2009, SC .X. SRL a fuzionat cu SC .X. SRL, respectiv SC .X. SRL. Urmare procesului de fuziune, societatea absorbantă, SC .X. SRL, a preluat în totalitate, de la societățile absorbite capitalurile, respectiv conturile de activ și de pasiv.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că SC .X. SRL a preluat mijloacele fixe constând în clădiri și terenuri, ce fuseseră reevaluate de societățile absorbite, fără, însă, a ține cont pentru stabilirea profitului impozabil în perioada 2009 – 2013, de amortizarea fiscală a acestora, în conformitate cu prevederile legale ale art.27 alin.4 lit.d și lit.e din Codul fiscal.

Având în vedere faptul că în perioada 2009 – 2013 societatea a influențat nejustificat contul de profit și pierderi cu cheltuieli reprezentând diferență între amortizarea calculată la valoarea integrală înregistrată în urma reevaluării în evidența contabilă și amortizarea calculată la costul istoric al

mijloacelor fixe preluate prin transfer, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că profitul impozabil a fost diminuat cu suma de .X. lei.

Pentru justificarea modului de calcul al cheltuielilor cu amortizarea aferentă mijloace fixe reevaluate, preluate prin transfer, societatea a precizat prin nota explicativă, faptul că la preluarea prin fuziune a mijloacelor fixe de la SC .X. SRL, respectiv SC .X. SRL, nu a cunoscut costul istoric al acestora, drept urmare a considerat că valoarea fiscală este aceeași cu valoarea contabilă.

Deoarece explicațiile date de societate nu au fost de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, acestea au stabilit că pentru perioada verificată societatea datorează impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate și obligații fiscale suplimentare constând în majorări/penalități de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X./2009 – .X./2009 societatea a emis un număr de .X. facturi de stornare pentru diverse materiale de construcții, în valoare totală de (–) .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată a fost de (–) .X.,X. lei, fără a respecta prevederile legislative referitoare la modul de întocmire a facturilor de stornare, respectiv societatea nu a făcut referire la facturile care au fost stornate (facturile emise inițial).

Mai mult, din analiza fișelor clienților pentru care au fost întocmite facturile de stornare, organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, sumele stornate reprezintă sold de plată pentru perioada 2006 – 2007, sume pentru care agentul economic nu a prezentat documente din care să rezulte că a întreprins măsuri pentru înregistrarea acestora în categoria clienților incerți. Prin urmare, întocmirea facturilor de stornare s-a realizat fără respectarea prevederilor art.159 alin.1 și alin.2 din Codul fiscal.

În plus, organele de inspecție fiscală, urmare consultării bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală au constatat următoarele:

1. în ceea ce privește SC .X. SRL, aceasta a fost înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată până la data de .X./2008, data de la care a fost și radiată.

2. în ceea ce privește SC .X. SRL, aceasta a fost înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată până la data de .X./2010, fiind radiată începând cu aceeași dată. Mai mult, în perioada 2007 – 2010 nu a depus nicio declarație fiscală sau informativă.

3. în ceea ce privește SC .X. SRL, aceasta a fost înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată până la data de .X./2009, fiind declarată inactivă începând cu data de .X./2007 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. În perioada 2007 – 2010 nu a depus nicio declarație fiscală sau informativă.

4. în ceea ce privește SC .X. SRL, aceasta a fost înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată până la data de .X./2012, fiind

declarată inactivă începând cu aceeași dată, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Mai mult, societatea a fost radiată începând cu .X./2012. În ceea ce privește anul 2009 a depus o singură declarație cod .X., în luna august, societatea nedeponând nicio declarație cod .X..

5. În ceea ce privește SC .X. SRL, aceasta a fost înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată până la data de .X./20.X., dată de la care a fost radiată, iar începând cu anul 2008 nu a mai depus nicio declarație cod .X. Mai mult, urmare controlului efectuat de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. pentru perioada .X./2006 – .X./2009, a fost întocmită sesizare penală.

6. În ceea ce privește SC .X. SRL, aceasta nu a fost înregistrată niciodată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, fiind declarată inactivă începând cu .X./2009 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

7. În ceea ce privește SC .X. SRL, aceasta a fost înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată până la data de .X./20.X., data de la care a fost și radiată. După anul 2006 societatea nu a depus nicio declarație fiscală sau informativă.

