

DECIZIE nr.

privind contestația formulată de S.C. X S.A. înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ... /27.10.2014

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. ... /16.10.2014, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. ... /27.10.2014, asupra contestației formulate de

S.C. X S.A.

CIF: RO ... ,

cu sediul în Lipova str. Lugojului nr. 24, jud. Arad

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ... /09.10.2014 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ... /27.10.2014.

Societatea comercială X S.A. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR nr. ... /29.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /29.09.2014 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, solicitând anularea în parte a acestora pentru următoarele sume:

- impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, inclusiv majorărilor și penalităților de întârziere aferente în sumă de ... lei;
- TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, inclusiv a majorărilor și penalităților de întârziere aferente în sumă de ... lei.

Referitor la capătul de cerere privind Raportul de Inspecție fiscală F-AR nr. F-AR ... /29.09.2014, se rețin următoarele:

În drept, OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) *Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.*

(2) *Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.*

(3) *Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]*

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]

coroborat cu art. 106 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

"ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.*

(2) *Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.*

[...]

Norme metodologice:

106.1. *Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.*

106.2. *La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.*

106.3. *Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.*

106.4. *Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."*

Posibilitatea conferită de art. 205 și următoarele din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este reglementată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)

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

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

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Având în vedere ca raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 1021 din 29 iulie 2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

„În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.

La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține pagini.

Prezenta decizie reprezintă titlu de creanță.”

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. X S.A. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /29.09.2014, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR nr. ... /29.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, se rețin următoarele:

Suma totală contestată este de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit – ... lei
- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit – ... lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit – ... lei
- TVA – ... lei
- dobânzi de întârziere aferente TVA – ... lei
- penalități de întârziere aferente TVA – ... lei.

Contestația a fost semnată de dl. ... , în calitate de director general și dl. ... , în calitate de administrator, fiind ștampilată cu ștampila societății, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

I. În contestația formulată, petenta SC X SA se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR nr. ... /29.09.2014 emisă de A.J.F.P. Arad, solicitând anularea acesteia, în susținerea cauzei invocând următoarele motive:

1. Cu privire la impozitul pe profit:

1.1. Ajustări pentru deprecierea creanțelor comerciale deținute asupra C SA înregistrate în anul 2011 și anulate în anul 2013 – ... lei:

- petenta arată că în anul 2011 a înregistrat ajustări pentru deprecierea creanțelor comerciale (contravaloare mărfuri) deținute asupra clientului incert C SA (parte afiliată X), în sumă de ... lei, în anul 2011 cheltuiala fiind considerată de către petentă deductibilă;

- odată cu admiterea și confirmarea Planului de reorganizare al C SA prin Sentința judecătorească .../...2013 petenta și-a anulat ajustarea pentru deprecierea creanțelor, creanța fiind scoasă din evidența SC X SA, petenta considerând venitul din anularea ajustării neimpozabil, iar cheltuiala înregistrată la scoaterea din gestiune a creanțelor asupra clientului C SA nedeductibilă;

- petenta consideră „neîntemeiată și nejustificată” decizia organelor de inspecție fiscală prin care au constatat că venitul în sumă de ... lei aferent anulării ajustării pentru deprecierea creanțelor comerciale, care este evidențiat în contul 7812 „Venituri din provizioane” ca fiind neimpozabil, în conformitate cu art. 20 lit. c) din Codul fiscal, iar cheltuiala înregistrată la scoaterea din gestiune a creanțelor asupra clientului C , evidențiată în contul 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși”, ca fiind nedeductibilă, în condițiile în care organele fiscale trebuiau să facă aplicațiunea art. 94 din Codul de procedură fiscală;

- totodată petenta citează art. 84 alin. (6) din același act normativ, arătând că „(...) având în vedere că impozitul pe profit aferent anului 2013 a făcut obiectul inspecției fiscale, Societatea neavând posibilitatea corectării erorii de tratament fiscal aplicat cheltuielii cu scoaterea din gestiune a creanțelor asupra C SA, prin depunerea unei declarații rectificative, considerăm că stabilirea corectă a bazei de impozitare este obligația organelor de inspecție, potrivit art. 94, alin. (3), lit. e) din Codul de procedură fiscală.”

- în filele 3 – 5 din contestația formulată petenta prezintă situația fiscală a firmei C SA urmare căreia SC X SA a dobândit dreptul de „a-și șterge integral creanța mai sus menționată din contabilitate și de a deduce integral cheltuiala.” în situația în care conform art. 102 alin. (1) din Legea nr. 85/2006 sentința care confirmă Planul de reorganizare este titlu executoriu, iar creanțele și drepturile creditorilor și a celorlalte părți interesate urmează a fi modificate astfel cum sunt prevăzute în Plan;

- petenta arată că în mod eronat a considerat, în anul 2013, ca fiind nedeductibilă cheltuiala în sumă de ... lei în condițiile în care conform art. 21 alin. (1) din Codul fiscal coroborat cu pct. 23 lit. k) din Normele de aplicare a art. 21 alin. (1) aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile astfel că, în opinia petentei „organele de inspecție fiscală aveau obligativitatea de a stabili o bază impozabilă corectă, tratând drept deductibilă, în anul 2013, suma de ... lei, (...) chiar dacă aceasta a fost tratată, dintr-o eroare, drept nedeductibilă de către Societate.”;

- astfel petenta, referitor la acest capăt de cerere, solicită „acordarea dreptului Societății de a tratata ca deductibilă, în anul 2013, suma de ... lei, aferentă scoaterii din gestiune a creanțelor asupra clientului C ”, iar adițional solicită „recalcularea bazei impozabile pentru anul 2013, inclusiv a majorărilor și penalităților de întârziere aferente”.

1.2. Cheltuieli înregistrate la scoaterea din gestiune a creanțelor asupra clienților în anul 2013 – ... lei:

- petenta arată că în anul 2013 a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei ca urmare a scoaterii din gestiunea societății a unor creanțe deținute asupra diverșilor clienți, alții decât C SA, pe care le-a tratat în mod eronat drept integral nedeductibile din punct de vedere fiscal;

- deși organele de inspecție fiscală au confirmat tratamentul fiscal aplicat de petentă, SC X SA „ar fi fost îndreptățită la deducerea fiscală a unei părți considerabile a acestei sume, și anume, ... lei.”, respectiv:

- ... lei – cheltuială ce provine din scoaterea din gestiune a creanțelor deținute asupra clienților pentru care procedura de faliment a fost închisă pe baza unei hotărâri judecătorești sau care au fost lichidați/radiați
- ... lei – cheltuială ce provine din scoaterea din gestiune a creanțelor deținute asupra clienților care, în urma unei Sentințe judecătorești aveau obligativitatea de a pune în aplicare un Plan de reorganizare,

în conformitate cu dispozițiile art. 21 alin. (1), alin. (2) lit. n) pct. 1 și pct. 3 din Codul fiscal și pct. 23 lit. k) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal coroborat cu art. 94 din Codul de procedură fiscală.

- în concluzie, petenta, referitor la acest capăt de cerere, solicită „acordarea dreptului Societății de a trata ca deductibilă, în anul 2013, suma de ... lei, aferentă scoaterii din gestiune a creanțelor deținute asupra clienților pentru care procedura de faliment a fost închisă pe baza unei hotărâri judecătorești sau care au fost lichidați/radiați, respectiv au fost deținute asupra clienților care aveau obligativitatea de a pune în aplicare un Plan de reorganizare admis și confirmat prin Sentință judecătorească.”, iar adițional solicită „recalcularea bazei impozabile pentru anul 2013, inclusiv a majorărilor și penalităților de întârziere aferente”.

