

DECIZIA nr. 315 din 27.04.2015 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC SRL**,
cu sediul inBucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. și completata cu adresa nr., inregistrata sub nr. de catre OIF cu privire la contestatia formulata de ABC SRL prin SPARL în baza împuternicirii avocațiale nr.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. și precizată prin adresa înregistrată sub nr.il constituie actele administrative fiscale emise în baza raportului de inspecție fiscală nr. RIF/2014:

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. DIMP/2014 pentru obligații fiscale în sumă de **C lei**, din care:

- P lei impozit pe profit;
- AP lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- V lei TVA;
- AV lei accesorii aferente TVA;

- dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. DSM/2014 prin care a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de **F lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul OIF au efectuat inspectia fiscala la ABC SRL, pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010 pentru TVA si impozit pe profit.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. RIF/2014, iar in baza acestora au fost emise decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DIMP/2014, prin care s-a stabilit s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale în sumă totală de OT lei pentru TVA și impozitul pe profit aferent perioadei 2008-2009 și dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. DSM/2014 prin care a fost diminuată pierderea fiscală aferentă anului 2010 cu suma de F lei.

II. Prin contestatia formulata ABC SRL solicita anulara partiala a deciziei de impunere nr. DIMP/2014 pentru obligații fiscale în sumă de H lei și a dispoziției de măsuri nr. DSM/2014 în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de F lei, sustinand urmatoarele:

Facturile emise de PICIP SRL, chiar dacă au denumirea de pro formă, au calitatea de factură și de document justificativ întrucât conțin toate elementele obligatorii prevăzute de art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și au fost transmise prin poșta electronică conform pct. 46 alin. (1) din Normele metodologice. Serviciile facturate sunt legate de investiția societății din localitatea K (birouri, service, hală, showroom), iar costurile au fost capitalizate, cu excepția facturii nr. 5/09.07.2010 în valoare de X lei, motiv pentru care nu trebuia diminuată pierderea fiscală, ci eventual ajustate cel mult cheltuielile cu amortizarea deductibile. Ca atare, diminuarea TVA deductibilă cu suma de V1 lei și a pierderii fiscale cu suma de F lei este nejustificată și total eronată.

În legătură cu facturile storno emise în anul 2009 către clienții interni CL1 SRL, CL2 SRL, CL3 SRL și CL4 SRL, societatea susține că este vorba de anulări a operațiunilor de livrare inițiale, iar sumele deja încasate până la data rezilierii contractelor au fost reținute cu titlu de penalitate/daune-interese pentru neîndeplinirea obligațiilor în baza art. 30 din contracte. În consecință, nu se datorează TVA în sumă de R lei întrucât penalitățile nu intră în baza de impozitare conform art. 137 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal.

Considerentele echipei de inspecție fiscală sunt eronate și în privința impozitului pe profit în cuantum de S1 lei întrucât, la momentul rezilierii contractelor cu clienții CL1 SRL, CL3 SRL și CL4 SRL, sumele încasate au fost stornate din conturile inițiale, dar au fost înregistrate din punct de vedere contabil în contul 765 – Venituri din diferențe de curs valutar, chiar dacă aveau natura unor penalități. În cazul clientului CL2 SRL, conform înțelegerii dintre părți, sumele încasate până la momentul rezilierii au fost considerate avans pentru achiziționarea unui echipament nou conform contractului nr. 32/2009 și contabilizate în conturile de avansuri.

Referitor la facturile storno "credit note" emise de NZR GmbH, așa cum reiese și din constatările inspecției fiscale, este vorba de anularea unor contracte, astfel că din punct de vedere juridic părțile au fost puse în situația anterioară livrării, bunurile reintrând în proprietatea firmei austriece, care le-a revândut către alți clienți din România. Obligația de plată în cazul livrărilor ulterioare către alți clienți revine firmei austriece în baza art. 150 alin. (1) din Codul fiscal sau, în cazul în care se aplică măsurile de simplificare conform Instrucțiunilor aprobate prin Ordinul nr. 3.417/2009, nici nu se datorează TVA, furnizorul austriac efectuând tot o livrare intracomunitară. Organele de inspecție fiscală au ignorat punctul de vedere al societății și nu au motivat decizia colectării TVA în sumă de V3 lei, deși societatea a arătat că nu există nicio prevedere legală care să oblige societatea să colecteze TVA în cazul anulării livrărilor inițiale, indiferent dacă bunurile au părăsit sau nu teritoriul României.

În ce privește suma de V4 lei reprezentând TVA de plată la 31.12.2010, aceasta era deja declarată și evidențiată în fișa pe plătitor, astfel că includerea ei în totalul sumei de VT lei stabilită ca obligație suplimentară în urma inspecției fiscale este nejustificată. În plus, pentru această sumă au fost calculate și accesorii, deși ea era deja înregistrată în evidențele organelor fiscale și achitată, abordarea organelor fiscale ducând la o dublă impunere total eronată, nejustificată și lipsită de temei legal.

Referitor la cheltuielile de deplasare în sumă de T1 lei, considerate nedeductibile întrucât nu au fost prestate pentru angajați ori administratori, societatea susține că acestea au fost înregistrate corect drept cheltuieli de protocol în baza facturii nr. 1088/07.03.2008, împreună cu cheltuielile de masă în sumă de T2 lei ce au făcut obiectul facturii nr. 1073/04.03.2008. Aceste cheltuieli au fost facturate de FZ1 SRL, cu care există contract și au fost necesare cu ocazia unei acțiuni de protocol,

prin care au fost acordate cu titlu gratuit transport, cazare și masă reprezentanților unui potențial client.

Societatea consideră abuzivă reclasificarea cheltuielilor aferente facturii nr. 1088/07.03.2008 ca fiind cheltuieli de transport întrucât nu se are în vedere realitatea economică a operațiunilor. În orice caz, pentru anul 2008, din totalul cheltuielilor de protocol înregistrate însumate de TT lei au fost considerate nedeductibile cheltuieli în sumă de T3 lei, inclusiv contravaloarea facturilor nr. 1088/07.03.2008 și nr. 1073/04.03.2008, motiv pentru care cheltuielile nedeductibile au fost dublate artificial și nejustificat cu suma de T4 lei.

În privința nedeductibilității cheltuielilor de "servicii publicitare" multiplicare reclame utilaje agricole în baza facturii nr. 1950820/05.11.2008 emisă de FZ2 SRL în valoare de T5 lei, societatea invocă prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, conform cărora nu era necesară încheierea contractului de prestări servicii, fiind vorba de servicii ocazionale. Contestatoarea nu este de acord cu aplicabilitatea prevederilor art. 21 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal întrucât, în opinia sa, producerea materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare se referă strict la concepție, design și creație a materialului publicitar, ce sunt operațiuni distincte de multiplicarea ulterioară a materialelor publicitare. De asemenea, similar cheltuielilor de deplasare, practic suma de T5 lei a fost deja inclusă în cheltuielile nedeductibile.

În privința accesoriilor, ABC SRL consideră că le datorează numai în parte pentru debitele contestate, diferența de AP+AV lei fiind considerată nedatorată.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

3.1. Referitor la TVA nedeductibilă în sumă de V1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA din facturi pro forma care nu au calitatea de facturi în înțelesul legii fiscale.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de V1 lei aferentă facturilor pro forma emise în anul 2010 de furnizorul PICP SRL, în baza prevederilor art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și pct. 46 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare.

Prin contestația formulată ABC SRL consideră că facturile proforma au calitatea de factură și de document justificativ întrucât conțin toate elementele obligatorii prevăzute de art. 155 din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările în vigoare în anul 2010:

"Art. 146. - (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 de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155"**.

"Art. 155. - (5) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații**:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, **denumirea serviciilor prestate**, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;

l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152¹, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152², la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune.

(11) România va accepta documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în formă electronică drept facturi, dacă acestea îndeplinesc condițiile prevăzute de prezentul articol".

În acest sens pct. 46 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. [...]"

Conform normelor legale antecitate exercitarea dreptului de deducere pentru achizițiile de bunuri și servicii se poate face doar în baza exemplarului original al unei facturi emisă cu respectarea reglementărilor în materie.

În speță contestatoarea ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de V1 lei în baza facturilor pro forma emise de furnizorul PICP SRL, denumirea "pro forma" fiind înscrisă în mod expres pe documentele prezentate organelor de inspecție fiscală.

Față de prevederile 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 alin. (5) din Codul fiscal se reține că "**facturile pro forma**" **nu reprezintă facturi emise în conformitate cu legea fiscală**, ci doar documente emise în avans de furnizori/prestatori, prin care beneficiarii sunt instiintati de cuantumul sumei ce urmează a fi plătită, iar efectuarea plății în baza unei astfel de facturi reprezintă un accept de începere și derulare a tranzacției comerciale finalizată cu întocmirea documentelor finale prevăzută de reglementările fiscale, respectiv facturi. Chiar dacă o "factură pro forma" conține informații similare cu cele dintr-o factură, aceasta nu poate fi acceptată drept factură, prevederile art. 155 alin. (11) din Codul fiscal, în vigoare la data operațiunilor și invocate în conținut în susținerea contestației, având aplicabilitate doar la operațiuni intracomunitare, nu și la operațiuni interne, cum este cazul achizițiilor de servicii de la furnizorul PICP SRL.