8. În ceea ce privește SC .X. SRL, societatea nu a fost înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, fiind radiată începând cu .X./2007.

9. În ceea ce privește SC .X. SRL, această societate a fost plătitoare de taxă pe valoarea adăugată până la data de .X./2012, fiind radiată începând cu data de .X./2013. Societatea nu a depus nicio declarație cod .X., iar deconturile de taxă pe valoarea adăugată pentru anul 2009 nu au sume înscrise la achiziții sau livrări.

10. În ceea ce privește SC .X. SRL, aceasta a fost plătitoare de taxă pe valoarea adăugată până la data de .X./2012, data de la care a fost și radiată. Societatea nu a depus nicio declarație cod .X., iar deconturile de taxă pe valoarea adăugată pentru anul 2009 nu au sume înscrise la achiziții sau livrări.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au constatat că niciuna din societățile menționate nu a declarat facturile de stornare emise de SC .X. SRL.

Pentru lămurirea unor aspecte referitoare la cele .X. facturi de stornare, organele de inspecție fiscală au solicitat societății precizări privind înscriserea în facturi a mențiunii „diverse materiale construcții”, a bazei în temeiul căreia au fost facturile emise sau au fost efectuate înregistrările contabile.

Prin nota explicativă, SC .X. SRL precizează că facturile de stornare au fost emise cu menționarea strict a bunurilor recuperate de la clienți, urmare demersurilor repetate, bunurile recuperate fiind înscrise în notele de recepție întocmite la intrarea acestora în gestiunea societății.

Analizând răspunsurile date de societate prin nota explicativă, organele de inspecție fiscală au concluzionat că acestea nu sunt de natură să schimbe constatările rezultate în urma inspecției fiscale, astfel că societatea

datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în cuantum de .X. lei.

Pentru debitul stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat obligații fiscale accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește stornarea unor facturi de avans, organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic a înregistrat, în mod periodic, în debitul contului .X. *Furnizori – debitori*, facturi emise de SC .X. SRL, având înscrisă mențiunea „Avans”, fără a se înregistra plata vre unei sume din contul SC .X. SRL în contul emitentului facturilor. Mai mult, până la sfârșitul perioadei verificate, aceste facturi au fost anulate.

Din analiza documentelor verificate, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea totală a avansurilor facturate de SC .X. SRL către SC .X. SRL, în perioada .X. 2009 – .X. 2012 au fost stornate în totalitate în perioada .X./2009 – .X./2012.

Astfel, facturile emise de SC .X. SRL cu mențiunea „Avans” nu au reprezentat în fapt avansuri achitate de agentul economic verificat, iar acesta a beneficiat de deducerea taxei pe valoarea adăugată, în cuantum de .X. lei, până la stornarea acestora.

În consecință, organele de inspecție fiscală, pentru perioada cuprinsă între data emiterii facturilor și data stornării acestora au calculat dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care această dispoziție nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, au dispus în sarcina SC .X. SRL următoarea măsură:

„Se vor înregistra în evidența contabilă și se vor achita: TVA-ul calculat suplimentar în sumă de .X. lei, dobânzi la calculul TVA în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, impozitul pe profit calculat suplimentar în sumă de .X. lei, dobânzi la calculul impozitului pe profit în

sumă de .X. lei și penalități de întârziere calculate la impozitul pe profit în sumă de .X. lei. Plata sumelor suplimentare se va efectua cu respectarea prevederilor OMFP nr.1485/2012.”

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 alin.(1), alin.(3) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

[...]

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.[...]”

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit prevederilor art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate

împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina SC .X. SRL prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Totodată, potrivit pct.5.1 și pct.5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“5.1.Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege [...]

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsura stabilită în sarcina SC .X. SRL prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014 nu vizează măsura de diminuare a pierderii fiscale, ci măsuri de înregistrare și achitare a obligațiilor fiscale constând în debite și accesorii aferente, stabilite suplimentar, rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actului administrativ contestat din cadrul Administrației

Județene a Finanțelor Publice .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența de soluționare a dispoziției în cauză.

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează acest impozit pe profit stabilit în cuantumul de mai sus, în condițiile în care a calculat amortizarea mijloacelor fixe primite prin transfer la valoarea contabilă (reevaluată) și nu la valoarea fiscală a respectivelor active.