1.3. Ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând împrumutul acordat C SA înregistrate în anul 2011– ... lei:

- petenta arată că în anul 2011 a înregistrat ajustări pentru deprecierea creanțelor deținute asupra C SA (parte afiliată X), în sumă de ... lei, reprezentând un împrumut acordat de X societății C , în anul 2011 cheltuiala fiind considerată de către petentă deductibilă;

- petenta arată că în baza aceluiași prevederi legislative cuprinse la pct. 1.1. din contestația formulată, urmare pronunțării Sentinței judecătorești nr. .../24.10.2013, avea obligația de a scoate din evidența contabilă suma de ... lei, dar „dintr-o eroare contabilă, Societatea nu a scos din evidență în anul 2013 creanța reprezentând împrumutul acordat de către C SA, determinată de punerea în aplicare a Planului de reorganizare al C SA”;

- invocând dispozițiile Ordinului nr. 3055/2009 petenta arată că „Societatea a procedat corect prin reflectarea în anul 2014 în contul 117 „Rezultatul reportat” a sumei de ... lei reprezentând cheltuiala aferentă scoaterii din gestiune a creanțelor asupra clientului C , și considerăm că trebuie luată în calcul la stabilirea bazei impozabile în anul 2013, întrucât este o cheltuială aferentă exercițiului financiar 2013.”, precum și faptul că „(...) neînregistrarea în contabilitatea X în anul 2013 a scoaterii din gestiune a creanței în sumă de ... lei a prezentat o eroare contabilă”;

- în considerarea faptului că impozitul pe profit pe profit aferent anului 2013 a făcut obiectul inspecției fiscale, petenta subliniază faptul că nu mai are posibilitatea corectării erorii de tratament fiscal aplicat cheltuielii cu scoaterea din gestiune a împrumutului acordat C SA, prin depunerea unei declarații rectificative astfel că în temeiul art. 94 alin. (3) lit. e) stabilirea corectă a bazei de impozitare este obligația organelor de inspecție fiscală;

- petenta analizează art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, respectiv pct. 23 lit. k) din Normele de aplicare a Codului fiscal în ceea ce privește principiul general de deductibilitate considerând că „lista de cheltuieli deductibile enumerate la punctul 23 din Normele metodologice de aplicare a art. 21 nu este exhaustivă, aceasta având un rol ilustrativ privind aplicarea principiului general de

deductibilitate enunțat la alin. (1) al art. 21 din Codul fiscal.”, interpretare care în opinia petentei este susținută și de art. 108 alin. (2) din Constituția României și prevederile Legii nr. 24/2000;

- în consecință, petenta solicită acordarea dreptului de a trata ca deductibilă în anul 2013, suma de ... lei, aferentă scoaterii din gestiune a împrumutului asupra clientului C SA fiind aplicabilă regula generală de deductibilitate enunțată de art. 21 alin. 81) din Codul fiscal, fiind „o pierdere determinată de admiterea și confirmarea prin Sentința judecătorească nr. C /24.10.2013 a Planului de reorganizare a C SA, Societatea efectuând în prealabil toate demersurile legale în vederea recuperării acestei creanțe.”, iar în subsidiar solicită recalcularea bazei impozabile pentru anul 2013, inclusiv a majorărilor și penalităților de întârziere aferente.

1.4. Ajustări pentru deprecierea titlurilor de participare deținute la C SA înregistrate în anul 2011 – ... lei:

- petenta arată că în anul 2011 a înregistrat în contul 686 „Chlet.finac.priv.amort.prov.” o sumă de ... , reprezentând deprecierea titlurilor de participare deținute la C SA, în anul 2011 această cheltuială fiind considerată deductibilă de către petentă;

- în mod neîntemeiat și nejustificat organele fiscale au stabilit că în anul 2011 această cheltuială nu este deductibilă întrucât nu sunt aplicabile art. 22 alin. (1) din Codul fiscal, petenta precizând că „Anterior anului 2012, legislația fiscală nu conținea prevederi exprese privind tratamentul fiscal al provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor financiare, însă, ulterior, prin intermediul unei modificări introduse în Normele metodologice dec aplicare a Titlului II al Codului fiscal prin H.G. nr. 50 din 25 ianuarie 2012 (punctul 23, lit. i), deductibilitatea cheltuielilor rezultate din deprecierea titlurilor de participare, înregistrată conform reglementărilor contabile aplicabile, a fost confirmată.”;

- astfel, petenta consideră că este îndreptățită la recunoașterea deductibilității cheltuielii rezultate din deprecierea participației deținute la C SA, în sumă de ... lei, la calculul rezultatul fiscal aferent anului 2011, în baza principiului general de deductibilitate prevăzut la art. 21 alin. (1) din Codul fiscal.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată:

2.1. Calcularea debitului, a dobânzilor și penalităților de întârziere pentru perioada ianuarie 2011 – octombrie 2011 – ... lei (TVA stabilită ca fiind datorată suplimentar) și ... lei (accesorii aferente):

- petenta consideră că în mod nejustificat au fost calculate aceste accesorii în condițiile în care sunt aplicabile prevederile Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, în forma aplicabilă la data deschiderii procedurii de insolvență, în acest sens făcând trimitere la art. 41 alin. (1).

2.2. TVA aferentă produselor și ambalajelor degradate și perisabilităților pentru perioada noiembrie 2011 – decembrie 2013 – ... lei:

- întemeindu-se pe prevederile pct. 6 alin. (12) din Normele de aplicare a art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, citate, petenta arată că a respectat normele legale precitate, în situația în care „scoaterea din gestiune a produselor și ambalajelor degradate a fost făcută de către Societate în baza Proceselor verbale privind bunurile deteriorate și a Deciziilor de scoatere din circuitul economic, care menționează și cauzele obiective care au condus la scoaterea din gestiune a acestora, Societatea fiind și în posesia documentelor din care rezultă că bunurile au fost distruse.”.

2.3. TVA aferentă achizițiilor de combustibil efectuate în legătură cu autoturismele Societății în perioada noiembrie 2011 – decembrie 2013 – ... lei:

- petenta consideră că începând cu data de 01.07.2012 are „dreptul de deducere a unui quantum de 50% din TVA aferentă achiziției de combustibil efectuată în perioada 01.07.2012 – 31.12.2013, în sumă de ... lei (50% x 15.652 lei), combustibili utilizați pentru mașinile Societății care nu au fost folosite exclusiv în vederea desfășurării activității economice a Societății, chiar dacă nu sunt întocmite foi de parcurs”, întemeindu-și solicitarea pe dispozițiile pct. 45¹ din Normele metodologice de aplicare a art. 145¹ din Codul fiscal;

2.4. TVA aferentă facturilor emise de C SA – ... lei

- petenta arată că în mod nejustificat organele de inspecție fiscală au stabilit că nu deține documente în vederea justificării dreptului de deducere a TVA, aceasta detaliind cele două situații de fapt, astfel:

- în ceea ce privește TVA în sumă de ... lei aferentă celor 3 facturi emise în lunile aprilie și mai 2013 (nr. ... /26.04.2013, nr. ... /17.05.2013 și nr. ... /29.05.2013), petenta susține că „X se află în posesia situațiilor privind calculul sumelor înscrise în fiecare dintre cele facturi (Anexa nr. 17), detalii care au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală”;

- totodată petenta precizează că „Aceste facturi reprezintă refacturări în avans efectuate de C ca urmare a diverselor servicii de marketing prestate de magazinele în care sunt vândute produsele X , sumele finale aferente cheltuielilor suportate de către C fiind mai mari decât sumele facturate în avans. Astfel, situațiile privind calculul sumelor refacturate de către C aferente lunilor aprilie și mai includ și sumele aferente mai sus menționate.”;

- în ceea ce privește TVA în sumă de ... lei aferentă facturii de servicii emisă în luna decembrie 2013 (nr. ... /31.12.2013), petenta arată că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de ... lei până la data de 25.09.2014 în condițiile în care această factură a fost stornată în data de 6 ianuarie 2014.

În concluzie, petenta subliniază faptul că aplicarea tratamentului contabil și fiscal corect este una din obligațiile organelor de inspecție fiscală, alături de aceea de a examina în mod obiectiv starea de fapt și respectiv de a îndruma contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în condițiile art. 7 din Codul de procedură fiscală.