De asemenea, se reține că **unele din facturile pro forma conțin pe exemplar două numere diferite** – spre exemplu, factura pro forma în valoare de U lei, din care TVA în sumă de W lei are menționat atât numărul 0009, cât și numărul 008 – **de unde rezultă că nu sunt respectate prevederile art. 155 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal referitoare la numărul unic secvențial de emisie a facturilor.**

Că facturile pro forma emise de furnizorul PICP SRL nu au calitatea de facturi în înțelesul legii fiscale și nu conțin toate condițiile obligatorii rezultă și din aceea că **nu au menționată data emiterii situațiilor de lucrări/devizelor ori a acceptării lucrărilor prin acte de recepție, astfel că din aceste facturi pro forma nu rezultă data prestării serviciilor**, în conformitate cu prevederile art. 134¹ alin. (7) coroborat cu art. 155 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal.

Totodată, calitatea facturii pro forma de simplu document de înștiințare a beneficiarului cu privire la cuantumul plății pretinse reiese chiar din factura pro forma mai sus amintită, unde la "denumirea produselor sau a serviciilor" este înscris "rest de plată confecție metalică conform contract încheiat în data de 15.08.2010", cu alte cuvinte **prin factura pro forma nu au fost facturate bunuri livrate ori servicii prestate, ci sume de achitat pretinse beneficiarului** de către emitentul facturii pro forma.

Mai mult, se reține și constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la neconcordanțele din declarațiile informative 394 în sensul că partenerul PICP SRL nu a declarat livrări/prestări către contestatoare decât pentru TVA în sumă de R lei, ceea ce infirmă susținerea contestatoarei că facturile pro forma au fost considerate de furnizor drept facturi fiscale.

În subsidiar, se reține că schița locației, emailul și tabelul contralizator prezentate în susținerea contestației nu dovedesc nici prestarea efectivă a serviciilor pentru care se solicită deducerea TVA și nici nu pot constitui documente justificative pentru deducerea taxei.

În consecință, contestația ABC SRL urmează a fi respinsă pentru TVA în sumă de V1 lei.

3.2. Referitor la TVA în sumă de V2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă sumele încasate și reținute ulterior de furnizor la rezilierea contractelor de livrare a bunurilor intră în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au efectuat nicio analiză a modului de derulare a tranzacțiilor pentru a stabili în ce măsură aceste sume reprezintă daune-interese neimpozabile și nu reprezintă, în fapt, remunerarea unei livrări sau prestări din partea societății furnizoare.

În fapt, conform raportului de inspecție fiscală nr. RIF/2014 organele de inspecție fiscală au constatat că ABC SRL a înregistrat în anul 2009 facturi de stornare a livrărilor de utilaje agricole din anii 2006, 2007 și 2008 către clienți interni și care au fost returnate pe motiv că s-au reziliat contractele a căror valoare nu a fost achitată integral. Pentru aceste livrări societatea a încasat de la clienți, cu titlu de avans și rate contractuale, sume în cuantum de F lei, înregistrate în evidența contabilă la venituri (T6 lei) și TVA colectată (**VX lei**).

Echipa de inspecție fiscală a reîntregit TVA colectată cu suma de VX lei în temeiul art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal deoarece în baza impozabilă sunt cuprinse toate livrările de bunuri și prestările de servicii care au la baza înregistrării în evidența contabilă un document justificativ (facturi fiscale).

Clienții interni pentru care au fost stornate livrările inițiale sunt:

- CL1 SRL (T6X lei bază, VX1 lei TVA);
- CL2 SRL (S1 lei bază, VX2 lei TVA);
- CL3 SRL (T6Y lei bază, VX3 lei TVA);
- CL4 SRL (T6Z lei bază, VX4 lei TVA).

Prin contestația formulată ABC SRL susține, în esență, că sumele deja încasate până la data rezilierii contractelor au fost reținute cu titlu de penalitate/daune-interese, care nu intră în baza de impozitare conform art. 137 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal. În cazul sumelor încasate de la CL2 SRL este contestată numai colectarea suplimentară a TVA în sumă de VX5 lei, diferența suplimentară de VX6 lei nefiind contestată.

În drept, potrivit art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 137. - (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; [...]

(3) **Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:**

b) **sumele reprezentând daune-interese**, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, **penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate [...]**".

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

În cazul clientului CL1 SRL a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare cu plata în rate nr. 148/16.01.2008 prin care contestatoarea ABC SRL (denumită RAB SRL în acea perioadă) a vândut o combină second hand marca Class

în valoare totală de Q1 lei fără TVA. Plata urma a fi efectuată cu avans și 4 rate contractuale, începând cu data de 16.01.2008 și până la data de 30.01.2009.

Bunul a fost facturat cu factura nr. 990523/30.04.2008 pentru suma de Q2 lei plus TVA aferentă în cuantum de Q3 lei. Din fișa contului contului clienți reiese că s-a încasat suma de Q4 lei. Ulterior, bunul în cauză a fost returnat în data de 12.03.2009 societății contestatoare având un număr de 3969 ore de funcționare, conform procesului-verbal de recepție.

Cu clientul CL3 SRL a fost încheiat contractul nr. 79/24.10.2006, ce are ca obiect o semănătoare plante păioase pentru valoarea de Q5 euro fără TVA. Plata urma a fi efectuată cu avans și 4 rate contractuale, începând cu data de 27.10.2006 și până la data de 15.12.2008, modificată ulterior la 15.05.2009 prin act adițional nr. 23/11.12.2008.

Bunul a fost facturat cu factura nr. 2238847/31.08.2007 pentru suma de Q6 lei plus TVA aferentă. În data de 09.10.2009 bunul a fost predat vânzătoarei cu urme de uzură avansată și lipsă componente și a fost emisă factura de storno nr. 991519/14.10.2009 pentru suma de Q7 lei plus TVA Q8 lei.

Conform fișei contului clienți pe anul 2009 suma de Q9 lei a fost reglată la 31.12.2009 ca diferență de curs contract prin nota contabilă 411.01 = 765.

Pentru clientul CL4 SRL a fost prezentat contractul de vânzare-cumpărare (cu plata în rate) nr. 72/11.10.2006 ce privește vânzarea mai multor utilaje agricole – tractor, plug reversibil, semănătoare păioase și semănătoare prășitoare – pentru o valoare totală de Q10 euro fără TVA, plătită în avans și 6 rate contractuale începând cu data de 20.11.2006 și până la 15.12.2009. Cu același client a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr. 130/24.08.2007 ce are ca obiect vânzarea unei culegători în valoare de Q11 euro fără TVA, plătită în avans și 3 tranșe până la data de 01.09.2008. De asemenea, la dosar există și contractul de vânzare-cumpărare (cu plata în rate) nr. 82/30.01.2007 ce privește vânzarea unei grape cu discuri pentru valoarea de Q12 euro fără TVA, plătită în avans și 6 rate contractuale începând cu data de 15.01.2007 și până la 15.12.2009.

Vânzarea culegătoarei a fost facturată cu factura nr. 2238870/31.08.2007 pentru suma de Q13 lei plus TVA Q14 lei, factură ce a fost stornată integral cu factura nr. 991541/30.10.2009. Grapa cu discuri a fost facturată cu factura nr. 0990141/28.02.2007 pentru suma de Q15 lei plus TVA Q16 lei și stornată integral cu factura nr. 991542/30.10.2009. La dosar există și factura nr. 991543/30.10.2009 din care reiese stornarea livrării plugului, tractorului și a unei semănători pentru păioase pentru suma de Q17 lei plus TVA în sumă de Q18 lei.

Din fișa contului clienți pentru anul 2008 reiese încasarea sumei de Q19 lei, iar din fișa contului pe anul 2009 reiese că suma de Q20 lei a fost reglată prin nota contabilă 411.01 = 765.

În cazul clientului CL2 SRL, la dosarul cauzei există contractul de vânzare-cumpărare (cu plata în rate) nr. 211/19.08.2008 ce privește vânzarea a două utilaje – tractor agricol marca Case și încărcător frontal – în valoare de Q21 lei fără TVA. Acest contract a fost reziliat prin acordul părților în data de 10.08.2009, care au convenit ca sumele deja încasate să fie considerate ca avans la un alt contract nr. 32/10.08.2009 în valoare de Q22 euro fără TVA având ca obiect vânzarea în rate a unui tractor agricol marca New Holland cu încărcător frontal hidrac (pachet).