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în baza proiectului de fuziune din data de .X./2008, publicat în Monitorul Oficial partea a .X.-a nr..X. și a proiectului de fuziune din data de .X./2009, publicat în Monitorul Oficial partea a .X.-a nr..X., SC .X. SRL a fuzionat cu SC .X. SRL, respectiv SC .X. SRL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că, urmare fuziunii prin absorbție, societatea verificată a preluat întreg patrimoniul societăților absorbite, respectiv conturile de activ și de pasiv ale celor două societăți, bunurile de natura terenurilor și clădirilor fiind reevaluate la societățile absorbite.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală au concluzionat faptul că societatea verificată a încălcat prevederile art.27 alin.4 lit.d și lit.e din Codul fiscal, influențând nejustificat contul de profit și pierdere pentru fiecare an fiscal din perioada 2009 – 2013 cu suma de .X. lei, reprezentând diferență dintre amortizarea calculată la valoarea contabilă (reevaluată) și cea calculată la valoarea fiscală.

Având în vedere aspectele menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează impozit pe profit în cuantum de .X. lei, pentru care au calculat și obligații fiscale accesorii constând în majorări/dobânzi de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei.

În drept, la data publicării proiectelor de fuziune în Monitorul oficial, art.27 alin.3 lit.a, precum și alin.4 lit.d și lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevedeau:

„În cazul operațiunilor de reorganizare prevăzute la alin. (3) se aplică următoarele reguli: [...]”

(3) *Prevederile prezentului articol se aplică următoarelor operațiuni de reorganizare, dacă acestea nu au ca principal obiectiv evaziunea fiscală sau evitarea plății impozitelor:*

a) *fuziunea între două sau mai multe persoane juridice române, în cazul în care participanții la oricare persoană juridică care fuzionează primesc titluri de participare la persoana juridică succesoare;[...]*

(4) *În cazul operațiunilor de reorganizare prevăzute la alin. (3) se aplică următoarele reguli:*

d) *valoarea fiscală a unui activ sau pasiv, așa cum este prevăzut la lit. a), este egală, pentru persoana care primește un astfel de activ, cu valoarea fiscală pe care respectivul activ a avut-o la persoana care l-a transferat;*

e) *amortizarea fiscală pentru orice activ prevăzut la lit. a) se determină în continuare în conformitate cu regulile prevăzute la art. 24, care s-ar fi aplicat de persoana care a transferat activul, dacă transferul nu ar fi avut loc;”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că în cazul fuziunii unor societăți, valoarea activelor și pasivelor este aceeași atât la persoana care primește respectivele active și pasive, cât și la cedent, amortizarea urmând să fie calculată în aceleași condiții pe care le-ar fi aplicat persoana care a transferat activul, dacă acest transfer nu ar fi avut loc.

De asemenea, la pct.2 cap.*Tratamentul fiscal* din Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr.1376/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora este stipulat:

“Societatea absorbită trebuie să transmită societății absorbante valoarea fiscală a fiecărui element de activ și pasiv transferat. Valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile, definite în conformitate cu prevederile Codului fiscal, se determină luând în calcul valoarea utilizată pentru calculul amortizării fiscale (art. 24 din Codul fiscal) fără a folosi datele din contabilitate sau orice reevaluare contabilă a acestor active, urmând să se amortizeze pe durata normală rămasă.”

Față de aceste prevederi legale, se reține că societatea absorbită are obligația să transmită societății absorbante valoarea fiscală a elementelor de activ sau de pasiv transferate, valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile fiind stabilită luând în calcul valoarea utilizată pentru calculul amortizării fiscale, fără a folosi datele din contabilitate sau orice reevaluare contabilă a acestor active.

În ceea ce privește profitul impozabil, determinarea acestuia este reglementată de prevederile art.19 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care în forma în vigoare la data realizării transferului de active și pasive între societățile care au fuzionat prevede:

„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.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că determinarea profitului impozabil se realizează ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Având în vedere prevederile legale invocate, precum și documentele existente la dosarul contestației, se reține că SC .X. SRL, în baza proiectului de fuziune din data de .X./2008, publicat în Monitorul Oficial partea a .X.-a nr..X. și a proiectului de fuziune din data de .X./2009, publicat în Monitorul Oficial partea a .X.-a nr..X., SC .X. SRL a fuzionat cu SC .X. SRL, respectiv SC .X. SRL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că, urmare fuziunii prin absorbție, societatea verificată a preluat întreg patrimoniul societăților absorbite, respectiv conturile de activ și de pasiv ale celor două societăți, bunurile de natura terenurilor și clădirilor fiind reevaluate la societățile absorbite.