II. Verificarea societății petente a vizat impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferente perioadei 01.01.2011 – 31.12.2013, inspecția fiscală fiind finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr. F-AR ... /29.09.2014, elaborată în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /29.09.2014.

În legătură cu impozitul pe profit suplimentar în sumă totală ... lei calculat pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2013 cu dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, s-a reținut faptul că obligațiile fiscale de plată de natura impozitului pe profit datorat la bugetul statului au fost cauzate, în principal, de provizioanele constituite de către petentă ca și cheltuieli deductibile, iar de către organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, precum și a unor cheltuieli de protocol, cheltuieli cu combustibilul, cheltuieli pentru care nu există justificări că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri, cheltuieli cu piese schimb, etc., astfel:

- petenta, în mod eronat, a considerat cheltuieli deductibile la masa profitului impozabil, cheltuielile de protocol în sumă de ... lei (pentru anul 2011), respectiv în sumă de ... lei (în anul 2012), în condițiile în care, din evidența contabilă a rezultat faptul că în perioada 01.01.2011-31.12.2012, aceasta a înregistrat pierdere (exceptând trim.1.2011, când a înregistrat profit, fapt avut în vedere de organele de inspecție fiscală la calculul profitului impozabil) încalcând astfel prevederile art.21, alin.3, lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- aferent perioadei verificate, petenta a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli privind combustibilul, în sumă de ... lei (pentru anul 2011), respectiv ... lei (pentru anul 2012) și cheltuieli cu piesele de schimb în sumă de ... lei (pentru anul 2012), respectiv ... lei (pentru anul 2013), care au fost utilizate pentru diverse autoturisme proprietatea societății sau aflate în comodat, pentru care aceasta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste cheltuieli sunt deductibile la masa profitului impozabil, încalcând astfel prevederile art.21, alin.3, lit.n) (valabil pentru anul 2011), respectiv art.21, alin.4, lit.t) (valabil pentru anii 2012-2013) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, aferent perioadei 01.01.2011-31.12.2012, petenta nu a ținut seama în totalitate, la calculul impozitului pe profit, de cheltuielile nedeductibile cu amenzi, majorări de întârziere și penalități, în sumă de ... lei (pentru anul 2011), respectiv suma de ... lei (pentru anul 2012), încalcând astfel prevederile art.21, alin.4, lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- organele de control au stabilit că petenta a înregistrat eronat în cadrul cheltuielilor deductibile la masa profitului impozabil, aferente perioadei verificate, 01.01.2011-31.12.2013, cheltuieli reprezentând ambalaje degradate și perisabilități, astfel: ... lei (aferent anului 2011) și ... lei (aferent anului 2012), în situația în care nu a dovedit cu documente justificative cauzele obiective

datorate degradării acestora și nici nu a prezentat documentele de distrugere a bunurilor, încălcând astfel prevederile art.21, alin.3, lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- petenta a înregistrat eronat în cadrul cheltuielilor deductibile cheltuieli reprezentând TVA aferentă bunurilor acordate personalului, în sumă de ... lei (în anul 2011), ... lei (în anul 2013), în condițiile în care conform art.21, alin.4, lit.d) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările, se prevede: "*nu sunt deductibile ... cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă*";

- în mod eronat petenta a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli de exploatare reprezentând „Tain” (apă acordată personalului), în sumă de ... lei (aferent anului 2011), ... lei (aferent anului 2012, încălcând astfel dispozițiile art.21, alin.4, lit.l) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările;

- din verificarea efectuată de către organele de inspecție fiscală, cu privire la modul de calcul a impozitului pe profit, s-a constatat faptul ca în trimestrul IV.2011 societatea a constituit provizioane în suma totală de ... lei, pe care le-a considerat cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit, astfel:

- suma de ... lei, în cont 6814 "chelt.expl.privind provizioane depr.active", reprezentând provizioane client incert C SA;
- suma de ... lei, în cont 6814 "chelt.expl.privind provizioane depr.active", reprezentând provizioane incerti diverși clienți;
- suma de ... lei, în cont 6814 "chelt.expl.privind provizioane depr.active", reprezentând provizion împrumut C SA;
- suma de ... lei, în cont 6814 "chelt.expl.privind provizioane depr.active", reprezentând provizioane alții;
- suma de ... lei, în cont 686 "cheltuieli financiare priv.amort.provizioanelor", reprezentând cheltuieli provizioane financiare (valoarea acțiunilor SC X SA în SC C SA).

- organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta X SA, a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de furnizori de servicii, fără a putea prezenta toate documentele prevăzute de lege din care să rezulte serviciile efectiv prestate de S.C. A SRL, S.C. L SRL și S.C. AP SRL, precum și facturi reprezentând prestări servicii emise de furnizori peste termenul de valabilitate al contractului, încălcând astfel prevederile art.24, alin.4, lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.48 din HG nr.44/2004 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Rapoartele de activitate lunare prezentate, aferent acestor prestări de servicii, fac referire preponderent la activitatea desfășurată de firmele T , respectiv C .

- petenta a înregistrat eronat în cadrul cheltuielilor deductibile, aferente perioadei 01.01.2012 - 31.12.2012, cheltuieli reprezentând sponsorizare, donații, în condițiile în care societatea în anul 2012 a înregistrat pierdere, organele de control stabilind astfel că au fost încălcate prevederile art.21, alin.4, lit. p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. X are încheiat cu S.C. C SA, Contractul de închiriere nr.1/01.07.2006 pentru un spațiu cu destinație depozit în localitatea Lipova (la adresa sediului social al S.C. X SA), pentru o chirie lunară de ... euro + TVA, facturând aceste sume doar până la data de 30.04.2013. Astfel, pentru perioada mai - decembrie 2013, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul sumelor reprezentând chirie nefacturată la termen, rezultând venituri suplimentare din chirii nefacturate.

- petenta X SA, a înregistrat în evidența contabilă, respectiv în luna aprilie, mai și decembrie 2013, un număr de 4 facturi fiscale emise de către SC C SA, reprezentând "decontări KA". Organele de inspecție fiscală au constatat că aferent acestor facturi nu au fost atașate situațiile privind calculul sumelor înscrise în acestea, sau alte documente care să justifice deductibilitatea cheltuielilor la profitul impozabil; de altfel, în timpul controlului, petentei i-au fost solicitate documente care să ateste realitatea celor înscrise în facturile în cauză prin adresa nr.... /27.08.2014, justificările solicitate nefiind puse la dispoziția echipei de control, până la finalizarea inspecției fiscale.

În legătură cu TVA suplimentară în sumă totală ... lei calculate pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2013 cu dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, s-au reținut următoarele:

- organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. X , a încheiat cu S.C. C SA, contractul de închiriere nr. .../01.07.2006 pentru un spațiu cu destinația depozit în localitatea Lipova (la adresa sediului social al SC. X SA), pentru o chirie lunară de 100 euro + TVA, facturând aceste sume, doar până la data 30.04.2013.

Astfel, pentru perioada mai - decembrie 2013, organele de control au procedat la calculul sumelor reprezentând chirie nefacturată la termen, în baza cursului euro valabil la data de 30 a fiecărei luni, rezultând o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în suma de ... lei.

- organele de inspecție fiscală au constatat că petenta, în mod eronat, a înregistrat pe cheltuieli, considerate deductibile, o seama de bunuri degradate (produse și ambalaje), respectiv perisabilități, (sticlă spartă, paleți din lemn, ambalaje - peturi), în baza unor Procese verbale de scoatere din gestiune a bunurilor degradate, în condițiile în care deși petenta a evidențiat scoaterea din

evidența contabilă a acestor bunuri, pe cheltuieli (cont.658) deductibile fiscal, aceasta nu poate face dovada cu documente a cauzelor obiective datorate degradării acestora și nici a documentelor de distrugere a bunurilor.

