

**DECIZIA nr. 875 din 02.12.2015** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **ABC SRL**, cu sediul în  
str. ...., Bucuresti, înregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ....

Directia Generala Regionala Finantelor Publice Bucuresti prin  
Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ...., înregistrata sub  
nr. ....de catre Administratia Sector X a Finantelor Publice cu privire la contestatia  
ABC SRL.

Obiectul contestatiei, înregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.  
CZ1/2015 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de  
plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-SX www/2015,  
emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX yyy/2015 si comunicata sub  
semnătură și ștampilă în data de .....2015 prin care s-au stabilit obligații fiscale  
totale în sumă de TT lei.

Suma contestată, așa cum a fost precizată prin adresele înregistrate  
sub nr. CZ2/2015 și nr. CZ3/2015 și cu luarea în considerare pentru accesorii a  
prevederilor pct. 2.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.  
2.906/2014 este în cuantum de **T lei**, din care:

- P2 lei impozit pe profit;
- AP1 lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- AP2 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- V2 lei TVA;
- AV1 lei dobânzi de întârziere aferente TVA;
- AV2 lei penalități de întârziere aferente TVA.

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 Administratiei Sector X a  
Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL, pentru perioada  
01.01.2008-31.12.2013 pentru impozit pe profit și TVA.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie  
fiscala nr. F-SX yyy/2015, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere  
privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX  
www/2015, prin care s-au stabilit diferente de obligații bugetare și accesorii aferente  
în sumă totală de TT lei .

II. Prin contestatia formulată societatea ABC SRL solicita desființarea în parte a deciziei de impunere sustinand urmatoarele:

Cheltuiala aferentă serviciilor de marketing în sumă de C1 lei și TVA aferentă în sumă de V2X lei sunt deductibile prin raportare la prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare.

Aceste servicii au fost efectuate de PN3 SRL, care a predat societății raportul intitulat "Studiu de marketing DM", ce a fost pus la dispoziția inspectorilor fiscali spre analiză. Necesitatea serviciilor era evidentă și perfect demonstrabilă în condițiile de piață din anul 2009, când opțiunea schimbării obiectului de activitate părea singura soluție pentru redresarea financiară a societății. Acest studiu a fost destinat pentru a fi prezentat potențialilor investitori, care au solicitat și un plan de afaceri, plan pe care societatea l-a gândit exclusiv pe baza raportului întocmit de PN3 SRL. Necesitatea serviciilor reiese și din creșterea cifrei de afaceri după schimbarea obiectului de activitate, societatea desfășurându-și activitatea sub marca "DM", după cum au putut constata și inspectorii fiscali.

Societatea susține că traducerea integrală a raportului redactat în limba engleză înlătură fără dubiu toate sincopete lingvistice constatate în mod arbitrar de inspectorii fiscali, iar aprecierile făcute cu privire la conținutul diverselor pagini din raport trebuie înlăturate prin raportare la traducerea autorizată anexată.

Pentru TVA nedeductibilă în sumă de V2Ya lei din facturile primite de la furnizorii PN1 SRL și PN2 SRL, organele de inspecție fiscală s-au raportat la dispoziții legale neaplicabile situației, ignorând faptul că s-au compensat datoriile reciproce între părți prin compensarea lor la scadență potrivit art. 1617 din Codul civil, operațiune ce nu este supusă regulilor prevăzute de O.U.G. nr. 77/1999 și H.G. nr. 685/1999 care se referă doar la compensarea datoriilor nerambursate la scadență.

Referitor la TVA în sumă de V2Z lei aferentă stornării operațiunilor de vânzare produse (mobilier, corpuri iluminat, agent refrigerant) societatea arată că bunurile livrate inițial către clientul PN5 SRL cu factura nr. FCT8/20.12.2012 (TVA în sumă de V2Za lei) au reintrat în gestiunea societății în urma stornării operațiunii, fiind întocmit NIR-ul aferent, fapt ce a putut fi constatat de inspectorii fiscali. Ulterior, clientul a achiziționat alte produse în locul celor returnate și a achitat diferența de preț, iar semnătura și ștampila acestuia pe factura de stornare dovedește acordul în ceea ce privește stornarea.

În cazul clientului PN6 SRL pentru care s-a emis factura nr. FCT9/27.07.2012 cu TVA în sumă de V2Zb lei înainte de livrare, stornarea s-a efectuat deoarece clientul nu a mai ridicat marfa, contractul fiind astfel desființat, motiv pentru care devin aplicabile prevederile art. 138 lit. a) din Codul fiscal referitoare la ajustarea bazei impozabile.

În privința veniturilor aferente achiziției apreciată ca nedeductibilă în sumă de C3 lei societatea susține că raționamentul inspectorilor fiscali se oprește doar la constatarea nedeductibilității cheltuielilor cu achizițiile de la un contribuabil

inactiv, deși analiza trebuia efectuată în integritate, prin neimpozitarea veniturilor obținute în urma vânzării bunurilor achiziționate conform art. 20 lit. c) din Codul fiscal.

În precizarea înregistrată sub nr. CZ2/2015 societatea ABC SRL arată că, în privința pct. 2.2 din contestație, suma contestată este de V2Ya lei în corespondență cu suma de V2Yb lei, apreciată greșit ca fiind colectată suplimentar din perspectiva nerecunoașterii compensării cu cei doi parteneri PN1 SRL și PN2 SRL.

În precizarea înregistrată sub nr. CZ3/2015 societatea ABC SRL arată că înțelege să conteste calificarea eronată ca nedeductibile fiscale a cheltuielilor în sumă de C3 lei și, prin urmare, includerea acestei sume în baza impozabilă suplimentară. Totodată, pentru sumele menționate sunt contestate și accesoriile aferente, fără ca acestea să fie cuantificate.