Mai mult, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./2014, contestată, se reține faptul că, urmare verificării, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au constatat faptul că „agentul economic a preluat mijloacele fixe (clădiri și terenuri) care au fost reevaluate la societățile absorbite și nu a ținut cont [...] de legislația în vigoare privind calculul amortizării fiscale”, calculând amortizarea pentru perioada verificată „la valoarea înregistrată în evidența contabilă (reevaluată) a mijloacelor fixe”. Față de aceste considerente ale organelor de inspecție fiscală societatea contestată nu aduce niciun argument care să combată starea de fapt constatată, precizând prin adresa nr..X./2014 „Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, dobânzile și penalitățile aferente nu formulăm obiecțiuni”.

De asemenea, din Nota explicativă nr..X. din .X./2014 se reține că SC .X. SRL, ca răspuns la solicitarea organelor de inspecție fiscală de a preciza dacă a influențat contul de profit și pierdere în perioada verificată prin calcularea amortizării mijloacelor fixe reevaluate, preluate prin transfer, fără a se ține cont de legislația în vigoare la acea dată, a precizat, în cazul ambelor societăți absorbite:

„La preluare prin fuziune a mijloacelor fixe [...] nu am cunoscut costul istoric al acestora și ca atare am considerat valoarea fiscală = cu valoarea contabilă.”

Având în vedere aspectele de mai sus, se reține că societatea, prin calcularea amortizării mijloacelor fixe preluate prin transfer, ca urmare a

fuziunii prin absorbție, la valoarea reevaluată a acestora și nu la valoarea fiscală a încălcat prevederile art.27 din Codul fiscal, fapt ce a determinat și diminuarea profitului impozabil.

În ceea ce privește argumentul contestatarii conform căruia în determinarea obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală trebuiau să țină cont atât de prevederile art.253 din Codul fiscal, cât și de cele ale art.243³ din Legea nr.31/1990, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente:

Art. 253 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data realizării operațiunilor de fuziune prin absorbție, prevede:

„Calculul impozitului datorat de persoanele juridice

(1) În cazul persoanelor juridice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote de impozitare asupra valorii de inventar a clădirii.”

Or, din textul de lege citat rezultă că acesta se referă la modul de determinare a impozitului pe clădiri, care are la baza valoarea de inventar a clădirilor, și nu la stabilirea amortizării aferente acestor imobile, pentru care trebuie avută în vedere valoarea fiscală a acestora.

În ceea ce privește invocarea prevederilor art.243³ din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, se reține că acest articol, în forma aplicabilă la data realizării operațiunilor de fuziune prin absorbție, stipulează:

„(1) Unul sau mai mulți experți, persoane fizice ori juridice, acționând pe seama fiecăreia dintre societățile care participă la fuziune sau divizare, dar independent de acestea, vor fi desemnați de către judecătorul-delegat pentru a examina proiectul de fuziune sau de divizare și a întocmi un raport scris către acționari.

(2) Acest raport va preciza dacă rata de schimb a acțiunilor sau părților sociale este corectă și rezonabilă. Raportul va indica, de asemenea, metoda sau metodele folosite pentru a determina rata de schimb propusă, va preciza dacă metoda sau metodele folosite sunt adecvate pentru cazul respectiv, va indica valorile obținute prin aplicarea fiecăreia dintre aceste metode și va conține opinia experților privind ponderea atribuită metodelor în cauză pentru obținerea valorii reținute în final. Raportul va descrie, de asemenea, orice dificultăți deosebite în realizarea evaluării.

(3) La cererea comună a societăților care participă la fuziune sau la divizare, judecătorul-delegat desemnează unul sau mai mulți experți acționând pentru toate societățile implicate, dar independent de acestea.

(4) Fiecare dintre experții desemnați în conformitate cu prezentul articol are dreptul de a obține de la oricare dintre societățile care participă la fuziune sau la divizare toate informațiile și documentele relevante și de a face toate investigațiile necesare.

(5) Examinarea proiectului de fuziune sau, după caz, de divizare și întocmirea raportului prevăzut la alin. (1) nu vor fi necesare dacă toți

acționarii/asociații sau toți deținătorii altor valori mobiliare care conferă drepturi de vot la fiecare dintre societățile participante la fuziune sau la divizare decid astfel.”