Astfel, organele de control au procedat la colectarea TVA pentru aceste operațiuni evidențiate pe perioada 2011 - 2013, rezultând o taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei.

- organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei aferente unui număr de 5 facturi reprezentând servicii transport prezentate în copii, pentru care petenta nu a prezentat originalul acestor facturi sau copii confirmate prin semnătura și ștampila în original „conform cu originalul”;

- organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei, pentru achiziții de carburanți, utilizați exclusiv pentru autoturismele proprietatea societății sau deținute în contract de comodat, în condițiile în care aceste vehicule nu sunt utilizate de către persoane cu funcții de conducere sau administrație, nerespectând prevederile art. art. 145¹ (1) din Codul fiscal "*Limitări speciale ale dreptului de deducere*" (valabil în anul 2011);

- organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, aferenta unor achiziții de piese auto și achiziții de servicii de reparații efectuate la diverse autoturisme proprietatea societății sau aflate în comodat, pentru care aceasta nu a prezentat documente care să justifice aceste cheltuieli, încălcând astfel prevederile art.145¹ (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- organele de control au constatat că în mod eronat petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei dintr-o serie de facturi emise de către 3 furnizori de servicii: S.C. A SRL, S.C. L SRL și S.C. AP SRL, precum și facturi reprezentând prestări servicii emise de furnizori peste termenul de valabilitate al contractului, încălcând astfel prevederile art.145, alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aferent facturilor emise de către acești furnizori de servicii, S.C. X SA nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte serviciile efectiv prestate, respectiv: situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale, orice alte documente de justificare a serviciilor prestate efectiv, prevăzute la art. 24 alin.(4) lit m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, petenta nefăcând dovada prin prisma documentelor prezentate ca serviciile facturate sunt destinate operațiunilor impozabile ale contribuabilului, așa cum sunt definite de art. 145 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal.

Rapoartele de activitate lunare prezentate de petentă, aferent acestor prestări de servicii, au fost analizate de organele de inspecție fiscală, stabilindu-se că fac referire preponderent la activitatea desfășurată de firmele T , respectiv C .

- organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă serviciilor de transport și cazare, în condițiile în care din documentele verificate cu privire la aceste cheltuieli a rezultat că în perioada februarie - decembrie 2013 societatea petentă și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei din facturi reprezentând: servicii transport cu avionul, cazare, pentru diverse persoane care nu au calitatea de angajat în S.C. X SA (ex., ...,,);

- organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de lei în baza unui număr de 4 facturi emise de către S.C. C SA în lunile aprilie, mai și decembrie 2013, facturi având specificația "decontări cheltuieli KA" în condițiile în care urmare verificării, organele de control au constatat că aceste facturi nu au atașate situațiile privind calculul sumelor reprezentând "decontările de cheltuieli KA", refacturate de către SC. C SA către S.C. X SA în evidența contabilă a petentei regăsindu-se lunar facturi având anexate documente detaliate privind recuperarea acestor cheltuieli, incluse în aceste luni, cu excepția celor patru.

III. S.C. X S.A. cu sediul în, jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ... , are cod unic de înregistrare RO ... , cont bancar deschis la Banca ... SA ... și are ca obiect principal de activitate „... ” – cod CAEN

A) Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei și accesoriile aferente, se rețin următoarele:

A.1) Referitor la capătul de cerere privind ajustările pentru deprecierea creanțelor comerciale deținute asupra C SA înregistrate în anul 2011 și anulate în anul 2013 – ... lei, se rețin următoarele:

În fapt, petenta și-a constituit provizioane pentru clienți incerti, respectiv C SA (parte afiliată X SA) în sumă totală de ... lei, cheltuieli pe care petenta le-a considerat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2011.

Ajustarea pentru deprecierea creanțelor comerciale constituită în anul 2011 a fost anulată în anul 2013, urmare a admiterii și confirmării Planului de reorganizare a SC C SA prin Încheierea nr. din 24.10.2013 pronunțată de Tribunalul București – Secția a VII-A Civilă în dosar nr. ... /3/2011.

Anularea ajustării s-a efectuat de către petentă prin evidențierea în contul de venituri 7812 „Venituri din provizioane” a sumei de ... lei, ca fiind

neimpozabile, concomitent creanța SC X SA asupra SC C SA fiind scoasă din gestiunea petentei în urma punerii în aplicare a Planului de reorganizare a SC C SA și evidențiată în contul 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși”, ca fiind nedeductibilă.

În drept, **O.G. nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“**ART. 84**

Corectarea declarațiilor fiscale

(...)

(6) *În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.”*

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„*Reguli generale*

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.*

(...)

Provizioane și rezerve

ART. 22

(1) *Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:*

(...)

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;

2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;

3. nu sunt garantate de altă persoană;

4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a determinat baza impozabilă a impozitului pe profit aferent anului 2011, prin

inclusiunea cheltuielilor cu provizioanele ca și cheltuieli deductibile fiscal, în condițiile în care petenta nu se încadra în prevederile art. 22 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece creanțele pentru care s-au constituit provizioane în sumă totală de ... lei sunt datorate de către SC C SA (parte afiliată SC X SA), așa cum este definită de art. 7 alin. (1) pct. 21 din același act normativ.

De altfel, caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu provizioanele pentru clienți incerti, respectiv C SA, în sumă totală de ... lei, pentru anul 2011 nu a fost contestat de petentă, aceasta solicitând „acordarea dreptului Societății de a tratata ca deductibilă, în anul 2013, suma de ... lei, aferentă scoaterii din gestiune a creanțelor asupra clientului C ”.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în anul 2013 această cheltuială în sumă de ... lei aferentă scoaterii din gestiune a creanțelor asupra clientului C SA a fost determinată de punerea în aplicare a Planului de reorganizare al SC C SA, admis și confirmat prin Încheierea nr. ... /24.10.2013 din dosar nr. ... /3/2011 pronunțată de Tribunalul București, existentă în fotocopie la dosarul cauzei.

Planul de reorganizare a fost admis și confirmat de instanța de judecată la data de 24.10.2013 în baza art. 101 alin. (1) lit. A) din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, în vigoare la data de 24.10.2013, astfel că în cauză sunt aplicabile dispozițiile art. 102 alin. (1) și art. 103 din același act normativ care precizează:

„ART. 102

(1) Când sentința care confirmă un plan intră în vigoare, activitatea debitorului este reorganizată în mod corespunzător; creanțele și drepturile creditorilor și ale celorlalte părți interesate sunt modificate astfel cum este prevăzut în plan. În cazul intrării în faliment ca urmare a eșuării planului sau a unei executări silită, planul confirmat va fi socotit ca o hotărâre definitivă și irevocabilă împotriva debitorului. Pentru executarea silită a acestor creanțe, calitatea de titlu executoriu o va avea sentința de confirmare a planului.

ART. 103

(1) In urma confirmării unui plan de reorganizare, debitorul isi va conduce activitatea sub supravegherea administratorului judiciar si in conformitate cu planul confirmat, pana cand judecatorul-sindic va dispune, motivat, fie incheierea procedurii insolventei si luarea tuturor masurilor pentru reinsertia debitorului in activitatea comerciala, fie incetarea reorganizarii si trecerea la faliment, in conditiile art. 107 si urmatoarele.

(2) Pe parcursul reorganizării, debitorul va fi condus de administratorul special, sub supravegherea administratorului judiciar. Actionarii, asociatii si membrii cu raspundere limitata nu au dreptul de a interveni in conducerea activitatii ori in administrarea averii debitorului, cu exceptia si in limita cazurilor expres si limitativ prevazute de lege si in planul de reorganizare.

(3) Debitorul va fi obligat sa indeplineasca, fara intarziere, schimbarile de structura prevazute in plan.”