Tractorul agricol marca Case a fost facturat cu factura nr. 990861/30.11.2008 pentru suma de Q23 lei plus TVA Q24 lei, factură stornată integral cu factura nr. 991512/21.09.2009. Încărcătorul frontal a fost facturat cu factura nr. 991026/23.03.2009 pentru suma de Q25 lei plus TVA Q26 lei, factură stornată integral cu factura nr. 991513/21.09.2009.

Utilajele ce au făcut obiectul primului contract nr. 211/19.08.2008 (reziliat) au fost predate vânzătoarei cu proces-verbal de predare-primire nedatat și semnat doar de către cumpărător.

În contractele de vânzare-cumpărare (cu plata în rate) se prevede că, în cazul în care cumpărătorul nu plătește în condițiile și în termenele stabilite prin contract, acesta se obligă să plătească penalități de 0,25% pe zi calendaristică de întârziere, de la data scadenței și până la achitarea sumelor. Conform art. 29 din contracte, pentru neexecutarea obligației de plată a prețului, cumpărătorul datorează, pe lângă daune moratorii, și daune compensatorii ce cuprind pierderea ce a suferit-o vânzătorul prin neînțelegerea obligației de către cumpărător. La art. 30 din contract se stipulează că, în cazul în care cumpărătorul întârzie mai mult cu 15 zile achitarea obligațiilor scadente, contractul se consideră desființat de plin drept, cumpărătorul consimțând că va pierde sumele achitate (avans și alte rate) care vor reveni vânzătorului cu titlu de daune-interese și că va restitui bunurile în termen de 3 zile, sub sancțiunea plății de penalități de 1% din valoarea contractului pentru fiecare zi de întârziere.

Din punct de vedere al doctrinei juridice, prin *daune-interese se înțeleg despăgubirile în bani pe care debitorul este îndatorat să le achite creditorului*, în scopul acoperirii prejudiciului suferit de acesta ca urmare a neexecutării ori executării necorespunzătoare culpabile a obligațiilor contractuale asumate de debitor. Ele sunt clasificate în ***daune-interese compensatorii***, menite să acopere prejudiciul suferit de creditor prin neexecutarea totală sau parțială ori necorespunzătoare a obligațiilor de către debitor și în ***daune-interese moratorii***, menite să acopere prejudiciul suferit de creditor prin executarea cu întârziere a obligațiilor de către debitor. Fiind menite să acopere recuperarea integrală a prejudiciului, daunele-interese se compun atât din echivalentul pierderii efective suferite de creditor (*damnum emergens*), cât și din echivalentul beneficiului nerealizat (*lucrum cessans*).

Din punct de vedere al TVA, daunele-interese sunt excluse din baza de impozitare **numai dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate și numai dacă nu reprezintă, în fapt, contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate**, după cum se prevede cu claritate la art. 137 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, astfel că excluderea daunelor-interese din baza impozabilă implică **analiza detaliată a modului de derulare a tranzacțiilor și a circumstanțelor care au stat la baza percepției de daune-interese de către creditori.**

Astfel, pretenția contestatoarei de a-i fi considerate sumele încasate drept daune-interese excluse din baza impozabilă implică identificarea tuturor circumstanțelor edificatoare ale tranzacțiilor în discuție, **organele fiscale nefiind ținute de calificarea juridică dată de părți** sumelor reținute cu titlu de daune-interese, după cum se prevede la art. 11 alin. (1) din Codul fiscal:

"Art. 11. - (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*".

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economice 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 urmarit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În speță, o astfel de analiză detaliată nu a fost efectuată de către organele de inspecție fiscală, acestea considerând în analiza punctului de vedere al societății doar că sumele achitate de clienți reprezintă venituri din livrări de bunuri, **fără să verifice dacă bunurile au fost returnate societății ca urmare a rezilierii contractelor, dacă acestea au fost reînregistrate în patrimoniu și au fost utilizate ulterior la realizarea altor operațiuni taxabile ale societății.** Or, în condițiile în care la dosarul cauzei există facturile de stornare și procese-verbale de predare-primire (returnare) pentru o parte din bunurile livrate inițial, considerarea sumelor încasate drept livrări de bunuri apare ca nefundamentată în raport de dispozițiile art. 128 alin. (1) din Codul fiscal conform cărora "este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar". Totodată, faptul că sumele încasate, după ce au fost stornate din conturile de venituri, nu au fost înregistrate în contul de venituri din penalități, nu poate fi considerată drept determinantă în calificarea acestora drept "venituri din livrări de bunuri", societatea recunoscând că le-a înregistrat eronat ca venituri din diferențe de curs valutar (cont 765). Astfel, în virtutea rolului lor activ consacrat de art. 7 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală erau obligate **să verifice, din oficiu, în ce conturi (de venituri sau alte conturi) au fost înregistrate sumele după stornarea lor din conturile de venituri**, precum și totalitatea înregistrărilor efectuate în contabilitatea societății în legătură cu aceste tranzacții.

De asemenea, organele de inspecție fiscală **nu au analizat pentru fiecare client în parte câte rate a achitat** în cadrul fiecărui contract, **ce perioadă de timp a trecut** din momentul expirării termenului de 15 zile de la scadența ratelor neonorate de clienți și până la momentul reposesiei bunurilor, **ce demersuri a întreprins contestatoarea pentru a reintra în posesia bunurilor** și care sunt implicațiile fiscale rezultate dintr-o asemenea analiză.

În cazul clientului CL4 SRL nu se poate clarifica situația livrării **semănătorii pentru prășitoare** ce face obiectul contractului de vânzare-cumpărare (cu plata în rate) nr. 72/11.10.2006, la dosarul cauzei neexistând factura de livrare a utilajelor, în condițiile în care și factura de stornare se referă la celelalte trei utilaje din contract.

În mod similar, susținerea contestatoarei în sensul că avansul achitat de clientul CL2 SRL a fost utilizat în cadrul altui contract nu poate fi verificată pe deplin, în condițiile în care acordul de reziliere din 10.08.2009 **nu este însoțit de factura de livrare a utilajului nou contractat** – tractor agricol marca New Holland cu încărcător frontal hydrac (pachet) – și de **evidențele contabile corespunzătoare și complete** pentru a urmări derularea noii tranzacții (fișa analitică a clientului pe întreaga perioadă verificată, fișele conturilor de venituri, note contabile etc.). În plus, în cazul acestui client societatea recunoaște necolectarea TVA pentru o parte din sumele încasate cu titlu de avansuri, fără ca din documentele existente la dosarul cauzei să rezulte cu claritate ce sume s-au încasat, momentul încasării, pentru ce contract s-au încasat și/sau realocat cu titlu de avansuri.

Totodată, se reține că simpla prezentare a unor prevederi contractuale și referire la punctul de vedere al societății cu prilejul discuției fiscale în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu echivalează cu analiza completă a circumstanțelor edificatoare ale unor tranzacții, câtă vreme nu se prezintă explicit și logic legătura cauză-efect (*situația faptică reală vs. implicația fiscală aferentă*).

Având în vedere cele anterior prezentate rezulta ca organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatari complete și edificatoare cu privire la situația tranzacțiilor derulate de ABC SRL cu cei patru clienți ai săi CL1 SRL, CL3 SRL, CL4

SRL și CL2 SRL și nu au verificat substanța economică a acestor tranzacții, astfel încât organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța pe baza documentelor din dosar asupra situației faptice ce a stat la baza includerii sumelor încasate de la acești clienți în baza impozabilă a TVA, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

*"Art. 216. – (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, **situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.***

*(3¹) **Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei**, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".*

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. DIMP/2014 va fi desființată pentru diferența suplimentară de TVA în suma de **V2 lei**, urmând ca organele de inspectie fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, *în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, cu referiri concrete și detaliate asupra tranzacțiilor derulate de societate cu clienții sus-precizați în vederea stabilirii în ce măsură sumele încasate și reținute după rezilierea contractelor reprezintă daune-interese neimpozabile și nu reprezintă, în fapt, remunerarea unei livrări ori prestări din partea societății contestatoare.*

3.3. Referitor la TVA în sumă de V3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea cumpărătoare din România era obligată să colecteze TVA pentru bunurile achiziționate de la societatea-mamă din Austria, care a emis facturi de stornare și le-a revândut ulterior unor clienți români, fără ca bunurile să părăsească teritoriul României, în condițiile în care organele de inspectie fiscală nu au clarificat dacă aceasta situație reprezintă o ajustare a bazei impozabile a operațiunii inițiale ca urmare a anulării ei parțiale pe bază de acord scris între părți ori o retransmitere a dreptului de proprietate asupra bunurilor din partea societății din România, de natură să intre în sfera operațiilor impozabile și să atragă obligativitatea colectării taxei.