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

Contribuabil verificat: societatea ABC SRL pentru perioada 01.01.2008-31.12.2013.

În urma inspecției fiscale au fost stabilite debite suplimentare de impozit pe profit și TVA în sumă de TT lei, respectiv:

- *pentru impozitul pe profit:*

a) debit în sumă de P1 lei, din care P1X lei pentru anul 2011 și P1Y lei pentru anul 2012, stabilit în urma diminuării pierderii fiscale din anul 2010 reportate în anul 2011 și majorării profitului impozabil la anul 2012, după cum urmează:

- C1 lei cheltuieli de marketing nedeductibile la anul 2010, cu consecința diminuării pierderii fiscale cumulate declarate de societate de la C11 lei la C12 lei, ceea ce a condus în anul 2011 la înregistrarea de profit impozabil de C13 lei față de pierderea fiscală declarată de societate în sumă de C14 lei preluată pentru anul 2012;

- C2 lei diferențe rezultate în urma inspecției față de cheltuielile și veniturile societății în anul 2012 – pg. 14/33 din RIF nr. F-SX yyy/2015 (minus cheltuieli C21 lei și minus venituri C22 lei);

- C3 lei cheltuieli nedeductibile în anul 2012 aferente achizițiilor realizate de la un contribuabil inactiv;

- (-) C4 lei cheltuieli de protocol deductibile suplimentar în anul 2012 (C41 lei cheltuieli nedeductibile conform inspecției față de C42 lei cheltuieli nedeductibile conform societății);

- C5 lei cheltuieli cu impozitul pe profit nedeductibile suplimentar în anul 2012 (C51 cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrate în contul 691 față de C52 lei cheltuieli nedeductibile conform societății);

b) dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de AP1 lei calculate pentru perioada 26.07.2011-25.04.2014;

c) penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de AP2 lei calculate pentru perioada 26.07.2011-25.04.2014;

- pentru taxa pe valoarea adăugată:

a) debit în sumă de V1 lei, din care:

- V2X lei TVA nedeductibilă aferentă serviciilor de marketing;

- V2J lei TVA nedeductibilă pentru achiziția de la contribuabilul inactiv;

- V2U lei TVA nedeductibilă aferentă achizițiilor de băuturi alcoolice;

- V2Ya lei TVA nedeductibilă din facturi neplătite;

- V2K lei TVA colectată suplimentar aferentă depășirii cheltuielilor de protocol;

- (-) V2Yb lei TVA colectată înregistrată eronat ca taxă colectată exigibilă;

- V2Z lei TVA colectată suplimentar aferentă operațiunilor de stornare de vânzare produse.

b) dobânzi de întârziere aferente TVA în sumă de AV1 lei calculate pentru perioada 26.11.2011-07.02.2014;

c) penalități de întârziere aferente TVA în sumă de AV2 lei calculate pentru perioada 26.11.2011-07.02.2014.

Din totalul obligațiilor fiscale stabilite societatea contestă doar în parte debitele stabilite și accesoriile aferente.

### **3.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P2X lei și TVA în sumă de V2X lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deductibilitatea cheltuielilor și a TVA aferentă achiziției serviciilor de marketing, în condițiile în care detaliile din raportul prezentat pentru justificarea prestării serviciilor relevă faptul că acestea se referă la o altă societate, neputând fi astfel utilizate în folosul propriu al societății verificate.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile și TVA aferentă pentru serviciile de marketing din factura nr. FCT1/2010 (C1 lei cheltuieli, cu consecința stabilirii de impozit pe profit suplimentar în sumă de P2X lei – P1X lei în 2011 și C15 lei în 2012, precum și V2X lei TVA) emisă de PN3 SRL pe motiv că raportul de lucru aferent facturii, intitulat "Analiza de marketing DM" se referă în cuprinsul său la firma MB6, studiul fiind în fapt un studiu de marketing destinat magazinului MB6 pentru analiza pieței de mobilă din România – producători de mobilă și jucători cheie din acest domeniu MB1, MB2, MB3, MB4 și MB5 și cotele lor de piață, strategii de marketing și publicitate.

Prin contestația formulată ABC SRL susține, în esență, că aprecierile organelor de inspecție fiscală sunt urmare a analizei morfosintactice asupra conținutului unui studiu de amploare redactat în limba engleză și a unor sincope lingvistice, în condițiile în care raportul/studiul de lucru a stat la baza planului de

afaceri gândit pentru potențiali investitori și a schimbării obiectului de activitate în comerț cu mobilier și corpuri de iluminat.

În susținerea contestației societatea prezintă traducerea documentului intitulat "Analiza de piață DM", însoțit de o adresă prin care un traducător autorizat a certificat o traducere completă a unui înscris de 96 pagini cu această denumire.

**În drept**, în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt incidente prevederile 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.

(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**,

care se coroborează cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; **justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție**, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, **serviciile cu caracter ocazional** prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea".

În privința TVA sunt aplicabile art. 134, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145, art. 146, art. 155 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 134. - (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei".

"Art. 134<sup>1</sup>. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

**(4) Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar".**

"Art. 134<sup>2</sup>. - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. [...]"

"Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

**a) operațiuni taxabile; [...]"**

"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, **sa dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) [...]"**

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

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, **denumirea serviciilor prestate**, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;"

"Art. 156. - (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidente corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

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

[...]

**(4) Evidentele prevăzute la alin. (1)-(3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme".**

Conform pct. 79 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidente și documente:

a) evidente contabile ale activității sale economice;

b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;

c) facturile sau alte documente primite si legate de activitatea sa economica [...]".