Din interpretarea textului de lege invocat, se reține că acesta nu face referire nici la necesitatea reevaluării mijloacelor fixe și nici nu impune utilizarea anumitor valori în calcularea amortizării activelor transferate.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, faptul că societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru diferența rezultată din amortizarea calculată la valoarea înregistrată în evidența contabilă (reevaluată) și amortizarea calculată la costul istoric al mijloacelor fixe transferate în urma fuziunii prin absorbție, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct..X..1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, **în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei.**

Totodată, întrucât societatea contestatară nu aduce niciun argument în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor, referitor la cota aplicată și perioada de calcul, contestația va fi respinsă ca **neîntemeiată și pentru obligațiile fiscale accesorii, constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei**, aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de materiale de construcții, în condițiile în care, ulterior livrărilor, a emis facturi de stornare fără să respecte prevederile art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X./2009 – .X./2009, societatea a emis un număr de .X. facturi de stornare pentru diverse materiale de construcții, în valoare totală de (–) .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată a fost de (–) .X.,X. lei.

De asemenea, din analiza fișelor clienților pentru care au fost întocmite facturile de stornare, organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, sumele stornate reprezintă sold de plată pentru perioada 2006 – 2007. Pentru aceste sume agentul economic nu a prezentat documente din care să rezulte că a întreprins măsuri pentru înregistrarea acestora în categoria clienților incerti.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de stornare nu respectă prevederile art.159 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În plus, organele de inspecție fiscală, urmare consultării bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală au constatat că societățile pentru care au fost emise facturile au fost radiate, nu mai sunt înregistrate în scopuri de TVA sau nu au fost niciodată înregistrate în acest scop. Mai mult, s-a constatat și faptul că niciuna din societățile menționate nu a declarat facturile de stornare emise de SC .X. SRL.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează taxă pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, pentru care au calculat majorări/dobânzi de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei.

În drept, potrivit art.159 alin.1 și alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că legiuitorul a prevăzut în mod expres și limitativ cazurile în care societățile pot diminua baza de impozitare în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, situații în care trebuie emise facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, documente ce vor fi transmise și beneficiarului și care trebuie să conțină informații din documentul inițial, precum și valorile și informațiile corecte.

Dispozițiile legale mai sus menționate se coroborează cu cele ale pct. 14 din Ordinului ministrului Economiei și Finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, care prevăd:

„14. [...] În cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operațiunii, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentul, data și numărul de ordine ale operațiunii care face obiectul stornării.

Corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se face numai pe baza notelor de contabilitate întocmite în acest scop.

Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate.”

Referitor la ajustarea bazei de impozitare, art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

„Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

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

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți;

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

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

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

Pentru aplicarea și interpretarea unitară a acestor prevederi legale, au fost elaborate Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.20 alin.1 precizează:

„20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării, sau după facturarea livrării/prestării chiar dacă livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.”

Având în vedere cele de mai sus, precum și documentele existente la dosarul contestației, se reține că în perioada .X./2009 – .X./2009 societatea a emis un număr de .X. facturi de stornare pentru diverse materiale de construcții, în valoare totală de – .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată a fost de – .X. lei, astfel:

- factura nr..X., pentru clientul SC .X. SRL, în valoare de – .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de – .X. lei;
- facturile nr..X. și nr..X., pentru clientul SC .X. SRL, în valoare totală de – .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de – .X. lei;
- factura nr..X., pentru clientul SC .X. SRL, în valoare de – .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de – .X. lei;
- factura nr..X., pentru clientul SC .X. SRL, în valoare de – .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de – .X. lei;
- factura nr..X., pentru clientul SC .X. SRL, în valoare de – .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de – .X. lei;
- factura nr..X., pentru clientul SC .X. SRL, în valoare de – .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de – .X. lei;
- factura nr..X., pentru clientul SC .X. SRL, în valoare de – .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de – .X. lei;
- factura nr..X., pentru clientul SC .X. SRL, în valoare de – .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de – .X. lei;
- factura nr..X., pentru clientul SC .X. SRL, în valoare de – .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de – .X. lei;
- factura nr..X., pentru clientul SC .X. SRL, în valoare de – .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de – .X. lei.