În fapt, organele de inspectie fiscală au constatat că NZR GmbH din Austria (societatea afiliată) a emis în perioada 2009-2010 către ABC SRL facturi de storno utilaje, pe care eronat le-a denumit "credit note" (deoarece sumele stornate nu reprezentau discounturi, ci stornarea unor livrări anterioare de mărfuri) și care aveau ca obiect utilaje agricole livrate de firma austriacă în perioada 2005-2008 și nevândute de societatea din România până la acea dată. Operațiunile au fost înregistrate de societate verificată ca pe o achiziție (intracomunitară) stornată.

Din informațiile transmise de autoritățile fiscale austriece la solicitarea de informații adresată de autoritățile fiscale din România au rezultat următoarele:

- societatea din Austria nu a cooperat pentru clarificarea situației, fiind necesare numeroase solicitări și reveniri pentru a obține documentele solicitate;
- în ciuda creditelor acordate și declarate în declarația recapitulativă ca livrări intracomunitare anulate, utilajele de la pozițiile 1-3, 5-19 și 21-33 din cererea de informații au rămas în România și au fost vândute de societatea austriacă către clienți români;

- nu există documente de transport pentru pozițiile 1-7, 11-17, 19-24, 28-36, 38-41, 43, 44, 46-59, pentru facturile de storno de la pozițiile 8,9 și 10 apare "decontare-livrare în condiții de siguranță în Serbia", facturile de storno de la pozițiile 18, 25, 26, 27, 37, 42 și 60 nu sunt înregistrate în contabilitate, iar pentru factura de storno de la poziția 45 reprezentând factură de ieșire către Iran documentul de transport nu a fost găsit.

Ținând cont de cele transmise de autoritățile fiscale din Austria, organele de inspecție fiscală au întocmit un număr de 33 de solictări de informații către toți clienții români ai firmei NZR GmbH, prin care s-au cerut informații pentru utilajele livrate din depozitul ABC SRL (fostă RAB SRL), iar urmare răspunsurilor primite s-au constatat următoarele:

- utilajele s-au aflat în stare nouă;
- o parte din utilaje au fost livrate de firma NZR GmbH prin reprezentant salariat al ABC SRL la domiciliul fiscal al clienților (utilajele aflându-se la punctele de lucru ale societății românești), iar cea mai mare parte a utilajelor au fost ridicate de către client direct din depozitul ABC SRL (fostă RAB SRL);
- unul din clienți a fost lichidat în data de 09.11.2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că ABC SRL a înregistrat în anul 2009 un număr de 37 de facturi de storno, cu TVA prin taxare inversă în valoare de V3X lei, iar în anul 2010 un număr de 21 de facturi de storno, cu TVA prin taxare inversă în valoare de V3Y lei. Pentru un număr de trei facturi de stornare (cu TVA în sumă de V3Z lei) organele de inspecție au admis faptul că utilajele au fost transportate în Austria.

Operațiunile de livrare a celorlalte utilaje, transmise către clienții din România în 2009 și 2010 reprezintă livrări de mărfuri în România, fiind supuse TVA în România.

În conformitate cu prevederile art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal și art. 10 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.421/2007 livrările intracomunitare de bunuri sunt scutite de TVA dacă sunt justificate cu facturi care să conțină elementele prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, documente care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și comandă/contract.

ABC SRL nu a putut face dovada că mărfurile au părăsit teritoriul României.

Având în vedere că NZR GmbH nu s-a înregistrat în scopuri de TVA în România înainte de efectuarea acestor operațiuni, tratamentul fiscal aplicabil ar fi fost următorul: ABC SRL trebuia să efectueze o corecție în conformitate cu art. 138 lit. b) din Codul fiscal și să-și ajusteze dreptul de deducere.

În consecință, organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentar în sumă de V3 lei (V3X lei – V3Z lei + V3Y lei).

Prin contestația formulată ABC SRL susține, în esență, că nu există nicio prevedere legală care să oblige societatea să colecteze TVA în cazul anulării livrărilor inițiale, indiferent dacă bunurile au părăsit sau nu teritoriul României.

În drept, potrivit art. 128, art. 138 și art. 150 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 128. - (1) **Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.**

(2) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către

furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora”.

”Art. 138. - **Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:** [...]

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și **în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți** sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj [...]”.

”Art. 150. - (1) **Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată**, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, **este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri** sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.

(6) În alte situații decât cele prevăzute la alin. (2) - (5), în cazul în care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform art. 153, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România sau nestabilită în România, dar înregistrată prin reprezentant fiscal, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform art. 132 sau art. 133”.

În privința ajustării TVA, pct. 20 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare stabilește că:

”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 a fost efectuată, 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.

(2) **Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial**, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a) - c) și e) din Codul fiscal. **Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare”.**

Referitor la returnurile de bunuri în spațiul comunitar, devin aplicabile și prevederile Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind returnurile de bunuri în spațiul comunitar și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.417/2009 care explicitează următoarele:

”Art. 14 – *Cazul 5: Tratamentul fiscal din punctul de vedere al TVA, fără aplicarea măsurilor de simplificare*

(1) Atunci când B cumpără bunuri de la A și acceptă bunurile la livrare, are loc un transfer al dreptului de a dispune de bunurile corporale în calitate de proprietar. Vânzătorul A realizează o livrare intracomunitară de bunuri în sensul art. 128 alin. (9) din Codul fiscal sau al echivalentului acestuia în legislația altui stat membru, iar cumpărătorul B realizează o achiziție intracomunitară de bunuri în sensul art. 130¹ alin. (1) din Codul fiscal sau al echivalentului acestuia în legislația altui stat membru.

(2) **În cazul în care cumpărătorul B, ulterior acceptării bunurilor, observă că bunurile sunt deteriorate sau că bunurile nu corespund cerințelor cumpărătorului din orice motiv, iar cumpărătorul convine cu vânzătorul asupra anulării contractului de vânzare-cumpărare, în baza art. 138 lit. b) din Codul fiscal sau a echivalentului acestuia în legislația altui stat membru, pentru respectiva livrare de bunuri baza de impozitare trebuie redusă în mod corespunzător de către A.** Dacă anularea are loc în aceeași declarație recapitulativă și în același decont de TVA, achiziția și livrarea intracomunitară nu se menționează. În caz contrar, trebuie efectuată o corecție care se reflectă în declarația recapitulativă și în decontul de TVA aferente perioadei fiscale în care se efectuează corecția.

(3) **Furnizorul A devine din nou proprietarul bunurilor, iar returul bunurilor reprezintă un transfer realizat de A, respectiv o livrare intracomunitară asimilată, în statul membru 2 din care începe transportul bunurilor, în condițiile art. 128 alin. (10) din Codul fiscal sau echivalentului acestuia din legislația altui stat membru, urmată de o achiziție intracomunitară asimilată în statul membru 1. A trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în statul membru 2”.**

”Art. 19. – Cazul 7: Prezentare

(1) Furnizorul A din statul membru 1 vinde bunuri către persoana impozabilă B din statul membru 2.

(2) După livrare părțile convin să anuleze contractul de vânzare-cumpărare, bunurile se transportă sau sunt puse la dispoziția cumpărătorului C în statul membru 2, căruia furnizorul A i-a vândut bunurile între timp”.

”Art. 20. – Cazul 7: Tratamentul fiscal din punctul de vedere al TVA, fără aplicarea măsurilor de simplificare

Pe lângă prevederile art. 14, **A realizează o livrare locală în statul membru 2 către al doilea cumpărător care acceptă bunurile, C”.**

”Art. 21. – Cazul 7: Tratamentul fiscal din punctul de vedere al TVA, cu aplicarea măsurilor de simplificare

(1) Din perspectiva TVA se consideră că livrarea intracomunitară efectuată de A către B și achiziția intracomunitară efectuată de B nu au avut loc, respectiv în baza art. 138 lit. b) din Codul fiscal sau a echivalentului acestuia în legislația altui stat membru, pentru respectiva livrare de bunuri baza de impozitare trebuie redusă corespunzător. Dacă anularea are loc în aceeași declarație recapitulativă și în același decont de TVA, achiziția și livrarea nu se menționează. În caz contrar, trebuie efectuată o corecție care se reflectă în declarația recapitulativă și în decontul de TVA aferente perioadei fiscale în care se efectuează corecția.