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura a anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replota sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.

Referitor la documentele justificative solicitate de organele de inspecție fiscală, respectiv contracte, situații de lucrări, note/procese-verbale de recepție etc., se reține că dreptul de deducere se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul veniturilor impozabile/operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală, inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate și sunt necesare.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că **existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere** a cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită **întrucât acest drept a fost conceput de legiuitor nu ca pe o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării veniturilor impozabile, respectiv operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului

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

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

Pornind de la considerațiile generale prezentate anterior, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea ABC SRL a încheiat cu o altă societate aflată în relații de afiliere PN3 SRL contractul cadru de servicii de marketing și publicitate din data de 15.09.2009. Obiectul contractului îl constituie furnizarea serviciilor de marketing și publicitate, studiu de competiție și piață din punct de vedere comunicare; acordarea de consultanță, îndrumare și asistență pe probleme de studiul pieței și planificare strategică și organizatorică; obiective și strategii de marketing; determinarea publicului țintă pentru brandul DM; analiza competitorilor DM și a comunicărilor lor în intervalul 2008-2009; propunere lansare brand, strategia de lansare și comunicare brand DM începând cu anul 2010.

Conform anexei 1 din 15.01.2010 la contract, valoarea prestațiilor reprezentând "DM Marketing Analyses" este de C1 lei net plus TVA și a fost facturată cu factura nr. FCT1/2010, neachitată până la data de 02.04.2015, așa cum reiese din adresa societății înregistrată sub nr. adr1/02.04.2015.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală administratorul PN3 SRL (care este și administratorul ABC SRL – domnul VB) a prezentat o declarație pe proprie răspundere a domnului VH din care rezultă că a conceput și prestat pro bono lucrarea "DM Marketing Analyses" ce constă într-un proiect amplu de cercetare de piață și marketing strategic organizat în cinci capitole. Conceptul rezultat este creația proprie dezvoltat pe baza experienței acumulate în anii de studii în cadrul facultății și în câmpul muncii în domeniul marketingului și vânzării. De asemenea, declară că lucrarea astfel concepută este parte componentă în cadrul planului de afacere al mărcii "DM".

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală în raportul "Analiza de piață DM" se fac referiri la firma MB6 (pg. 54, 55, 66, 70, 77), iar prin compararea variantei în limba engleză cu varianta tradusă în limba română, în varianta tradusă la unele pagini nu se mai specifică magazinul MB6.

Analizând raportul "Analiza de piață DM" se rețin următoarele aspecte:

- în raport sunt prezentate serii de date sub formă de tabele, indici, date brute din domeniul pieței de mobilier, cheltuielile de publicitate pe tipuri de media pentru concurenții direcți MB1, MB2, MB3, MB4, MB5, structura persoanelor care au



cumpărat mobilă, sursele de informare, profil țintă, piața media, strategii de publicitate pe tipuri de media și propuneri de campanie publicitară, **toate prezentate schematic și fără a se indica vreo sursă pentru datele înscrise ori care au stat baza prelucrării informațiilor prezentate în raport;**

- spre exemplu, la pg. 19 din raport se menționează că "84% din ținta DM au declarat că citesc cel puțin o revistă de 12 luni", ceea ce presupune că fie cel care a întocmit raportul a efectuat el însuși sondaje în cadrul publicului țintă (aspect neverosimil având în vedere că raportul a fost realizat de o singură persoană în trei luni de la data contractării), fie că s-au compilat date din diverse surse de informare (dar pentru care nu s-a prezentat nicio sursă);

- la secțiunea privind campania OOH se face referire la selectarea locațiilor geo-țintă pentru concentrarea comunicării în domeniile-cheie de interes (centrul orașului, **principalele căi rutiere către magazin, zona magazinului**, principalele puncte de intrare/ieșire din București și auxiliar) – pg. 54 din raport, la strategii constând în **căi rutiere importante către magazinul MB6 (marcând calea) și zona magazinului (marcând localizarea)** – pg. 55 din raport;

- la pg. 56 din raport, prezentată în engleză și în susținerea contestației sunt detaliate cele 128 fețe (mijloace publicitare) **propuse a fi utilizate zona magazinului MB6;**

- la pg. 60-64, 72, 75 din raport există mențiuni de genul "pentru lista completă a localizării [...], **vă rugăm accesați aici**" ori "pentru fișierul complet al selecției [...], **vă rugăm accesați aici**", unele imagini au inscripționată data de 28.04.2006, iar o imagine poartă mențiunea "anexa 1 la contractul media nr. ...";

- la pg. 66 și pg. 70 sunt defalcate suporturile metrou și stații de autobuz pentru campania publicitară, unde se face referire la **rutele de legătură către magazinul MB6** și principalele puncte de acces;

- la pg. 77 se face referire la suporturi funcționale marcând **ruta către magazinul MB6, de la Piața Unirii către zona X.**

Din cele prezentate anterior reiese că susținerile organelor de inspecție fiscală sunt întemeiate, analiza de piață având ca obiect previzionarea unei campanii publicitare pe diverse suporturi media destinată **magazinului MB6**, dovadă fiind că toate suporturile publicitare sunt calculate în funcție de căile de acces către magazinul MB6. În același sens pledează și referirea la concurenții direcți MB1, MB2, MB3, MB4, MB5, mențiunile de la 60-64, 72, 75 din raport, precum și datele prezentate fără menționarea surselor care conduc la ideea că, în fapt, **analiza de piață a fost realizată anterior pe suport informatic pentru o altă entitate**, fiindu-i schimbat doar titlul.