În considerarea prevederilor legale ce reglementează în cazul confirmării unui plan de reorganizare legiuitorul a prevăzut expres că *„Pentru executarea silită a acestor creanțe, calitatea de titlu executoriu o va avea sentința de confirmare a planului.”*, iar *„Debitorul va fi obligat sa indeplineasca, fără întârziere, schimbarile de structura prevazute in plan.”*, rezultă că hotărârea instanței din data de 24.10.2013 a devenit executorie la data pronunțării Încheierii nr. /24.10.2013 din dosar nr. ... /3/2011 de către Tribunalul București, încheiere în care de altfel nu a fost stipulată nicio cale de atac sau vreun termen în care aceasta poate fi atacată, părțile urmând doar să respecte îndeplinirea Planului admis de instanța de judecată.

Totodată în dispozitivul Încheierii nr. /24.10.2013 Tribunalul București a fixat următorul termen pentru continuarea procedurii la data de 15.01.2014, termen la care soluția instanței a fost amânarea cauzei pentru continuarea planului de reorganizare.

Astfel în condițiile în care debitorul are obligația îndeplinirii Planului de reorganizare **„de îndată”**, iar publicarea hotărârii judecătorești în Buletinul procedurilor de insolvență se face după mai mult de două luni de la pronunțare, ne-am afla în situația în care legea s-ar dovedi inefficientă cu atât mai mult cu cât anterior admiterii Planului conform art. 98 alin. (1) din Legea nr. 86/2006

“ART. 98

(1) Cate o copie de pe planul propus va fi depusa la greșa tribunalului si la oficiul registrului comertului sau, dupa caz, la registrul societatilor agricole si va fi comunicata debitorului, prin administratorul special, administratorului judiciar si comitetului creditorilor.”. Rezultă că la momentul pronunțării hotărârii părțile implicate în dosarul nr. ... /3/2011 având ca obiect procedura insolvenței față de SC C SA aveau o copie a planului de reorganizare care a fost admis la data de 24.10.2013, putând astfel proceda la aplicarea „de îndată” a acestuia.

În condițiile art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, stipulează: *„(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.”*, se reține că Buletinul procedurilor de insolvență este definit de legiuitor la pct. 29 al art. 3 din Legea nr. 86/2006, ca fiind *„publicația editată de Oficiul Național al Registrului Comerțului, care are drept scop publicarea citațiilor, convocărilor, notificărilor și comunicărilor actelor de procedură efectuate de instanțele judecătorești, administratorul judiciar/lichidator după deschiderea procedurii prevăzute de prezenta lege;”*.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organelor de inspecție fiscală nu le-a fost prezentat Planul de reorganizare al SC C SA, depus de petentă împreună cu contestația formulată; dar referitor la aplicabilitatea Planului de reorganizare admis de către instanța de judecată organele fiscale au arătat în cuprinsul Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... /16.10.2014 că „acest aspect care nu a influențat decizia organului fiscal, cu atât mai mult cu cât Comunicarea Sentinței judecătorești nr. ... /09.12.2013, prin care a fost aprobat Planul de reorganizare al SC C SA, a fost publicată în Buletinul Procedurilor de Insolvență nr. ... /10.01.2014.”

Examinând art. 29 din Legea nr. 85/2006, la care se face referire în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... /16.10.2014, se constată că acesta are următorul conținut:

„ART. 29

(1) In cazul unei cereri introduse de o societate in nume colectiv sau in comandita, acea cerere nu va fi considerata ca fiind facuta si de asociatii cu raspundere nelimitata ori, in conditiile art. 31-33, si impotriva lor.

(2) O cerere introdusa de un asociat cu raspundere nelimitata ori impotriva acestuia pentru datoriile sale va fi fara efecte juridice cu privire la societatea in nume colectiv sau in comandita din care face parte.

(3) Prevederile alin. (1) si (2) se aplica, in mod corespunzator, in privinta cererilor introduse de grupurile de interes economic sau de membrii acestora.”, astfel că articolul citat în cuprinsului Referatului nr. ... /16.10.2014, fila 12, ca fiind art. 29, nu coincide cu cel din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței.

Examinând conținutul articolului citat în Referatul nr. ... /16.10.2014, rezultă că primul paragraf al articolului citat la pag. 12 reprezintă pct. 29 al art. 3 din Legea nr. 85/2006, respectiv:

„ART. 3

In intelesul prezentei legi, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

(...)

29. Buletinul procedurilor de insolvență este publicația editată de Oficiul Național al Registrului Comerțului, care are drept scop publicarea citațiilor, convocărilor, notificărilor și comunicărilor actelor de procedură efectuate de instanțele judecătorești, administratorul judiciar/lichidator după deschiderea procedurii de insolvență prevăzute de prezenta lege;”,

iar al doilea alineat citat în cuprinsul Referatului, respectiv „Publicarea actelor de procedură sau, după caz, a hotărârilor judecătorești în Buletinul procedurilor de insolvență înlocuiește, de la data publicării acestora, citarea, convocarea și notificarea actelor de procedură efectuate individual față de participanții la proces, acestea fiind prezumate a fi îndeplinite la data publicării.” reprezintă alin. (9) al art. 7 din Legea nr. 85/2006.

Referitor la dispozițiile art. 7 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței învederăm că prin Decizia Curții Constituționale nr. 1.137 din 4 decembrie 2007, publicată în M.O. nr. 31 din 15 ianuarie 2008 a fost admisă excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 7 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, constatându-se că acestea sunt contrare art. 24 și art. 53 din Constituție, în măsura în care se interpretează că prima comunicare a actelor de procedură către persoanele împotriva cărora se promovează o acțiune în temeiul dispozițiilor Legii nr. 85/2006, ulterior deschiderii procedurii insolvenței, se realizează numai prin Buletinul procedurilor de insolvență, iar nu și potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă.

Conform art. 147 din Constituția României republicată, dispozițiile din legile și ordonanțele în vigoare, precum și cele din regulamente, constatate ca fiind neconstituționale, își încetează efectele juridice la 45 de zile de la publicarea deciziei Curții Constituționale dacă, în acest interval, Parlamentul sau Guvernul, după caz, nu pun de acord prevederile neconstituționale cu dispozițiile Constituției. Pe durata acestui termen, dispozițiile constatate ca fiind neconstituționale sunt suspendate de drept.

Prin urmare, în intervalul 15 ianuarie 2008-29 februarie 2008, dispozițiile art. 7 din Legea nr. 85/2006 au fost suspendate de drept, acestea încetându-și efectele juridice, începând cu data de 1 martie 2008, astfel că în cauză este incident dreptul comun în materie reprezentat de dispozițiile Codului de procedură civilă, astfel:

Codul de procedură civilă:

“ART. 261

(1) Hotararea se da în numele legii și va cuprinde:

1. aratarea instanței care a pronunțat-o și numele judecătorilor care au luat parte la judecata;

2. numele, domiciliul sau reședința părților, calitatea în care s-au judecat; numele mandatarilor sau reprezentanților legali și al avocaților;

3. obiectul cererii și susținerile în prescurtare ale părților cu aratarea dovezilor;

4. aratarea concluziilor procurorului;

5. motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței, cum și cele pentru care s-au înlăturat cererile părților;

6. dispozitivul;

7. calea de atac și termenul în care se poate exercita;

8. mențiunea că pronunțarea s-a făcut în ședința publică, precum și semnăturile judecătorilor și greșierului.

(...)

(3) Hotararea se va comunica părților, în copie, în cazul în care este necesar pentru curgerea termenului de exercitare a apelului sau recursului. Comunicarea se va face în termen de 7 zile de la pronunțarea hotărârii.

ART. 278

Hotararile primei instante sunt executorii de drept cand au ca obiect:

(....)