(2) **Furnizorul A consideră livrarea către C ca fiind o livrare intracomunitară din statul membru 1. A nu trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în statul membru 2. Se consideră că C a efectuat o achiziție intracomunitară în statul membru 2”.**

Din perspectiva dispozițiilor legale antecitate raportate la situația de fapt descrisă în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că echipa de inspecție fiscală a efectuat **constatări incomplete, contradictorii și inadecvate dispozițiilor legale pe care le-a invocat în aplicare**, respectiv:

- nu este stabilită în niciun fel aplicabilitatea/inaplicabilitatea dispozițiilor art. 138 lit. b) din Codul fiscal, respectiv **dacă stornările au la bază acorduri scrise** între furnizorul austriac NZR GmbH și cumpărătoarea din România ABC SRL, astfel încât să se poată stabili dacă este vorba de anularea parțială a livrărilor anterioare de utilaje agricole, mai precis dacă dreptul de a dispune cu privire la aceste utilaje, transferat inițial de la NZR GmbH la ABC SRL este anulat în urma stornărilor, iar utilajele revin din nou în proprietatea firmei austriece furnizoare;

- numai în măsura în care nu ar fi vorba de o anulare a livrărilor inițiale, se poate vorbi de faptul că dreptul de proprietate asupra acestor utilaje este retransmis de la ABC SRL și devin incidente prevederile legale referitoare la obligarea colectării TVA pentru livrări de bunuri în temeiul art. 150 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv în situația în care livrările intracomunitare nu îndeplinesc condițiile de scutire;

- deși afirmă că tratamentul fiscal ar fi fost cel prevăzut la pct. 20 alin. (2) din Normele metodologice pe motiv că NZR GmbH nu s-a înregistrat în scopuri de TVA în România înainte de efectuarea acestor operațiuni, cu alte cuvinte că **”beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere [...]”, măsura aplicată în urma inspecției fiscale a fost total opusă, respectiv cea a colectării TVA;**

- contradictorialitatea constatărilor reiese cu prisosință din concluziile asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului (pg. 27/28 din raportul de inspecție fiscală) în sensul că se afirmă că ”utilajele fuseseră anterior livrate către SC ABC SRL, aflându-se în posesia acesteia (nefiind transmis dreptul de proprietate)”, dar se colectează TVA prin aplicarea prevederilor referitoare la livrările intracomunitare; or, dacă nu a fost transmis dreptul de proprietate către ABC SRL, nici aceasta, la rândul ei, nu putea retransmite dreptul de proprietate ca să devină incidente prevederile Codului fiscal referitoare la livrări și, mai departe, la livrările intracomunitare de bunuri întrucât chiar și livrările intracomunitare sunt tot livrări ce implică transferul dreptului de a dispune de bunuri în sensul art. 128 alin. (1) coroborat cu alin. (10) din Codul fiscal;

- deși se face mențiune în privința existenței a două contracte în baza cărora s-au desfășurat relațiile comerciale între societate și firma-mamă austriacă (pg. 4/28 din raport), acestea nu sunt analizate din perspectiva prevederilor contractuale vis-a-vis de returnurile de bunuri.

Ca atare, organele de inspecție fiscală trebuiau să clarifice ce operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a TVA a efectuat contestatoarea ABC SRL și, în funcție de natura operațiunii, să stabilească dacă aceasta este persoana obligată la plata TVA ori răspunde pentru plata TVA în conformitate cu prevederile Titlului VI din Codul fiscal.

De asemenea, referitor la invocarea de către societate a aplicării măsurilor de simplificare, se reține că potrivit art. 2 și art. 4 din O.M.F.P. nr. 3.417/2009:

”Art. 2. - **Măsurile de simplificare prevăzute în anexele nr. 1 și 2 au fost implementate pentru a evita ca operatorii economici să se înregistreze în scopuri de TVA în mai multe state membre** pentru transferuri de bunuri sau pentru achiziții intracomunitare de bunuri asimilate, în cazul în care desfășoară operațiuni pluripartite în cadrul Comunității și în cazul returnurilor de bunuri în spațiul comunitar”.

”Art. 4. - (1) Aplicarea măsurilor de simplificare **este opțională pentru operatorii economici implicați** în operațiuni pluripartite sau în cazul returnurilor de bunuri în spațiul comunitar. Instrucțiunile prevăzute în anexele nr. 1 și 2 stabilesc și tratamentul fiscal aplicabil în situația în care statele membre implicate nu aplică măsuri de simplificare sau nu acceptă aplicarea măsurilor de simplificare”.

Cu alte cuvinte, pentru bunurile stornate/returnate și revândute ulterior altor clienți, fără ca bunurile să părăsească teritoriul României, organele de inspecție fiscală erau obligate să verifice în ce măsură societățile implicate au aplicat tratamentul fiscal din punct al TVA cu măsuri de simplificare, în considerarea faptului că aceste măsuri au fost implementate tocmai pentru a se evita ca operatorii economici să se înregistreze în mai multe state membre (i.e. firma austriacă NZR

GmbH să nu se înregistreze în scopuri de TVA în România), aceștia având dreptul să opteze dacă aplică ori nu măsurile de simplificare.

În speță, informațiile solicitate clienților români ai NZR GmbH și primite de la aceștia (de la 32 din cei 33 clienți) **nu au fost valorificate în niciun fel în urma inspecției fiscale în sensul de a se verifica dacă acești clienți au declarat utilajele achiziționate drept achiziții intracomunitare** de la NZR GmbH, ca tratament fiscal cu aplicarea măsurilor de simplificare prevăzut la art. 21 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.417/2009, în măsura în care în raportul de inspecție fiscală se reține că pentru utilajele în discuție firma austriacă a emis ulterior facturi de livrare intracomunitară către diverși clienți din România, aspectele reținute fiind circumscrise cazului 7 prezentat la art. 19 din Instrucțiuni.

Având în vedere cele anterior prezentate, organul de soluționare a contestației va face aplicațiunea prevederilor prevederilor art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

*"Art. 216. – (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, **situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.***

*(3¹) **Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei**, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".*

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. DIMP/2014 va fi desființată pentru diferența suplimentară de TVA în suma de **V3 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, *în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, cu referiri concrete și detaliate asupra tranzacțiilor rezultate în urma emiterii facturilor de stornare de către firma-mamă austriacă NZR GmbH, plecând de la incidența aplicabilității reglementărilor referitoare la ajustarea bazei impozabile în cazul anulării livrărilor inițiale pe bază de acord scris între părți și stabilirii eventualelor obligații în sarcina societății contestatoare numai în măsura în care analiza efectuată relevă efectuarea de către aceasta de operațiuni pentru care este obligată la plata TVA.*

3.4. Referitor la TVA în sumă de V4 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA în sumă de V4 lei stabilită ca datorată prin decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale, în condițiile în care această sumă reprezintă obligație de plată declarată de societate prin deconturile de TVA, nefiind stabilită ca diferență suplimentară în urma inspecției fiscale.

În fapt, prin decizia de impunere nr. DIMP/2014 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina ABC SRL o diferență suplimentară de TVA în sumă totală de **VT lei**, menționându-se 4 motive de fapt, fără defalcarea sumelor, acestea rezultând din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr. RIF/2014, după cum urmează:

- la pg. 13/28 din raport:

a) diferență TVA neadmisă la deducere 2009: J1 lei (din facturi de chirie fără notificare);

- b) diferență TVA neadmisă la deducere 2010: J2 lei (din facturi de chirie fără notificare J3 lei și din facturi pro-forma V1 lei);
- c) rezultă TVA neadmisă la deducere: J4 lei;
- la pg. 17/28 din raport:
 - a) diferență TVA colectată suplimentar 2009: J5 lei (din TVA aferentă sumelor încasate la contractele reziliate cu clienții interni VX lei și din TVA aferentă facturilor de storno primite de la firma austriacă NZR GmbH J6 lei);
 - b) diferență TVA colectată suplimentar 2010: J7 lei (din TVA aferentă livrării intracomunitare fără document de transport către firma S.... Austria J8 lei și din TVA aferentă facturilor de storno primite de la firma austriacă NZR GmbH V3Y lei);
 - c) rezultă TVA colectată suplimentar: J9 lei;
 - total diferențe TVA rezultate în urma inspecției fiscale în raport de motivele de fapt identificate: J4 lei + J9 lei = J10 lei;
 - la pg. 18/28 din raport:
 - a) TVA deductibil neadmis: J4 lei;
 - b) TVA colectat suplimentar control: J9 lei;
 - c) **TVA de plată societate 31.12.2010: V4 lei;**
 - d) diferență TVA deductibil nedeclarat 2009: J11 lei;
 - e) TVA de plată control: **VT lei (adică J4 lei + J9 lei + V4 lei – J11 lei = VT lei).**

Prin contestația formulată ABC SRL invocă faptul că suma de V4 lei era deja declarată și evidențiată în fișa pe plătitor, astfel că includerea ei în totalul diferențelor stabilite în urma inspecției fiscale apare ca nejustificată.

În drept, potrivit art. 82, art. 85, art. 86 și art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 82. - (2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege".

"Art. 85. - (1) **Impozitele**, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat **se stabilesc**, astfel:

- a) **prin declarație fiscală**, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b) **prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri**".

"Art. 86. - (1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. **Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.**

(4) **Declarația fiscală** întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia".

"Art. 94. - (3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) **organul de inspecție fiscală va proceda la:**

[...].

e) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;**

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora".