Față de susținerile societății ABC SRL se rețin următoarele:

- nu a fost prezentată **nicio negociere cu potențialii investitori** la care se face referire în contestație (emailuri, faxuri, alte forme de corespondență comercială etc.) la nivelul anului 2009, când societatea a contractat serviciile;

- **nu a fost prezentat planul de afaceri întocmit pe baza raportului** primit și destinat a fi prezentat potențialilor investitori, așa cum se afirmă în contestație;

- **marca "DM"** menționată în analiza de piață sub care-și desfășoară în prezent activitatea societatea **a fost înregistrată la OSIM abia în anul 2014 (deci la mai bine de 4 ani de la contractarea serviciilor)** și, oricum, a fost înregistrată pe numele asociatului principal și administrator, **nefiind proprietatea societății;**

- deși reclamă din partea inspectorilor fiscali "sincope lingvistice" și o analiză a conținutului studiului din punct de vedere morfosintactic, societatea **nu a prezentat niciun moment o justificare logică și obiectivă prin dovezi pentru faptul că în analiza de piață mijloacele publicitare sunt prezentate exclusiv pentru rutele de acces către magazinul MB6, inclusiv zona propriu-zisă a magazinului;**

- spre exemplu, societatea nu explică cum ar fi putut amplasa "128 fețe" (mijloace publicitare anume cuantificate ca număr) cu marca proprie "DM" în aria magazinului MB6 – pg. 56 din raport;

- în măsura în care raportul ar fi fost destinat **înființării și promovării unei mărci noi "DM"**, așa cum afirmă societatea, **pe lângă faptul că la concurenții direcți analizați în raport trebuia să apară și MB6** (care și-a deschis magazinul în ....., fiind prezentată pe piață în anul 2009, an luat în calcul pentru intervalul de referință 2008-2009 menționat în contract), **mijloacele publicitare propuse ar fi trebuit să aibă în vedere direcții de accesare și pentru alte zone de referință, nu numai pentru zona magazinului MB6;**

- afirmația precum că numele "DM" a fost creat prin raportul de marketing în discuție (pg. 2/5 din punctul de vedere nr. adr2/2015) este contrazisă cu evidență prin însuși contractul-cadru de servicii de marketing și publicitate din 15.09.2009, în care se face referire expresă la brandul "DM"; cu alte cuvinte, numele "DM" exista deja la momentul contractării serviciilor;

- justificarea neachitării facturii de servicii la mai bine de 5 ani de la momentul emiterii ei (factura nr. FCT1/2010 neachitată la momentul realizării inspecției) prin faptul că nu s-a reușit găsirea de investitori care să finanțeze noua activitate (nota nr. adr1/02.04.2015) este în contradicție cu justificarea necesității serviciilor prin prisma creșterii cifrei de afaceri după schimbarea obiectului de activitate.

Prin urmare, prin raportul intitulat "Analiza de piață DM" întocmit în baza unui contract încheiat cu societatea afiliată PN3 SRL contestația nu face dovada că serviciile de marketing facturate **i-au fost cu adevărat destinate pentru a fi utilizate în folosul realizării de venituri impozabile/operațiuni taxabile proprii, concluzia organelor de inspecție fiscală** în sensul că informațiile din raport nu au fost concepute a fi destinate în folosul propriu al societății **fiind verificabilă prin detaliile relevate în urma analizei raportului.** În condițiile în care societatea nu a adus argumente logice și dovedibile cu privire la aceste detalii, care să demonstreze o altă situație de fapt și să răstoarne concluzia organelor de inspecție fiscală, contestația cu privire la deductibilitatea cheltuielilor și a TVA aferentă pentru serviciile de marketing facturate în baza raportului este neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare pentru acest capăt de cerere.

### **3.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P2Y lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de deducerea cheltuielilor pentru achizițiile realizate de la contribuabili declarați inactivi.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă a impozitului pe profit pe anul 2012 prin neacceptarea la deducere sumei de C3 lei reprezentând cheltuieli cu costul mărfurilor vândute și descărcate din gestiune achiziționate de la furnizorul PN4 SRL cu factura nr. ..../25.04.2012, furnizor declarat inactiv încă din 07.10.2010.

**În drept**, conform art. 11 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 11. - (1<sup>2</sup>) **Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili** persoane impozabile stabilite în România, **după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor** și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare".

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

[...]

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală".

Rezultă cu puterea evidenței faptul că orice achiziție de bunuri de la un furnizor declarat inactiv conduce la nedeductibilitatea cheltuielilor aferente achiziției respective.

Susținerea contestatoarei ABC SRL în sensul că nu trebuiau impozitate nici veniturile obținute în urma vânzării mărfurilor achiziționate de la contribuabilul inactiv este vădit neîntemeiată întrucât prevederile art. 20 lit. c) din Codul fiscal invocate în susținere se referă la "veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere", adică acele venituri înregistrate în contabilitate în urma recuperării cheltuielilor "pentru care nu s-a acordat deducere la momentul efectuării lor, cum sunt: rambursările de impozit pe profit plătit în perioadele anterioare, restituirea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, veniturile din anularea unor provizioane care au fost considerate cheltuieli nedeductibile la data constituirii lor și altele asemenea" (pct. 20 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările ulterioare).