Pe facturile mai sus menționate au fost înscrise la rubrica „Denumirea produselor sau serviciilor” diverse materiale de construcții, cum

ar fi glet cu bază ipsos, adeziv polistiren, cuie construct de diferite dimensiuni, oțel beton etc.

Aferent fiecărei facturi este anexată fișa de cont a clientului, din analiza căreia rezultă că sumele menționate în facturi cu semnul minus reprezintă în fapt, stingeri ale unor obligații ale clienților față de SC .X. SRL.

De exemplu, aferent facturilor nr..X. și nr..X., pentru clientul SC .X. SRL, este anexată fișa acestui client, din care se reține faptul că la data de .X./2006 se înregistrează sold inițial debitor care a fost stins prin emiterea facturilor menționate. Aferent facturii nr..X., pentru clientul SC .X. SRL, este anexată fișa clientului, din care se reține că la data de .X./2007 acesta înregistra un sold debitor în sumă de .X. stins prin emiterea facturii menționate.

De asemenea, din Nota explicativă nr..X., se reține că la întrebarea organelor de inspecție fiscală „Cum justificați faptul că în perioada ..X. – .X./2009 ați emis .X. facturi de stornare cu mențiunea trecută în facturi ca diverse materiale de construcții?” societatea verificată a precizat „În perioada .X. – .X./2009 s-au emis .X. facturi de stornare cu menționarea strictă a mărfurilor recuperate de la clienți, în urma demersurilor repetate de plată a debitelor pe care le aveau față de societatea noastră. Pentru stingerea debitelor s-au recuperat de la aceste societăți mărfuri similare cu cele vândute anterior.” La întrebarea „Vă rugăm să precizați în ce bază ați întocmit facturile de stornare deoarece pe nicio factură nu se face referire la facturile stornate și emise într-o perioadă anterioară?” societatea a dat următorul răspuns: „Facturile au fost întocmite în baza notelor de recepție , ca urmare a intrării în gestiune a mărfurilor recuperate.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că cele .X. facturi cu semnul minus emise în perioada în perioada .X. – .X./2009 de SC .X. SRL nu respectă prevederile art.159 din același act normativ și nici pe cele ale pct.14 din Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar – contabile, astfel că nu pot constitui documente justificative pentru operațiuni de stornare. Mai mult, operațiunile menționate nu se încadrează în niciuna din situațiile prevăzute în mod expres la art. 138 din Codul fiscal.

În ceea ce privește argumentul contestatarii referitor la legalitatea operațiunilor de stornare în temeiul art.135 alin.2 lit.a din Constituția României, a art.969 și art. 1020 din Codul civil, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit art.1 alin.3 din Legea nr.571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”

Or, așa cum s-a reținut în considerentele prezentei decizii, contestatara nu a respectat prevederile legale înscrise la 159 din Codul fiscal, prevederi care, în materie fiscală prevalează asupra altor norme juridice.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „nu ne aflăm în prezența a 2 transmițeri a dreptului de proprietate asupra mărfurilor [...] ci a desființării operațiunilor încheiate inițial”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât operațiunile realizate nu se încadrează la niciuna din situațiile prevăzute în mod expres și limitativ de legiuitor pentru a reprezenta operațiuni de stornare. Mai mult, așa cu rezultă și din Nota explicativă nr..X. din data de .X./2014, contestatara a evidențiat, în baza notelor de intrare – recepție întocmite, alte bunuri decât cele expediate inițial, astfel că în realitate, operațiunile desfășurate au îmbrăcat caracterul unor operațiuni de aprovizionare și nu al unor operațiuni de stornare, care se desfășoară în alte condiții și pentru care se întocmesc alte documente contabile.

În ceea ce privește argumentul societății referitor la stabilirea de către organele de inspecție fiscală a obligației fiscale suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată în funcție de situația juridică a partenerilor contractuali sau de comportamentul fiscal al acestora, încălcând astfel și jurisprudența europeană, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum s-a reținut în considerentele prezentei decizii în stabilirea acestei obligații au fost luate în considerare prevederile art.159 din Codul fiscal, rezultatul inspecției fiscale nefiind influențat de situația juridică sau comportamentul fiscal al partenerilor societății contestatare.

În ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor suplimentare, nu au ținut cont de principiul „in dubio contra fiscum”, principiu reținut și de Curtea Europeană a Drepturilor Omului, acesta nu poate fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât acest principiu nu a fost preluat în legislația fiscală, nefiind transpus nici în Codul fiscal, nici în Codul de procedură fiscală. Or, în materie fiscală, dispozițiile Codului fiscal prevalează asupra oricăror alte prevederi din alte acte normative.

În ceea ce privește argumentul societății cu privire la neaplicarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.3 lit.b din Codul fiscal, referitor la principiul certitudinii impunerii, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prevederile art.138 și 159 din Codul fiscal, precum și normele metodologice de aplicare a acestora, stabilesc în mod clar atât condițiile în care în care se poate ajusta baza de impunere, cât și modalitățile de corectare a documentelor.

Mai mult, normele legale invocate de organele de inspecție fiscală respectiv art.138 și art.159 din Codul fiscal, nu au suferit modificări în perioada în care societatea a emis facturile de stornare.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct..X..1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

Totodată, întrucât societatea contestatară nu aduce niciun argument în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor, referitor la cota aplicată și perioada de calcul, contestația va fi respinsă ca **neîntemeiată și pentru obligațiile fiscale accesorii, constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei**, aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”

4. În ceea ce privește dobânzile/majorările de întârziere în quantum de .X. lei și penalitățile de întârziere în quantum de .X. lei, măsuri accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în facturi care au fost ulterior stornate, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL datorează majorări/dobânzi și penalități de întârziere calculate pentru perioada cuprinsă între data emiterii facturilor pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și data stornării facturilor emise inițial.

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X. 2009 – .X. 2012 societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de SC .X. SRL, cu mențiunea „Avans”, facturi stornate ulterior, în totalitate, în perioada .X. 2009 – .X. 2012. Taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi a fost dedusă de societate, quantumul acesteia fiind de .X. lei. De asemenea, organele de inspecție fiscală au

constatat că niciuna din facturile astfel înregistrate nu a fost achitată, astfel că facturile emise de SC .X. SRL cu mențiunea „Avans” nu au reprezentat în fapt avansuri achitate de agentul economic verificat, acesta beneficiind de deducerea taxei pe valoarea adăugată, în cuantum de .X. lei, până la stornarea facturilor.

În consecință, organele de inspecție fiscală, pentru perioada cuprinsă între data emiterii facturilor și data stornării acestora au calculat dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, art.145 alin.1 și alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, stipulează:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

De asemenea, pentru exercitarea dreptului de deducere, la art.146 din același act normativ este prevăzut:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

iar potrivit art.128 alin.(1) din Codul fiscal:

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

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, adică pentru care s-a transferat sau urmează să se transfere dreptul de proprietate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din legea fiscală.

Din interpretarea textelor legale mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea

adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a celor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare ale acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții – aceasta să obțină sau să urmeze să obțină un bun – care să fie destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unui bun trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, efectuată sau care urmează să fie efectuată de la o altă persoană impozabilă, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor existente în copie la dosarul contestației, respectiv din analiza Anexei nr..X. a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, se reține că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă, în perioada .X. 2009 – .X. 2012, un număr de .X. facturi, documente care au înscris la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” mențiune „c/v avans marfă” sau „c/v avans”. Taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi a fost în cuantum de .X. lei, sumă pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere.

De asemenea din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, se reține că, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru niciuna din cele .X. facturi societatea nu face dovada achitării, toate fiind stornate.

Mai mult, pentru clarificarea situației de fapt, organele de inspecție fiscală au solicitat societății explicații cu privire la facturile de avans stornate. Astfel, prin Nota explicativă nr..X. din data de .X./2014, societatea a precizat că documentele în baza cărora a efectuat înregistrările contabile au fost facturile de avans emise de SC .X. SRL, facturi ce au fost achitate ulterior și stornate odată cu primirea facturilor de marfă.

Cu toate acestea, se reține faptul că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală, nici organului de soluționare a contestației, pe parcursul soluționării căii administrative de atac, acele documente la care face referire, din care să reiasă o altă situație de fapt decât cea constatată în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, care a stat la baza emiterii Decizie de impunere nr. .X./2014, în sensul că nu a făcut dovada respectării prevederilor art.145 alin.2 lit.a.