Astfel, în conformitate cu dispozițiile legale antecitate, organele de inspecție fiscală au dreptul să stabilească prin decizii de impunere diferențele datorate (în plus sau în minus) în raport de creanțele fiscale deja declarate (ori stabilite) la momentul inspecției fiscale. Cum orice impozit datorat bugetului se

stabilește fie prin declarație fiscală, fie prin decizie de impunere, rezultă cu prisosință că **impozitele deja declarate de contribuabili prin declarația fiscală nu mai pot fi stabilite și prin decizie de impunere emisă în urma inspecției fiscale, chiar dacă nu au fost achitate întrucât acest lucru ar echivala cu o dublă stabilire (și înregistrare în evidențele fiscale) a aceleiași obligații fiscale.**

În speță, de la pg. 18/28 din raport reiese că ABC SRL înregistra un TVA de rambursat la 2008 în sumă de J12 lei, a declarat prin deconturi TVA deductibilă în sumă de J13 lei și TVA colectată în sumă J14 lei și a achitat TVA în sumă J15 lei, având și o diferență de TVA în sold la 2009 de J11 lei, rezultând un sold al TVA declarată și rămasă neachitată la 31 decembrie 2010 de V4 lei.

Soldul TVA declarată de societate prin deconturile de taxă și rămasă neachitată în sumă de V4 lei se regăsește și în cuantumul TVA de VT lei stabilite ca diferență suplimentară în urma inspecției fiscale.

În adresa înregistrată sub nr. adrs prin care a fost completat dosarul cauzei, **organele de inspecție fiscală precizează că: "în suma de VT lei a fost cuprinsă eronat obligația de plată a TVA în sumă de V4 lei declarată în deconturi"**.

Prin urmare, având în vedere că suma de V4 lei **nu a fost constatată ca fiind datorată în urma inspecției fiscale**, în cuprinsul raportului și a deciziei de impunere neevidențându-se o motivare în fapt și în drept a acesteia, organele de inspecție fiscală **recunoscând eroarea** de a cuprinde în diferențele suplimentare și obligația de plată a TVA în sumă de V4 lei deja declarată de societate prin deconturi, urmează a se face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin. (1) și alin. (2) O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

"Art. 216. - (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat".

În consecință, urmează a se admite în parte contestația ABC SRL pentru acest capăt de cerere și a se anula decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. DIMP/2014 pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de **V4 lei**.

3.5. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de AV lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA calculate in urma inspectiei fiscale și contestate partial, in conditiile in care prin prezenta s-a dispus atât admiterea și respingerea contestației, cât și reverificarea situației cu privire la o parte din diferențele suplimentare de TVA stabilite in urma inspectiei fiscale și care au făcut obiectul contestației.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DIMP/2014 organele fiscale au stabilit o diferenta suplimentara de TVA de VT lei, ceea ce a condus la stabilirea de majorări/dobânzi de întârziere aferente în sumă de AV1 lei calculate pe perioada 26.02.2009-31.05.2004 și penalitati de intarziere aferente de 15% în suma de AV2 lei.

Prin contestația formulată ABC SRL contestă în parte diferența suplimentară de TVA pentru suma de V lei și parțial din accesoriile stabilite pentru

suma de AV lei, cuantificate în adresa înregistrată sub nr. ca diferență între accesoriile stabilite și accesoriile aferente debitelor necontestate, respectiv majorări/dobânzi de întârziere aferente în sumă de AV3 lei și penalități de întârziere aferente de 15% în suma de AV4 lei.

In drept, potrivit art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv".

Ulterior, începând cu data de 1 iulie 2010 majorările de întârziere au fost înlocuite cu "dobânzi" și "penalități" de întârziere, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o **penalitate de întârziere** datorată pentru neachitarea la **scadenta** a obligațiilor fiscale principale".

Din anexa nr. 19 la raportul de inspecție fiscală reiese că au fost calculate majorări/dobânzi de întârziere în sumă de AV1 lei pe perioada 26.02.2009-31.05.2004 pentru întreaga diferență suplimentară de TVA de VT lei și penalități de întârziere de 15% în sumă de AV2 lei.

Societatea a contestat în parte aceste accesorii, ca diferență între accesoriile calculate la inspecție și accesoriile aferente debitelor necontestate, respectiv majorări/dobânzi de întârziere aferente în sumă de **AV3 lei și penalități de întârziere aferente de 15% în suma de AV4 lei, în total AV lei.**

Având în vedere cele reținute anterior la pct. 3.1-3.4 din prezenta decizie prin care s-a dispus respingerea contestației pentru TVA în sumă de V1 lei și admiterea contestației pentru TVA în sumă de V4 lei, respectiv desființarea deciziei de impunere pentru TVA în sumă de V2 lei + V3 lei = VD lei, precum și faptul că societatea a contestat parțial debitele și accesoriile stabilite, în condițiile în care **majorările/dobânzile de întârziere au fost calculate de organele de inspecție fiscală pe cumul, nefiind posibilă departajarea acestora în funcție de diferențele de debit** stabilite în urma inspecției, urmează a se desființa decizia de impunere pentru accesoriile aferente TVA în suma de AV lei în conformitate cu

prevederile art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform carora:

"Art. 216. - (3) **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

(3[^]1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".

Conform pct. 11.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014:

"11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii [...]".

În consecința, la reverificarea situației privind TVA, organele de inspecție fiscală vor proceda și la recalcularea accesoriilor aferente ținând cont, pe de o parte, de quantumul TVA rambursat ca datorat în urma inspecției fiscale, iar pe de altă parte, de rezultatele reverificării dispuse prin prezenta.

3.6. Referitor la impozitul pe profit în suma de P1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează impozitul pe profit pentru sumele încasate și reținute cu titlu de daune-interese la rezilierea unor contracte, în condițiile în care a prezentat în susținere note contabile de unde rezultă înregistrarea lor ca venituri din diferențe de curs valutar, iar organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă aceste sume au fost închise pe seama contului de profit și pierdere, ceea ce implică analiza detaliată a înregistrărilor contabile și registrelor de contabilitate obligatorii pentru întreg anul 2009.

În fapt, conform mențiunilor de la pg. 7/28 din raport, pentru anul 2009 organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil declarat de ABC SRL cu suma de T6 lei, de la T1X lei la T1Y lei, careia îi corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă de T6 lei x 16% = P1 lei.

Diferența suplimentară de profit impozabil a fost stabilită prin reîntregirea veniturilor cu sumele încasate de la clienții interni pentru care s-au reziliat contractele de vânzare-cumpărare cu plata în rate și s-au diminuat veniturile din vânzări prin înregistrarea facturilor de stornare, respectiv : T6X lei încasată de la CL1 SRL, S1 lei încasată de la CL2 SRL, T6Y lei încasată de la CL3 SRL și T6Z lei încasată de la CL4 SRL.

Prin contestația formulată societatea susține că sumele stornate din conturile de venituri din vânzarea mărfurilor (cont 707) se regăsesc ca venituri din diferențe de curs valutar (765), chiar dacă ele aveau natura unor venituri din penalități (daune-interese). În cazul clientului CL2 SRL, conform înțelegerii dintre părți, sumele încasate până la momentul rezilierii au fost considerate avans pentru achiziționarea unui alt echipament conform unui nou contract și contabilizate în conturile de avansuri.

În drept, potrivit art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 19. - (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".

Conform pct. 12 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"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".

În speță, se reține că organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil cu sumele încasate de la clienții pentru care a reziliat contractele de vânzare-cumpărare în anul 2009 și a stornat veniturile înregistrate în contul de venituri din vânzarea mărfurilor (cont 707). În referatul cu propuneri de soluționare aceste precizează că veniturile au fost reîntregite cu sumele încasate deoarece societatea nu a înregistrat sumele încasate de la clienți ca venituri din penalități.

În susținerea contestației societatea reclamă faptul că sumele încasate au fost înregistrate ca venituri din diferențe de curs valutar, neexistând o influență asupra profitului impozabil, chiar dacă înregistrările contabile sunt eronate și a prezentat în susținere fișe de cont clienți și note contabile pentru regularizarea sumelor din conturi de clienți în contul de venituri din diferențe de curs valutar.

La solicitarea organului de soluționare a contestației, de a prezenta precizări concrete vis-a-vis de aceste susțineri, prin adresa nr. adrs organele de inspecție fiscală menționează că suma de T6 lei a fost luată în considerare la calculul impozitului pe profit deoarece societatea nu a făcut dovada (în sensul prezentării fișei contului 765 pe total an 2009) înregistrării sumelor în conturile de penalități.