8. In orice alte cazuri in care legea prevede ca hotararea este executorie.”

Pe cale de consecință în considerarea celor mai sus prezentate rezultă că argumentul organelor fiscale, respectiv „publicarea în Buletinul procedurilor de insolvență s-a făcut numai în anul 2014, respectiv în data de 10.01.2014, în mod corect societatea a stabilit că aceste sume sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal” nu mai subzistă, constatându-se astfel, așa cum s-a demonstrat în cele ce pred, că situației de fapt existente îi sunt aplicabile normele legale enumerate, motiv pentru care în cauză se va face aplicațiunea art. 216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”, urmând a se desființa Decizia de impunere nr. F-AR nr. ... /29.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în legătură cu acest capăt de cerere, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, cele precizate în prezenta decizie.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor face aplicațiunea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

ART. 65

(...)

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

ART. 84

Corectarea declarațiilor fiscale

(...)

(6) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.

ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(...)

(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;

ART. 105

„(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Ordinul Președintelui ANAF nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice", Anexa 2 – Instrucțiuni de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice", referitor la completarea punctului 2.1.2 Motivul de fapt, prevede următoarele:

„2.1.2. "Motivul de fapt": se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.

Informațiile prevăzute la pct. 2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 se vor completa pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale și/sau accesorii aferente acestora. În cazurile în care legea permite și există constatări, se pot înscrie obligații fiscale accesorii, fără ca organele fiscale să stabilească o obligație fiscală principală suplimentară. În acest caz, în coloana 4 "Baza impozabilă stabilită suplimentar" se va înscrie obligația fiscală principală stabilită suplimentar de plată pe o anumită perioadă, chiar dacă în perioadele următoare aceasta s-a anulat.”

Din textele legale mai sus citate rezultă că organul de inspecție fiscală are obligația de a motiva din punct de vedere faptic și legal, decizia de impunere; în situația dată de a indica sub aspect legal momentul intrării în vigoare a sentinței care a confirmat planul de reorganizare, în condițiile în care așa cum s-a demonstrat în cuprinsul prezentei norma legală pe care s-au bazat constatările

organelor de inspecție fiscală, vis-a-vis de dispozițiile art. 7 din Legea nr. 85/2006, a fost declarată neconstituțională.

Totodată cu ocazia reverificării vor analiza acordarea dreptului de a trata ca deductibilă, în anul 2013, cheltuiala în sumă de ... lei, pe lângă normele legale mai sus citate, și raportat la dispozițiile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal coroborat cu pct. 23 lit. k) din Normele metodologice de aplicare a art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, respectiv:

„23. In sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

(...)

k) cheltuielile înregistrate la scoaterea din gestiune a creanțelor asupra clienților, determinate de punerea în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.”

A.2) Referitor la capătul de cerere privind Cheltuieli înregistrate la scoaterea din gestiune a creanțelor asupra clienților în anul 2013 – ... lei, se rețin următoarele:

În fapt, în anul 2013, petenta a înregistrat ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil suma de ... lei reprezentând anularea unor creanțe deținute de aceasta asupra diverșilor clienți, alții decât C SA.

Prin actul administrativ atacat a fost confirmat tratamentul fiscal aplicat de societatea petentă, dar prin contestația formulată aceasta solicită acordarea dreptului de a considera ca deductibilă cheltuiala în sumă de ... lei reprezentând:

- ... lei – cheltuială ce provine din anularea creanțelor deținute asupra clienților pentru care procedura de faliment a fost închisă pe baza unei hotărâri judecătorești sau care au fost lichidați/radiați
- ... lei – cheltuială ce provine din anularea creanțelor deținute asupra clienților care, în urma unei Sentințe judecătorești aveau obligativitatea de a pune în aplicare un Plan de reorganizare.

În drept, Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data de 31.12.2013:

“Cheltuieli

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:

(...)

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

(...)

3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;

H.G. nr. 44/2003 de aprobare a Normelor metodologice privind aplicarea Codului fiscal:

„23. In sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si urmatoarele:

(...)

k) cheltuielile înregistrate la scoaterea din gestiune a creanțelor asupra clienților, determinate de punerea în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.”

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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.

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a înțeles să accepte la deducere la calculul profitului impozabil pierderile din creanțe neîncasate de la clienți la care procedura de faliment a fost închisă în baza hotărârii judecătorești și pentru care s-au constituit provizioane, precum și în cazul în care creanțele provin de la debitor care este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori.

În susținerea contestației ca și documente justificative petenta prezintă mai multe pagini listate de pe internet care fac referire la lichidarea/falimentul/radierea societăților la care petenta deține creanțe, respectiv care sunt sub incidența Legii nr. 85/2006.

Din analiza acestor extrase se reține că acestea reprezintă, în fapt, o prezentare de informații oferite on-line, în care însă nu este precizată data de la care aceste firme au intrat în starea de lichidare/faliment/radiere.

Totodată petenta prezintă pagini listate cuprinzând informații înscrise în site-ul aparținând Ministerului Justiției – portal.just.ro – respectiv Tribunalul Arad și Curtea de Apel Timișoara.

În ceea ce privește închiderea procedurii de faliment, Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr. 2/2004 a stipulat că *„În accepțiunea Codului fiscal, data declarării falimentului este data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 64/1995, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă.”*

Ordinul nr. 1.753 din 22 noiembrie 2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, în vigoare în perioada 13.12.2004 – 03.11.2009:

“46. (...) Scăderea din evidență a creanțelor și datoriiilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise se efectuează numai după ce au fost întreprinse toate demersurile juridice, potrivit legii, pentru decontarea acestora.”

Ordinul nr. 2.861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriiilor și capitalurilor proprii, în vigoare din data de 04.11.2009:

“39. Pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor, respectiv a urmării decontării creanțelor.

Pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, comisia de inventariere stabilește natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și depreciierilor constatate, precum și natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele faptice, rezultate în urma inventarierii.”

Așadar, având în vedere articolele de lege citate mai sus, se reține că, organele de inspecție fiscală nu au verificat dacă petenta poate **face dovada** că a procedat la această măsură deoarece creanțele sale sunt certe, lichide și exigibile și că nu-și mai poate recupera sumele de bani cuvenite de la debitorul falit nici în urma lichidării activului acestuia, nu a verificat dacă petenta a întreprins toate demersurile în justiție pentru recuperarea creanței deținute asupra firmelor debitoare, aceasta având posibilitatea prin înscrierea la procedura reorganizării judiciare și a falimentului prevăzută de Legea nr.64/1995, respectiv la procedura insolvenței reglementată de Legea nr.85/2006, în funcție de perioada incidentă

operațiunii, **să facă demersurile legale în vederea recuperării totale sau parțiale a creanței de la debitorii săi aflați în procedura de faliment.**

Având în vedere cele reținute și prevederile legale enunțate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la faptul că petenta a înregistrat cheltuieli nedeductibile, dar care în opinia sa, din contestația formulată, se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil, fără a deține hotărâri judecătorești care să ateste închiderea procedurii de faliment a debitorilor.

Astfel, pentru determinarea stării de fapt organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere prevederile art.6 și ale art.60 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

6. *“Exercitarea dreptului de apreciere*

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

60. *“Obligația autorităților și instituțiilor publice de a furniza informații și de a prezenta acte*

(1) Autoritățile publice, instituțiile publice și de interes public, centrale și locale, precum și serviciile deconcentrate ale autorităților publice centrale vor furniza informații și acte organelor fiscale, la cererea acestora.”

Prin urmare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(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.”

se va desființa Decizia de impunere nr. F-AR nr. ... /29.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în legătură cu acest capăt de cerere, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, cele precizate în prezenta decizie.

A.3) Referitor la capătul de cerere privind ajustările pentru deprecierea creanțelor reprezentând împrumutul acordat C SA înregistrate în anul 2011– ... lei, se rețin următoarele:

În fapt, petenta a înregistrat ajustări pentru deprecierea creanțelor deținute asupra C SA (parte afiliată X), în sumă de ... lei, reprezentând un împrumut acordat de X firmei C , în anul 2011 cheltuiala fiind considerată de către petentă deductibilă la determinarea masei impozabile a profitului.