În speță, pe lângă faptul că societatea nu a înregistrat niciun fel de venituri din recuperarea cheltuielilor nedeductibile în sumă de C3 lei (a înregistrat

venituri din vânzarea mărfurilor, ceea ce este cu totul o altă situație), aceasta interpretează vădit denaturat prevederile legale aplicabile întrucât nedeductibilitatea cheltuielilor pentru achizițiile realizate de la contribuabili inactivi, prevăzută la art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal este o formă de sancționare fiscală a beneficiarilor care încheie tranzacții cu furnizori cu comportament fiscal neadecvat și nicidecum o formă de "facilitate" fiscală acordată acestora (la care s-ar ajunge prin neimpozitarea veniturilor, așa cum susține contestatoarea). De altfel, inconsistența susținerilor contestatoarei rezidă și din faptul că în precizarea nr. CZ3/2015 arată că înțelege să conteste "calificarea eronată ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor în sumă de C3 lei", renunțând astfel la motivația din contestația inițială.

În consecință, se va respinge ca vădit neîntemeiată contestația societății pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de P2Y lei aferent cheltuielilor în sumă de C3 lei pentru achizițiile realizate de la un contribuabil inactiv.

### **3.3. Referitor la TVA în sumă de V2Ya-b lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru achiziții de la furnizori, în condițiile în care societatea aplică sistemul de TVA la încasare și nu a făcut dovada efectuării plății acestora prin compensare cu respectarea modalităților prevăzute de legislația în materie.*

**În fapt**, conform constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr. F-SX yyy/2015 în anul 2013 partenerii PN1 SRL și PN2 SRL au avut atât calitatea de clienți, cât și cea de furnizori ai societății verificate ABC SRL.

În lunile octombrie, noiembrie și decembrie 2015 societatea a făcut compensarea datoriilor și creanțelor cu partenerii respectivi pentru facturi restante mai vechi de 30 de zile și cu valori mai mari de 10.000 lei, în baza unor ordine de compensare care nu au fost emise de IMI – Serviciul de compensare și care nu reprezintă documente justificative în conformitate cu prevederile art. 2 și art. 3 din O.U.G. nr. 77/1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată și art. 3 din H.G. nr. 685/1999.

Deoarece societatea aplică sistemul TVA la încasare, organele de inspecție fiscală nu au recunoscut compensările și au procedat, după cum urmează:

- nu au acceptat la deducere TVA în sumă V2Ya lei aferentă sumelor compensate;

- au diminuat TVA colectată cu TVA în sumă de V2Yb lei considerată eronat colectată la nivelul sumelor pentru care s-a efectuat compensarea pe bază de ordine de compensare neacceptate ca documente justificative de încasare/plată;

- **au majorat cuantumul TVA stabilită suplimentar de plată cu suma de V2Ya-b lei** reprezentând diferența dintre TVA nedeductibilă în sumă de V2Ya lei și TVA colectată în minus de V2Yb lei, acesta fiind efectul fiscal rezultat în urma nerecunoașterii valabilității compensărilor.

**În drept**, potrivit art. 134<sup>2</sup>, art. 145, art. 146 și art. 147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 134<sup>2</sup>. – (1) **Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**

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

a) **la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator; [...].**

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a) **se aplică sistemul TVA la încasare, respectiv exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, astfel:**

a) în cazul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, care au sediul activității economice în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. a), a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent nu depășește plafonul de 2.250.000 lei. Persoana impozabilă care în anul precedent nu a aplicat sistemul TVA la încasare, dar a cărei cifră de afaceri pentru anul respectiv este inferioară plafonului de 2.250.000 lei, aplică sistemul TVA la încasare începând cu prima zi a celei de-a doua perioade fiscale din anul următor celui în care nu a depășit plafonul. [...].

(5) În cazul în care persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare nu au încasat contravaloarea integrală sau parțială a livrării de bunuri ori a prestării de servicii în termen de 90 de zile calendaristice de la data emiterii facturii, calculate conform dispozițiilor Codului de procedură civilă, exigibilitatea taxei aferente contravalorii neîncasate intervine în cea de-a 90-a zi calendaristică, de la data emiterii facturii. În situația în care factura nu a fost emisă în termenul prevăzut de lege, exigibilitatea taxei aferente contravalorii neîncasate intervine în cea de-a 90-a zi calendaristică de la termenul-limită prevăzut de lege pentru emiterea facturii, calculată conform dispozițiilor Codului de procedură civilă.

(8) Pentru determinarea taxei aferente încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, care devine exigibilă potrivit prevederilor alin. (3), fiecare încasare totală sau parțială se consideră că include și taxa aferentă aplicându-se următorul mecanism de calcul pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $24 \times 100/124$ , în cazul cotei standard, și  $9 \times 100/109$  ori  $5 \times 100/105$ , în cazul cotelor reduse. Aceleași prevederi se aplică corespunzător și pentru situațiile prevăzute la alin. (5)”.

“Art. 145. – (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

(1<sup>1</sup>) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

(1<sup>2</sup>) **Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită**

**furnizorului/prestatorului** sau, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134<sup>2</sup> alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2) – (6), art. 153<sup>3</sup> alin. (10) sau art. 160.”

”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 ori 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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare**, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;

”Art. 147<sup>1</sup>. – (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, **valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 145-147.

**(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2)”.**

Cu privire la aplicarea sistemului TVA la încasare, la pct. 16<sup>2</sup> și pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare se precizează următoarele:

”16<sup>2</sup>. (13) **În cazul compensării datoriilor** aferente unor facturi pentru livrări de bunuri/prestări de servicii se consideră că furnizorul/prestatorul a încasat, respectiv beneficiarul a plătit contravaloarea bunurilor/serviciilor, la data la care se sting total sau parțial datoriile, respectiv:

a) **în cazul compensărilor între persoane juridice, la data compensării realizate conform prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/1999** privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată, aprobată cu modificări prin Legea nr. 211/2001, **și ale Hotărârii Guvernului nr. 685/1999** pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, cu modificările și completările ulterioare;

b) în cazul compensărilor în care cel puțin una dintre părți nu este persoană juridică, la data semnării unui proces-verbal de compensare care să cuprindă cel puțin următoarele informații: denumirea părților, codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, numărul facturii, data emiterii facturii, valoarea facturii, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, valoarea compensată, semnătura părților și data semnării procesului-verbal de compensare”.