În conformitate cu prevederile art. 94 și art. 105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 94. - (2) **Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:**

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...]."**

"Art. 105. - (1) **Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

De asemenea, conform art. 64 din același act normativ "documentele justificative și **evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere**. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le considera utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea **in concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală**, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

În cazul impozitului pe profit organele de inspecție fiscală sunt obligate să examineze în detaliu toate evidențele contabile ale societății verificate (fișe de cont, note contabile, bilanțe de verificare, registre-jurnal etc.) **tocmai în considerarea faptului că la stabilirea profitului impozabil se iau în considerare veniturile din orice sursă**, așa cum au fost ele înregistrate în contabilitate. Aceasta implică că veniturile înregistrate în contabilitate trebuie regăsite în soldul contului de profit și pierdere din contabilitate, chiar și în ipoteza în care au fost înregistrate eronat într-un alt cont de venituri decât cel indicat prin reglementările contabile

Or, în speță organele de inspecție fiscală **nu au efectuat o analiză detaliată** a modului în care societatea a tratat (înregistrat) în contabilitate toate operațiunile legate de rezilierea contractelor și regularizarea sumelor încasate de la clienți pentru aceste contracte, **ceea ce ar fi trebuit să implice și o examinare atentă a succesiunii notelor contabile întocmite, a rulajelor conturilor de venituri și a modului de închidere a acestor venituri pe seama contului de profit contabil**. Numai o astfel de examinare ar putea identifica circumstanțele "edificatoare" ale speței, care să conducă la stabilirea corespunzătoare a tratamentului fiscal aplicabil.

Se reține că societatea contestatoare a prezentat fișe de cont și note contabile din care reiese că sumele încasate (inclusiv TVA aferentă) au fost înregistrate în contul 765 ca venituri din diferențe de curs valutar, ceea ce contrazice constatarea organelor de inspecție fiscală, însă **stabilirea măsurii în care aceste sume se regăsesc în soldul contului de profit contabil implică examinarea listei de înregistrări contabile** pe întreg anul 2009 și corespondența acestor înregistrări cu sumele evidențiate în bilanța de verificare și în contul de profit și pierdere pe anul 2009, pe baza registrelor de contabilitate obligatorii (registru-jurnal, registrul-inventar și cartea mare) prevăzute de normele contabile în materie.

Față de cele anterior reținute urmează a se face aplicarea dispozițiilor art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din Codul de procedură fiscală și a se desființa decizia de impunere DIMP/2014 va fi desființată pentru diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de **P1 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, *în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, prin*

examinarea înregistrărilor contabile și rulajelor contului de venituri 765 și a modului de închidere a acestui cont pe seama contului de profit și pierdere 121 în anul 2009.

3.7. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect nedeductibilitatea cheltuielilor cu mesajele publicitare, cu masa și cu deplasarea externă în sumă de T1+T2+T5 lei, în condițiile în care nu au clarificat care a fost tratamentul fiscal aplicat de societate acestor cheltuieli, iar societatea afirmă că acestea se regăsesc deja în suma cheltuielilor de protocol nedeductibile stabilite conform propriilor evidențe.

În fapt, conform pg. 5-6/28 din raportul de inspecție fiscală nr. R-B 3/07.07.2014 la verificarea profitului impozabil aferent anului 2008 organele de inspecție fiscală au stabilit ca societatea a înregistrat în evidența contabilă (cont 623) cheltuieli deductibile reprezentând publicitate (anexa nr. 6) pentru promovarea firmei în sumă totală de T1+T2+T5 lei, din care: suma de T5 lei reprezintă contravaloarea facturii nr. 1950820/05.11.2008 emisă de FZ2 SRL pentru multiplicare reclame, T2 lei reprezintă contravaloarea facturii nr. 1073/04.03.2008 emisă de FZ1 SRL pentru servicii masă și T1 lei reprezintă contravaloarea facturii nr. 1073/04.03.2008 emisă de FZ1 SRL pentru contravaloare deplasare externă, prezentate în anexa nr. 6 la raport (din însumarea cheltuielilor defalcate în anexă reiese suma de T1+T2+T5 lei, suma corectă a cheltuielilor de deplasare fiind de T1-1 lei în loc de T1 lei cât s-a menționat în raport).

Referitor la cheltuielile pentru multiplicare reclame utilajele agricole organele de inspecție fiscală au reținut că societatea verificată nu a prezentat documente din care să reiasă că serviciile au fost prestate în beneficiul său și nici contractul încheiat în acest sens, motiv pentru care au fost considerate nedeductibile în baza art. 21 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal. Suma cheltuielilor cu masa nu a fost admisă la deducere deoarece nu îndeplinește condițiile prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, factura nefiind însoțită de anexe din care să reiasă cine a beneficiat de aceste servicii, iar contravaloarea deplasării externe nu a fost admisă la deducere în baza prevederilor art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal deoarece factura nu este însoțită de documente din care să reiasă că deplasarea a fost efectuată în folosul societății de către salariații acesteia.

Prin contestația formulată ABC SRL susține că pentru multiplicarea reclamelor nu era nevoie de contract scris, serviciile fiind ocazionale, iar cheltuielile cu masa și deplasarea externă au fost efectuate cu titlu gratuit în favoarea unor clienți cu titlu de acțiuni de protocol. În orice caz, societatea consideră că aceste cheltuieli au fost deja incluse la cheltuieli de protocol nedeductibile, astfel că ele au majorat artificial și nejustificat profitul impozabil.

În drept, potrivit art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 19. - (1) **Profitul impozabil se calculează** ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și **la care se adaugă cheltuielile nedeductibile**. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

”Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

[...].

d) **cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare.** Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;

e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate de către salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme; [...].

(3) **Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

a) **cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;**

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte; [...].”.

Conform dispozițiilor legale antecitate, cheltuielile înregistrate de contribuabili în scopul realizării de venituri sunt cheltuieli integral deductibile, cheltuieli cu deductibilitate limitată și cheltuieli nedeductibile. În situația în care anumite cheltuieli sunt tratate ori înregistrate în categoria cheltuielilor cu deductibilitate limitată, partea nedeductibilă se stabilește ca diferență între totalul cheltuielilor de această natură și partea acceptată ca deductibilă la calculul profitului impozabil.

În cazul cheltuielilor de protocol, partea deductibilă este stabilită pe baza cotei de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit. De aici rezultă că *o cheltuială care a fost înregistrată în categoria cheltuielilor de protocol, dar nu se încadrează în partea deductibilă, devine cheltuială nedeductibilă ca urmare a neîncadrării în plafon, iar o eventuală considerare a sa drept cheltuială nedeductibilă pentru alte motive conduce la o dublă nedeductibilitate a aceleiași cheltuieli.*

În speță, din raportul de inspecție fiscală rezultă că ABC SRL a înregistrat în anul 2008 cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, din care cheltuieli de protocol nedeductibile în sumă de T3 lei. Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de CND lei, din care cheltuieli de protocol în sumă de T1+T2+T5+T3 lei, de unde rezultă că cheltuielile de protocol nedeductibile au fost majorate cu suma de T1+T2+T5 lei.

Prin contestația formulată societatea invocă, pe lângă deductibilitatea pe fond a cheltuielilor în sumă de T1+T2+T5 lei, și faptul că aceste cheltuieli erau cuprinse în cheltuielile de protocol deja considerate nedeductibile în cuantum de T3 lei, astfel că adăugarea lor la suma cheltuielilor de protocol nedeductibile apare ca o dublare artificială și nejustificată a cheltuielilor nedeductibile.

În raport de cele arătate și de documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organul de soluționare a contestației nu poate stabili dacă, într-adevăr, cheltuielile în sumă de T1+T2+T5 lei au fost dublu considerate nedeductibile la

calculul profitului impozabil aferent anului 2008 întrucât **constatările organelor de inspecție fiscală sunt contradictorii în această privință:**

- pe de o parte, acestea afirmă că "societatea a înregistrat în evidența contabilă (cont 623) **cheltuieli deductibile reprezentând publicitate** (anexa nr. 6) pentru promovarea firmei în sumă totală de T1+T2+T5 lei", de unde reiese că societatea nu a înregistrat cheltuielile respective în categoria cheltuielilor de protocol și, mai departe, nici în categoria cheltuielilor nedeductibile în sumă de T3 lei;

- pe de altă parte, la pg. 5/28 din raport, în coloana "conform control" cheltuielile în sumă de T1+T2+T5 lei sunt adăugate la **cheltuieli de protocol nedeductibile** (adică T3 lei + T1+T2+T5 lei = T1+T2+T5+T3 lei), iar în anexa nr. 6 la raport cheltuielile respective sunt la rubrica "**cheltuieli de protocol**", cu mențiunea la coloana "observații" pentru suma de T1 lei în sensul că "înreg de soc în cont 623-protocol ele fiind ch. Aferente deplasărilor".

Deși organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală clarificări în această privință, în adresa de răspuns nr. adrs acestea afirmă că bilanțul de verificare nu prezintă analitice ale contului 623 pentru cheltuielile de protocol și nu a putut fi prezentată fișa contului 623, afirmație ce contrazice propriile observații din anexa nr. 6 la raport, rezultând astfel că mențiunile și constatările organelor de inspecție fiscală sunt neclare și incomplete și nu pot edifica situația de fapt existentă.