Ajustarea pentru deprecierea creanțelor deținute asupra C SA constituită în anul 2011 nu a fost anulată în anul 2013, urmare a admiterii și confirmării Planului de reorganizare a SC C SA prin Încheierea nr. C din 24.10.2013 pronunțată de Tribunalul București – Secția a VII-A Civilă în dosar nr. ... /3/2011, fapt datorat conform susținerilor din contestație unei „erori contabile”, dar petenta a prezentat „scoaterea din gestiune a creanței asupra C SA în sumă de ... lei, în ianuarie 2014, prin reflectarea operațiunii în contul 117 "rezultatul reportat"”.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Cheltuieli

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.”

H.G. nr. 44/2003 de aprobare a Normelor metodologice privind aplicarea Codului fiscal:

“23. In sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si urmatoarele:

(...)

k) cheltuielile înregistrate la scoaterea din gestiune a creanțelor asupra clienților, determinate de punerea în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că admiterea Planului de reorganizare al SC C SA a avut loc prin Sentința judecătorească nr. pronunțată de Tribunalul București în dosar nr. ... /3/2011 la data de 24.10.2013.

Așa cum s-a arătat la pct. A.1) din prezenta rezultă că în legătură cu Încheierea nr. C /24.10.2013 din dosar nr. ... /3/2011 pronunțată de Tribunalul București, organele de inspecție fiscală urmează a analiza în condițiile legii, data la care aceasta a devenit executorie, cu consecința identificării anului fiscal în care debitorul avea obligația îndeplinirii Planului de reorganizare de îndată.

Pe cale de consecință, în considerarea principiului aplicării unitare a legislației reglementat la art. 5 din Codul de procedură fiscală, care în sens material, statuează că persoanele/stările de fapt aflate în situații identice trebuie tratate identic, în considerarea art. 216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau partial 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”,

se va desființa Decizia de impunere nr. F-AR nr. ... /29.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în legătură cu acest capăt de cerere, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, cele precizate în prezenta decizie.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor face aplicațiunea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

ART. 65

(...)

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

ART. 84

Corectarea declarațiilor fiscale

(...)

(6) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.

ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(...)

(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;

ART. 105

„(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

organele fiscale în considerarea Ordinului Președintelui ANAF nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice", Anexa 2 – Instrucțiuni de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice", referitor la completarea punctului 2.1.2 Motivul de fapt, prevede următoarele:

„2.1.2. "Motivul de fapt": se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.”

urmând a stabili starea de fapt incidentă și în consecință procedând la analizarea cheltuielii în sumă de ... lei, reprezentând un împrumut acordat de X societății C, ca fiind deductibilă/nedeductibilă în anul 2013.

A.4) Referitor la capătul de cerere privind ajustările pentru deprecierea titlurilor de participare deținute la C SA înregistrate în anul 2011 – ... lei:

În fapt, petenta a înregistrat în cursul anului 2011 în contul 686 „Chlet.finac.priv.amort.prov.” suma de ... , reprezentând deprecierea titlurilor de participare deținute la C SA, în anul 2011, ca și cheltuiala fiind considerată deductibilă la calculul profitului impozabil.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Provizioane și rezerve

ART. 22

*(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, **numai în conformitate cu prezentul articol**, astfel:*

a) rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz, potrivit legilor de organizare și funcționare. În cazul în care aceasta este utilizată pentru acoperirea pierderilor sau este distribuită sub orice formă, reconstituirea ulterioară a rezervei nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil. Prin excepție, rezerva constituită de persoanele juridice care furnizează utilități societăților comerciale care se restructurează, se reorganizează sau se privatizează poate fi folosită pentru acoperirea pierderilor de valoare a pachetului de acțiuni obținut în urma procedurii de conversie a creanțelor, iar sumele destinate reconstituirii ulterioare a acesteia sunt deductibile la calculul profitului impozabil;

- b) provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților;
- c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:
1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;
 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;
 3. nu sunt garantate de altă persoană;
 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;
- d) provizioanele specifice, constituite potrivit legilor de organizare și funcționare, de către instituțiile de credit, instituțiile financiare nebancare înscrise în Registrul general ținut de Banca Națională a României, precum și provizioanele specifice constituite de alte persoane juridice similare;
- h) rezervele tehnice constituite de societățile de asigurare și reasigurare, potrivit prevederilor legale de organizare și funcționare, cu excepția rezervei de egalizare. Pentru contractele de asigurare cedate în reasigurare, rezervele se diminuează astfel încât nivelul acestora să acopere partea de risc care rămâne în sarcina asigurătorului, după deducerea reasigurării;
- i) provizioanele de risc pentru operațiunile pe piețele financiare, constituite potrivit reglementărilor Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare;
- j) provizioanele constituite în limita unui procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:
1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;
 2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;
 3. nu sunt garantate de altă persoană;
 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.
- k) provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșuri, constituite de contribuabilii care desfășoară activități de depozitare a deșeurilor, potrivit legii, în limita sumei stabilite prin proiectul pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului, corespunzătoare cotei-părți din tarifele de depozitare percepute.
- l) provizioanele constituite de companiile aeriene din România pentru acoperirea cheltuielilor de întreținere și reparare a parcului de aeronave și a

componentelor aferente, potrivit programelor de întreținere a aeronavelor, aprobate corespunzător de către Autoritatea Aeronautică Civilă Română.”

În considerarea dispozițiilor art. 22 alin. (1) din Codul fiscal rezultă că legiuitorul a prevăzut în mod limitativ dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor la determinarea masei impozabile a profitului, prin utilizarea sintagmei “numai în conformitate cu prezentul articol”.

Pe cale de consecință în condițiile în care provizionul pentru deprecierea imobilizărilor financiare nu este inclus în enumerarea conținută la art. 22 alin. (1) din Codul fiscal, petenta nu are dreptul la stabilirea ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2011, organele de inspecție în mod corect și legal făcând aplicațiunea dispozițiilor art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, respectiv:

Cheltuieli

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.”

coroborat cu dispozițiile pct. 23 de aplicare a art. 21 alin. (1) din H.G. nr. 44/2003 de aprobare a Normelor metodologice privind aplicarea Codului fiscal, în care sunt prevăzute în mod explicit cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, aceste cheltuieli cu deprecierea titlurilor de participare nefiind cuprinse în cadrul cheltuielilor deductibile.

Referitor la argumentația petentei din contestația formulată conform căreia „Anterior anului 2012, legislația fiscală nu conținea prevederi exprese privind tratamentul fiscal al provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor financiare, însă, ulterior, prin intermediul unei modificări introduse în Normele metodologice de aplicare a Titlului II al Codului fiscal prin H.G. nr. 50 din 25 ianuarie 2012 (punctul 23, lit. i), deductibilitatea cheltuielilor rezultate din deprecierea titlurilor de participare, înregistrată conform reglementărilor contabile aplicabile, a fost confirmată.”, învederăm că acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în virtutea principiului general de drept *tempus regit actum*, pentru acest capăt de cerere contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la faptul că petenta contestă în întregime obligația fiscală reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, dar în motivarea contestației petenta a prezentat argumente doar în legătură cu sumele stabilite suplimentar urmare provizioanelor constituite de către aceasta, analizate în prezenta la pct. A.1) – A.4), pentru celelalte aspecte constatate de organele de control, aspecte care au generat obligații suplimentare de plată în sarcina petentei, enumerate în Raportul de inspecție fiscală nr. ... /29.09.2014, Decizia de impunere nr. ... /29.09.2014, respectiv la pct. II al prezentei, învederăm că în contestația

formulată petenta a ignorat dispozițiile art. 206 alin. 1 lit.c) și d) din Codul de procedura fiscală:

"ART. 206

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]"

nedeputând dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care sa facă proba pretențiilor din contestația formulată, cu toate că în conformitate cu dispozițiile art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 din dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedeputarea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Pentru toate aceste motive, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 217 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“ART. 217

Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) *Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.*”

se va respinge ca nemotivată contestația formulată de petenta X SA pentru capetele de cerere pentru care petenta nu a înțeles să precizeze motive de fapt, motive de drept și să probeze cu dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală pretențiile din contestația formulată, contestația se va respinge ca nemotivată.