”45. (13) În scopul aplicării prevederilor at. 145 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal:

[...]

d) în cazul cesiunii de creanțe și a compensării, se aplică corespunzător prevederile pct. 16<sup>2</sup> alin. (12), respectiv pct. 16<sup>2</sup> alin. (13) - (14), pentru a determina data plății”.

Prin urmare, în speță sunt aplicabile și prevederile art. 3 din H.G. nr. 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a **Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice**, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

”Art. 3. - Începând cu data de 1 noiembrie 1999, **se interzice utilizarea altor documente de compensare în afara celor prevăzute în regulamentul de compensare** aprobat prin prezenta hotărâre.

De la aceeași dată, **pentru facturi cu valori mai mari de 100 milioane lei, compensarea datoriilor neplătite la termenele scadente se va realiza numai în conformitate cu prevederile regulamentului de compensare** aprobat prin prezenta hotărâre, **iar pentru suma reprezentând contravaloarea facturilor mai mici de 100 milioane lei, inclusiv compensarea reciprocă între contribuabili, persoane juridice, se poate efectua și în afara cadrului instituțional** creat de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/1999, dar pe baza aceluiași formulare”.

Din actele normative antecitate se reține că între persoanele juridice compensarea datoriilor se efectuează exclusiv pe baza documentelor de compensare prevăzute de Regulamentul de compensare aprobat prin H.G. nr. 685/1999 (adică, pe bază de ordin de compensare, document cu regim special care constituie document justificativ de înregistrare în contabilitate a stingerii creanțelor și a datoriilor care au făcut obiectul compensării – art. 11 din Regulament), în două modalități:

- pentru facturile cu valori mai mari de 10.000 lei (RON) compensarea datoriilor neplătite la termenele scadente se va realiza numai cu respectarea cadrului instituțional creat prin Regulamentul de compensare;

- pentru facturile cu valori mai mici de 10.000 lei inclusiv compensarea se poate efectua și în afara cadrului instituțional creat prin Regulamentul de compensare.

Din mențiunile organelor de inspecție fiscală de la pg. 21-22/33 din raportul de inspecție fiscală rezultă că au fost compensate datorii din facturile de achiziție cu valori mai mici de 10.000 lei emise de furnizorii PN1 SRL și PN2 SRL cu creanțe din facturi de vânzare cu valori mai mari de 10.000 lei și restante mai vechi de 30 de zile emise către clienții PN1 SRL și PN2 SRL, în raport menționându-se că este vorba de factura nr. FCT3/14.08.2013 în valoare de V1 lei (compensată la nivelul de 10.000 lei cu ordinul de compensare seria C nr. ....../10.10.2013), factura nr. FCT4/10.10.2013 în valoare de V2 lei (compensată la nivelul de 10.000 lei cu

ordinul de compensare seria C nr. ....../27.11.2013), factura nr. FCT5/22.07.2013 în valoare de V3 lei (compensată la nivelul de V31 lei cu ordinul de compensare seria B nr. ....../30.12.2013) și factura nr. FCT5/22.07.2013 în valoare de V3 lei (compensată la nivelul de V32 lei cu ordinul de compensare seria B nr. ....../30.12.2013).

Prin contestația formulată ABC SRL susține că organele de inspecție fiscală s-au raportat la dispoziții legale neaplicabile situației, ignorând faptul că s-au compensat datorii reciproce între părți prin compensarea lor la scadență potrivit art. 1617 din Codul civil, operațiune ce nu este supusă regulilor prevăzute de O.U.G. nr. 77/1999 și H.G. nr. 685/1999 care se referă doar la compensarea datoriilor nerambursate la scadență.

Susținerea societății față de inaplicabilitatea regulilor prevăzute de O.U.G. nr. 77/1999 și H.G. nr. 685/1999 nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru motivele ce succed.

Potrivit prevederilor legale antecitate, în cazul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, exigibilitatea TVA și, implicit, deductibilitatea TVA este condiționată de plata furnizorilor, iar când această plată se face prin compensare trebuie respectate condițiile obligatorii pentru compensarea între persoane juridice stipulate de O.U.G. nr. 77/1999 și H.G. nr. 685/1999, în vigoare la data efectuării compensărilor.

Aceste reglementări legale menționate stipulează în mod expres că, în cazul **facturilor cu valori mai mari de 10.000 lei** (100 milioane lei vechi) **compensarea datoriilor** neplătite la termenele scadente (adică **restante**) **se realizează** numai cu respectarea cadrului instituțional creat de O.U.G. nr. 77/1999, adică **numai prin compensare realizată prin intermediul Serviciului de compensări** din cadrul Institutului de Management și Informatică.

Deși susține că, în cazul său, este vorba de o compensare între datorii reciproce ajunse la scadență (adică nerestante) contestatoarea ABC SRL **nu aduce nicio dovadă, anume contractele comerciale încheiate cu partenerii, care să demonstreze care a fost scadența în cazul facturilor intrate în compensare cu valori mai mari de 10.000 lei,** respectiv în cazul facturilor nr. FCT3/14.08.2013 și nr. FCT4/10.10.2013 emise către partenerul PN1 SRL și factura nr. FCT5/22.07.2013 emisă către partenerul PN2 SRL.