Având în vedere cele anterior prezentate urmează a se face aplicarea dispozițiilor art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din Codul de procedură fiscală și a se desființa decizia de impunere DIMP/2014 va fi desființată pentru diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de **P2 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să clarifice dacă cheltuielile în sumă de T1+T2+T5 lei au fost înregistrate de societate ca și cheltuieli de protocol supuse limitării de 2% și incluse în totalul sumei de T3 lei rezultată nedeductibilă în urma aplicării cotei de 2% și, în funcție de modul de înregistrare a acestor cheltuieli, să aplice tratamentul fiscal corespunzător. La re-verificarea situației organele de inspecție fiscală vor ține cont, în măsura în care este cazul, și de celelalte susțineri ale contestatoarei, organul de soluționare aplicând pentru acest capăt de cerere prevederile pct. 11.5 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 conform cărora: "11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".

3.8. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de AP lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente impozitului pe profit calculate in urma inspectiei fiscale si contestate partial, in conditiile in care prin prezenta s-a dispus re-verificarea situatiei cu privire la diferentele de impozit pe profit contestate si care au facut obiectul contestației.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DIMP/2014 organele fiscale au stabilit o diferența suplimentară de impozit pe profit de PT lei, ceea ce a condus la stabilirea de majorări/dobânzi de întârziere aferente în sumă de APT lei calculate pe perioada 25.01.2009-25.04.2010.

Prin contestația formulată ABC SRL a contestat parțial impozitul pe profit în sumă de P lei și parțial accesoriile stabilite pentru suma de AP lei, cuantificate în adresa înregistrată sub nr. ca diferență între accesoriile stabilite și

accesoriile aferente debitelor necontestate. Totodată, societatea reclamă luarea eronată în considerare a datei de 25.01.2009 ca scadență pentru plata diferențelor, în condițiile în care pentru anul 2008 termenul de scadență a impozitului anual a fost de 15 aprilie 2009.

In drept, potrivit art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" și "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificarile și completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la **scadenta** a obligatiilor fiscale principale".

Avand in vedere cele retinute anterior la pct. 3.6-3.7 din prezenta decizie prin care s-a dispus desființarea deciziei de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de P1 lei + P2 lei = P lei, în temeiul art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din Codul de procedură fiscală și pct. 11.5 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 urmează a se desființa decizia de impunere nr. DIMP/2014 pentru accesoriile aferente impozitului pe profit contestate în sumă de AP lei, organele de inspecție fiscală procedând la recalcularea accesoriilor în funcție de rezultatele reverificării debitului dispuse prin prezenta. La reverificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și susținerile contestatoarei referitoare la scadența obligațiilor.

3.9. Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu suma de F lei

Cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile înregistrate în contabilitate în baza unor facturi pro forma sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care acestea nu au caracter de document contabil justificativ.

În fapt, prin dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. DSM/2014 societății ABC SRL i-a fost stabilită măsura diminuării pierderii anului 2010 în valoare de F lei (măsura nr. 6), de la pg. 9/28 din raport reiesind că este vorba de cheltuieli considerate deductibile de societate pe baza facturilor pro forma emise de PSCP SRL și stabilite ca nedeductibile în urma inspecției fiscale în temeiul art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată societatea susține că acestea au calitatea de factură și de document justificativ întrucât conțin toate elementele obligatorii prevăzute de art. 155 alin. (19) din Codul fiscal. Deoarece numai suma de X lei a fost înregistrată pe cheltuieli, restul sumelor fiind capitalizate, societatea consideră că nu trebuia diminuată pierderea fiscală cu întreaga sumă, ci eventual ajustate cel mult cheltuielile cu amortizarea deductibile.

În drept, potrivit art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 19. - (1) **Profitul impozabil se calculează** ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și **la care se adaugă cheltuielile nedeductibile**. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

”Art. 21. - (4) **Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.

În privința documentelor justificative, pct. 15 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin O.M.E.F. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile prevede că:

”15. *Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal*”.

În acest sens, art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede că:

”Art. 155. - (5) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, **denumirea serviciilor prestate**, precum și particularitățile prevăzute la art. 125^{^1} alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;

l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152^{^1}, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152², la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune”.

Cu privire la emiterea facturilor O.M.F.P. nr. 2.226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată stabilește că:

”Anexa nr. 3 – Norme de întocmire și utilizare a facturii

Formular cu regim intern de tipărire și numerotare

1. Servește ca:

[...]

- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.

2. Se întocmește, în două sau mai multe exemplare pentru livrări de bunuri și/sau prestări de servicii.

Anexa nr. 4. - Norme privind regimul intern de numerotare a facturii

2. Factura va avea un număr de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, număr ce trebuie să fie secvențial, stabilit de societate, astfel încât să se asigure necesarul în funcție de numărul de facturi emis.

Annual, se stabilește numărul de la care se va emite prima factură.

În alocarea numerelor se va ține cont de structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc.”.

Față de dispozițiile legale antecitate reiese că poate căpăta calitatea de document justificativ și poate fi înregistrată în contabilitate numai factura emisă în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal și O.M.F.P. nr. 2.226/2006, în baza unei serii și a unui număr de ordine secvențial, ce asigură identificarea facturii în mod unic și care conține toate informațiile menite consemnării complete a unei tranzacții.

Or, facturile pro forma **nu reprezintă facturi emise în conformitate cu legea fiscală**, ci doar documente emise în avans de furnizori/prestatori, prin care beneficiarii sunt instiintati de cuantumul sumei ce urmează a fi plătită, iar efectuarea plății în baza unei astfel de facturi reprezintă un accept de începere și derulare a tranzacției comerciale finalizată cu întocmirea documentelor finale prevăzută de reglementările fiscale, respectiv facturi.

De altfel, chiar din documentele existente la dosarul cauzei reiese că acestea nu se identifică în mod unic, unele facturi pro forma **conținând pe exemplar două numere diferite** – spre exemplu, factura pro forma în valoare de U lei, din care valoare fără TVA G lei are menționat atât numărul 0009, cât și numărul 008 – **de unde rezultă că nu sunt respectate prevederile art. 155 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal referitoare la numărul unic secvențial de emiterie a facturilor.**

Că facturile pro forma emise de furnizorul PICP SRL nu au calitatea de facturi în înțelesul legii fiscale și nu conțin toate condițiile obligatorii rezultă și din aceea că **nu au menționată data emiterii situațiilor de lucrări/devizelor ori a acceptării lucrărilor prin acte de recepție, astfel că din aceste facturi pro forma nu rezultă data prestării serviciilor**, în conformitate cu prevederile art. 134¹ alin. (7) coroborat cu art. 155 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal.

Totodată, calitatea facturii pro forma de simplu document de înștiințare a beneficiarului cu privire la cuantumul plății pretinse reiese chiar din factura pro forma mai sus amintită, unde la "denumirea produselor sau a serviciilor" este înscris "rest de plată confecție metalică conform contract încheiat în data de 15.08.2010", cu alte cuvinte **prin factura pro forma nu au fost facturate bunuri livrate ori servicii prestate, ci sume de achitat pretinse beneficiarului** de către emitentul facturii pro forma.

În consecință, toate cheltuielile înregistrate în baza acestor documente pro forma care nu îmbracă forma unor documente contabile justificative sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil în temeiul art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei în sensul că o parte din cheltuieli au fost capitalizate, neregăsindu-se direct în cheltuielile ce au influențat profitul impozabil, se reține că societatea nu a prezentat în susținere fișa contului de furnizori de imobilizări și fișa contului de imobilizări în curs împreună cu notele contabile aferente, astfel că această susținere reprezintă o simplă afirmație neprobată, neputând fi luată în considerare la soluționarea cauzei.

Ca atare, contestația ABC SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind măsura de diminuare a pierderii fiscale aferente anului 2010 cu suma de F lei dedusă pe baza facturilor pro forma emise de PICP SRL.

Pentru considerentele arătate și în temeiul actelor normative indicate în precedent

DECIDE

1. Respinge ca neîntemeiată contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. DIMP/2014, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. RIF/2014 de către OIF pentru TVA în sumă de **V1 lei**.

2. Desființează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. DIMP/2014, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. RIF/2014 de către OIF pentru TVA în sumă de **VD lei**, majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA în sumă de **AV3 lei**, penalități de întârziere aferente TVA în sumă de **AV4 lei**, impozit pe profit în sumă de **P lei** și majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **AP lei**, urmand a se încheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și pentru același impozit și care va avea în vedere considerentele prezentei decizii.

3. Admite contestatia ABC SRL și anulează în parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DIMP/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. RIF/2014 de către OIF pentru TVA în sumă de **V4 lei**.

4. Respinge ca neîntemeiată contestatia ABC SRL formulata împotriva dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. DSM/2014 prin care a fost stabilită măsura nr. 6 de diminuare a pierderii fiscale aferente anului 2010 cu suma de **F lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata pentru pct. 1, 2 și 4 din dispozitiv în termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.