Mai mult, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014 se reține faptul că facturile de avans „au fost întocmite la sfârșitul lunilor calendaristice și au valori mari care influențează TVA-ul deductibil din luna în care au fost emise. Din fișa furnizor (.X.) s-a constatat că pentru achizițiile de marfă de la SC .X. SRL facturile emise de acesta sunt la valori mult mai mici decât facturile emise cu mențiunea „avans”, iar la sfârșitul fiecărei luni din

perioada verificată SC .X. SRL înregistrează obligații de plată mari către furnizorul menționat mai sus [...].”

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că societatea contestatară nu aduce, pentru susținerea afirmațiilor sale, documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv că avansurile achitate, care au fost stornate, s-au materializat ulterior în achiziții de mărfuri destinate a fi folosite în scopul operațiunilor taxabile, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, pentru care ar fi avut drept de deducere.

Totodată, se reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-0/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent, Directiva ..X.) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-0/94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/ dobândească bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că societatea și-a exercitat în mod nelegal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă facturile cu mențiunile „c/v avans” sau „c/v avans marfă”, emise de SC .X. SRL, în perioada .X. 2009 – .X. 2012, facturi stornate ulterior, în totalitate, în perioada .X. 2009 – .X. 2012, diminuând nejustificat obligația față de bugetul de stat, pentru intervalul cuprins între data înregistrării facturilor de avans, până la data la care acestea au fost stornate.

Astfel, în speță, se rețin și prevederile art. .X. din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada realizării operațiunilor, care stipulează:

„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

Începând cu data de .X./2010, aceste prevederi au devenit:

„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

Referitor la perioada pentru care sunt calculate majorările de întârziere, art.120 alin.1 din același act normativ prevede:

„Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

În ceea ce privește penalitățile de întârziere, acestea au fost calculate în temeiul art. 120¹ alin.1 lit.c, care precizează:

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

[...] c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse. ”

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia obligațiile fiscale accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei sunt nelegale pe considerentul că o operațiune nulă sau desființată nu produce efecte, acesta nu poate fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente:

Principiul de drept invocat de contestatară „Quod nullum est, nullum prodegit effectum” nu este aplicabil speței deoarece acesta se referă la efectele nulității, înțelegând prin aceasta consecințele care intervin în cazul aplicării sancțiunii nulității și anume desființarea raportului juridic născut în temeiul unui act juridic lovit de nulitate. Or, în situația de față, organele de inspecție fiscală nu au constatat nulitatea niciunui act care să determine nulitatea efectelor produse de acesta.

Societatea contestatară face confuzie între noțiunea de „nulitate” ca rezultat al nulității actului juridic și cea de „anulare”, ca rezultat al stornării unor documente. Or, înregistrarea inițială a facturilor de avans a produs efecte atât juridice, cât și fiscale, determinate de diminuarea obligației fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată. Chiar dacă aceste efecte au fost ulterior anulate, prin înregistrarea facturilor de stornare, la momentul înregistrării facturilor de avans s-a creat o obligație față de bugetul general consolidat, pentru care societatea datorează, așa cum s-a menționat în considerentele prezentei decizii, obligații fiscale accesorii, obligații care încetează la data anulării lor prin înregistrarea facturilor de stornare.

În ceea ce privește argumentul contestatarei referitor la faptul că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor fiscale accesorii, nu au luat în considerare prevederile pct.72 alin.3 lit. a din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, din următoarele considerente:

Prevederile legale menționate, așa cum au fost invocate de contestatară prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./2014, sunt aplicabile începând cu data de .X., neputând fi invocate în susținerea contestației referitoare la operațiunile de stornare avansuri derulate până la acea dată.

Mai mult, așa cum reiese din considerentele reținute în prezenta decizie, stabilirea obligațiilor fiscale accesorii au avut la bază faptul că, în primul rând, contestatara nu a respectat condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere, respectiv nu a făcut dovada, cu niciun document, a faptului că bunurile ce urmau să îi fie livrate erau în folosul operațiunilor sale taxabile, simpla achitare a unor sume neimplicând acest fapt.

În consecința, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată prestărilor de servicii nejustificate cu documente, fapt pentru care în temeiul art.216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct..X. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014**, emisă de Administrația Județenă a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, **în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii constând în majorări/dobânzi de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei.**

*
* *

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct..X.

lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestația formulată de SC .X. SRL împotriva **Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014**, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent în vederea soluționării.

2. Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulată de **SC .X. SRL**, împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit	.X. lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit	.X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit	.X. lei
- taxă pe valoarea adăugată	.X. lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,