Astfel, se reține că, **în lipsa prezentării contractelor comerciale încheiate între societate și partenerii săi care să demonstreze scadența obligațiilor, devin aplicabile prevederile Legii nr. 72/2013** privind măsurile pentru combaterea întârzierii în executarea obligațiilor de plată a unor sume de bani rezultând din contracte încheiate între profesioniști și între aceștia și autorități contractante, în temeiul cărora, în măsura nu există contracte ori termenul de plată nu a fost prevăzut în contract, debitorul este pus în întârziere **după 30 de zile de la primirea facturii**, după acest termen urmând să curgă și dobânda penalizatoare



legală (a se vedea în acest sens art. 3 alin. (3) din Legea nr. 72/2013), **legea prezumând o scadență de 30 de zile de la emiterea și primirea facturii.**

Cum societatea contestatoare nu a prezentat contractele comerciale încheiate cu partenerii PN1 SRL și PN2 SRL pentru a demonstra scadența creanțelor rezultate din cele 3 facturi anterior precizate și, implicit, faptul că a introdus în compensare creanțe neajunse la scadență (datorii nerestante pentru parteneri), în mod corect organele de inspecție fiscală s-au raportat la datele de emisie a facturilor și au constatat că este vorba de facturi restante pentru care era obligatorie compensarea prin intermediul cadrului instituțional instituit de O.U.G. nr. 77/1999 pentru a fi vorba de o compensare valabilă din punct de vedere legal.

Prevederile art. 1617 din Codul civil referitoare la compensarea de plin drept a datoriilor certe, lichide și exigibile nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, pe de o parte, contestatoarea nu a făcut dovada că este vorba de datorii exigibile (scadente) la momentul realizării compensării, iar pe de altă parte, operațiunea de compensare trebuie reflectată într-un document justificativ – ordinul de compensare – care se emite numai cu respectarea prevederilor legale care-l reglementează (adică a O.U.G. nr. 77/1999 și H.G. nr. 685/1999).

În concluzie, întrucât contestatoarea ABC SRL nu a făcut dovada cu contracte comerciale care să prevadă termene de plată și din care să reiasă că a compensat datorii nerestante în cazul compensărilor realizate cu partenerii PN1 SRL și PN2 SRL, constatările organelor de inspecție fiscală vor fi menținute, iar contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere.

### **3.4. Referitor la TVA în sumă de V2Z lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat corect la colectarea TVA aferentă unor operațiuni de stornare prin care s-a diminuat baza impozabilă a operațiunilor inițiale, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative care să probeze susținerile din contestație referitoare la îndeplinirea condițiilor legale pentru ajustarea bazei impozabile.*

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentară în sumă de V2Z lei aferentă stornării operațiunilor de vânzare produse (mobilier și corpuri de iluminat, respectiv agent refrigerent) pentru care au fost emise și înregistrate în evidența contabilă facturi de stornare, pentru care societatea nu face dovada refuzului beneficiarilor (acord scris între părți/hotărâre judecătorească/arbitraj între părți), și anume:

- V2Za lei în cazul facturii de stornare nr. FCT6/27.02.2013 emisă către clientul PN5 SRL;
- V2Zb lei în cazul facturii de stornare nr. FCT7/17.07.2013 emisă către clientul PN6 SRL.

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

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

a) în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, **dar pentru care au fost emise facturi în avans;**

b) **în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării 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 [...].”**

În speță, din analiza celor consemnate în raportul de inspecție fiscală se rețin următoarele:

În cazul clientului PN5 SRL a fost emisă factura de vânzare nr. FCT8/20.12.2012 pentru mobilier și corpuri de iluminat. Cu factura nr. FCT6/27.02.2013 a fost stornată factura inițială pentru vânzare mobilier și corpuri de iluminat (bază impozabilă minus B1 lei și TVA minus V2Za lei) și au fost vândute scaune (bază impozabilă B2 lei și TVA B3 lei), rezultând o valoare de plată a facturii de B4 lei, încasată prin bancă în data de 27.03.2013.

Prin nota explicativă nr. adrs4/2015 reprezentantul societății a declarat că nu a fost încheiat contract de vânzare-cumpărare cu acest client, factura fiind emisă la ridicarea produselor către client. Deoarece produsele nu au putut fi vândute de client, s-a convenit înlocuirea acestora cu alte produse (scaune), iar produsele vândute cu factura inițială au fost returnate, întocmindu-se NIR-ul din data de 27.02.2013, când au fost livrate noile produse. Nu dispune de fișă de magazie pentru produsele care au făcut obiectul acestor operațiuni.

În cazul clientului PN6 SRL a fost emisă factura de vânzare nr. FCT9/27.07.2012 pentru agent refrigerent, stornată integral cu factura nr. FCT7/17.07.2013 (cu TVA minus de V2Zb lei).

În nota explicativă nr. adrs4/2015 reprezentantul societății a declarat că nu s-a încheiat contract de vânzare-cumpărare, factura de vânzare nr. FCT9/27.07.2012 pentru vânzarea cantității de Q kg agent refrigerent emițându-se cu condiția ca livrarea să se efectueze în momentul în care factura va fi achitată integral. Luând în considerare faptul că până la data de 17.07.2013 clientul nu a ridicat produsele din depozit și faptul că nu a achitat factura, societatea a decis stornarea acesteia prin noua factură nr. FCT7/17.07.2013. Nu dispune de fișă de magazie pentru produs, dar acesta se regăsește în stocul de produse al societății, fiind cuprins în stocul de marfă inventariat la sfârșitul anului.

Se menționează că la nota explicativă nu a fost anexat niciun document justificative în susținerea celor prezentate.

Prin contestația formulată societatea reia susținerile din nota explicativă și reclamă că măsura neacceptării stornării are caracterul unei adevărate amenzi prin care se dispune plățirea de două ori a TVA pentru același bun (în primul caz), respectiv aplicabilitatea prevederilor art. 138 lit. a) din Codul fiscal (în al doilea caz).

În raport de cele anterior prezentate se reține că societatea ABC SRL **nu a prezentat, nici cu prilejul formulării contestației, niciun document justificativ de natură să probeze cele afirmate, simplele afirmații neputând fi luate în considerare câtă vreme nu sunt însoțite de probe adecvate situației de fapt reclamate**, respectiv:

- fișele de cont ale clienților PN5 SRL și PN6 SRL (pentru a clarifica succesiunea tranzacțiilor, sumele facturate, sumele facturate și sumele încasate în relația cu acești doi clienți) ;
- dovada aplicării semnăturii și ștampilei pe factura nr. FCT6/27.02.2013 pentru justificarea acceptului de anulare a livrării inițiale pentru clientul PN5 SRL;
- nota de intrare-recepție și constatare de diferențe (NIR-ul) din 27.02.2013 pentru mărfurile returnate de clientul PN5 SRL - mobilier și corpuri de iluminat (pentru a demonstra că mărfurile au reintrat în gestiune);
- procesul-verbal și lista de inventariere întocmite pentru inventarierea anuală la 31.12.2012 din care să reiasă inventarierea separată a agentului refrigerent și dovada înregistrării distincte în gestiune și în cont în afara bilanțului conform pct. 156 alin. 2 lit. c) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009, în vigoare la momentul derulării operațiunilor (pentru a demonstra că bunul fusese vândut, dar nu fusese livrat clientului);
- documente din care să reiasă destinația ulterioară a acestor bunuri (facturi de vânzare – dacă s-au vândut ulterior, procese-verbale și liste de inventariere – dacă bunurile sunt în stoc);
- explicații privind metoda de conducere a contabilității analitice a bunurilor conform Normelor metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin O.M.E.F. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, având în vedere că nu a prezentat fișele de magazie pentru bunurile ce au făcut obiectul operațiunilor de stornare.

Or, conform art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare “**Contestatia se formulează în scris și va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se întemeiază**”, motiv pentru care societatea contestatoare avea obligația depunerii de probe/documente justificative de natură să dovedească situația de fapt reclamată prin contestația formulată, cu atât mai mult cu cât organele de inspecție fiscală au menționat expres lipsa documentelor justificative în susținere cu prilejul discuției finale cu contribuabilul.

Astfel, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regăsit și

in art. 250 din Noul Cod de procedura civila care prevede ca "dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrieri [...]".

Totodata, potrivit art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 213. – (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport** de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și **de documentele existente la dosarul cauzei**. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".

Cum societatea este cea care a invocat în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt – reintrarea bunurilor inițial vândute în patrimoniul propriu ca urmare a returnării lor de către client, în primul caz ori neridicarea bunurilor pentru care s-a emis factura, în al doilea caz – rezultă că sarcina probei îi revine în totalitate nu ca un drept, ci ca un imperativ al interesului personal al societății, care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, motiv pentru care neprobarea cu documente a susținerilor din contestație determină respingerea acesteia ca nesustținută cu documente pentru acest capăt de cerere.

### **3.5. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de AP1+2 lei și aferente TVA în sumă de AV1+2 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente impozitului pe profit și TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorate debitele stabilite prin decizia de impunere contestata.*

**În fapt**, prin decizia de impunere nr. F-SX www/2015 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX yyy/2015, pentru debitele stabilite în urma inspecției au fost stabilite și accesoriile aferente, după cum urmează:

- AP1 lei dobânzi de întârziere și AP2 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de P1 lei, calculate pe perioada 26.07.2011-25.04.2014;

- AV1 lei dobânzi de întârziere și AV2 lei penalități de întârziere aferente TVA în sumă de V1 lei, calculate pe perioada 26.11.2011-07.02.2014.

Prin contestația formulată ABC SRL contestă și accesoriile stabilite cu aplicarea principiului *accessorium sequitur principalae*, fără să le cuantifice, deși contestă numai în parte debitele stabilite pentru impozitul pe profit și TVA.

**În drept**, potrivit art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> în O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si 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. 120<sup>1</sup>. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Ulterior, începând cu data de 1 iulie 2013, nivelul penalităților a fost modificat după cum urmează:

"Art. 120<sup>1</sup>. – (2) Nivelul penalității de întârziere este **de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.**"

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora ABC SRL datorează diferențele suplimentare de impozit pe profit și TVA stabilite în urma inspecției fiscale, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest caput de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art. 11 alin. (1<sup>2</sup>), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) și lit. r), art. 134 alin. (1), art. 134<sup>1</sup> alin. (4), art. 134<sup>2</sup> alin. (1), alin. (2) lit. a), alin. (3), alin. (5) și alin. (8), art. 138 lit. a) și b), art. 145 alin. (1), alin. (1<sup>2</sup>) și alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 147<sup>1</sup> alin. (1), art. 155 alin. (5) lit. h) și art. 156 alin. (2) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal și pct. 16<sup>2</sup> alin. (13) lit. a), pct. 45 alin. (13) lit. d) și pct. 79 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 3 din H.G. nr. 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, cu modificările și

completările ulterioare și art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (2), art. 120<sup>1</sup>, art. 206 alin. (1) lit. d), art. 213 alin. (1) și art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

**DECIDE:**

Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SX www/2015, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX yyy/2015 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice pentru obligații fiscale în cuantum în sumă de **T lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.