Având în vedere că, în conformitate cu pct. A.1) – A.3) din prezenta, Decizia de impunere nr. F-AR nr. ... /29.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală a fost desființată, în condițiile în care organul de soluționare a contestației este în imposibilitatea fracționării obligației fiscale pronunțându-se asupra unei părți din suma reprezentând impozit pe profit, cheltuielile analizate la pct. A.1) – A.3) influențând masa impozabilă, motiv pentru care se va desființa Decizia de impunere F-AR nr. ... /29.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt fiscală ținând cont de considerentele precizate în conținutul deciziei de soluționare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit pentru care s-a dispus desființarea.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculat în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-AR nr. ... /29.09.2014, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul contestat reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei Decizia de impunere F-AR nr. ... /29.09.2014 va fi desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei, respectiv penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere F-AR nr. ... /29.09.2014 va fi desființată.

B) Cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei și accesoriile aferente, se rețin următoarele:

B.1) Referitor la capătul de cerere privind calcularea debitului, a dobânzilor și penalităților de întârziere pentru perioada ianuarie 2011 – octombrie 2011 – ... lei (TVA stabilită ca fiind datorată suplimentar) și ... lei (accesorii aferente), se rețin următoarele:

În fapt, pentru perioada 01.01.2011 – 31.10.2011 a fost stabilită suplimentar o TVA în sumă de ... lei (Anexa nr. 14 la RIF). Totodată pentru suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar pentru perioada 01.01.2011 – 30.09.2011 organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei.

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:
„ART. 91

Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(...)

ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

(...)

ART. 120

Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(...)”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi/ majorări de întârziere și penalități de întârziere.

Referitor la accesoriile datorate de debitori in cazul deschiderii procedurii insolventei, art. 122¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

“Art. 122¹.

Pentru creanțele fiscale născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței nu se datorează și nu se calculează dobânzi și penalități de întârziere după data deschiderii procedurii insolvenței”.

Incepand cu data de 17 septembrie 2011, prin O.G. nr. 29/2011 a fost modificat art. 122¹ dupa cum urmeaza:

“În cazul contribuabililor cărora li s-a deschis procedura insolvenței, pentru creanțele fiscale născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței se datorează dobânzi și penalități de întârziere potrivit legii care reglementează această procedură”.

Astfel, conform art. 41 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolventei, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 41.

(1) *Nici o dobândă, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuială, numită generic accesorii, nu va putea fi adăugată creanțelor născute anterior datei deschiderii procedurii.*

(2) *Prin excepție de la prevederile alin. (1), creanțele garantate se înscriu în tabelul definitiv până la valoarea garanției stabilită prin evaluare, dispusă de administratorul judiciar sau de lichidator. În cazul în care valorificarea activelor asupra cărora poartă garanția se va face la un preț mai mare decât suma înscrisă în tabelul definitiv sau definitiv consolidat, diferența favorabilă va reveni tot creditorului garantat, chiar dacă o parte din creanța sa fusese înscrisă drept creanță chirografară, până la acoperirea creanței principale și a accesoriilor ce se vor calcula.*

(3) *În cazul în care se confirmă un plan de reorganizare, dobânzile, majorările ori penalitățile de orice fel sau cheltuielile accesorii la obligațiile născute ulterior datei deschiderii procedurii generale se achită în conformitate cu actele din care rezultă și cu prevederile programului de plăți. În cazul în care planul eșuează, prevederile alin. (1) și (2) se aplică corespunzător pentru calculul accesoriilor cuprinse în programul de plăți, la data intrării în faliment.*

(4) *Nici o dobândă, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuială, numită generic accesorii, nu va putea fi adăugată creanțelor născute ulterior datei deschiderii atât a procedurii simplificate, cât și a celei generale, în cazul în care nici un plan de reorganizare nu este confirmat”.*

Din cele ce preced rezulta ca, pana la data intrarii in vigoare a O.G. nr. 29/2011, nu se datorau majorari/dobanzi si penalitati de intarziere dupa data deschiderii procedurii insolventei pentru creantele fiscale indiferent de momentul nasterii acestora. Dupa intrarea in vigoare a O.G. nr. 29/2011 pentru debitorii carora li s-a deschis procedura insolventei se datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere conform reglementarilor specifice procedurii insolventei.”

De asemenea, potrivit art.1 din Decizia nr.1/2008 a Comisiei de proceduri fiscale emisă prin Ordinul nr.1537/11.11.2008, care stipulează:

„1. În sensul art. 122¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, al art. 45 din Legea nr. 64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și al art. 41 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările ulterioare:

- începând cu data intrării în vigoare a Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, în cazul contribuabililor pentru care s-a deschis procedura reorganizării judiciare și a insolvenței, după caz, nu se mai

datorează și nu se mai calculează obligații fiscale accesorii pentru creanțele înscrise la masa credală și pentru cele rezultate din activitatea curentă, indiferent de data deschiderii acestei proceduri.”

Astfel, potrivit acestor prevederi, aplicabile la data deschiderii procedurii insolvenței pentru SC X SA, respectiv 07.11.2011, se reține că, nu se mai datorează și nu se mai calculează obligații fiscale accesorii pentru creanțele înscrise la masa credală și pentru cele rezultate din activitatea curentă, indiferent de data deschiderii acestei proceduri.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că față de petenta a fost declanșată procedura insolvenței începând cu data de 07.11.2011, conform Înceierii civile nr. ... /C pronunțată în ședința camerei de consiliu din data de 07 noiembrie 2011 de Tribunalul Arad în dosar nr. ... /108/2011.

Procedura insolvenței a fost încheiată 21.10.2013 conform Notei Anexe nr. 14 la RIF „Centralizator TVA stabilită suplimentar pe perioada 2011 – 2013. Calcul majorări și penalități la 25.09.2014”.

În vederea soluționării cauzei, se vor avea în vedere puncte de vedere emise de direcțiile de specialitate din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală asupra legalității stabilirii de către organele de inspecție fiscală a diferențelor de obligații fiscale aferente perioadei ianuarie 2011 – octombrie 2011, respectiv a calculării de accesorii aferente în condițiile în care în intervalul 07.11.2011 – 21.10.2013 față de petentă a fost declanșată procedura insolvenței conform Legii nr. 85/2006, puncte de vedere din al căror conținut cităm:

- „[...] pentru creanțele născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței, îi pot fi calculate obligații fiscale accesorii începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv, întrucât acțiunile de inspecție fiscală au fost finalizate după data ieșirii din insolvență a societății”, și

- „[...] pentru creanțele neînscrise la masa credală, organul fiscal, la întocmirea actului de inspecție fiscală, poate calcula obligații fiscale accesorii, în măsura în care contribuabilul nu se mai află sub protecția conferită de legea insolvenței, ieșind dintr-o astfel de procedură și reintrând în circuitul comercial prin continuarea activității.”

Prin urmare, având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale incidente în cauză, documentele existente la dosarul cauzei, faptul că petenta nu demonstrează faptul că sumele stabilite prin actul administrativ atacat au fost înscrise la masa credală, susținerile sale nu pot fi luate în considerare în condițiile în care la data efectuării inspecției fiscale petenta nu se mai afla sub protecția conferită de Legea insolvenței „ieșind dintr-o astfel de procedură și reintrând în circuitul comercial prin continuarea activității.”

Astfel în condițiile în care prin contestația formulată petenta nu prezintă argumente referitoare la modul de calcul al acestor accesorii, în ceea ce privește perioada și cota aplicată, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina petentei aceste obligații fiscale, motiv pentru care în legătură cu acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

B.2) Referitor la capătul de cerere privind TVA aferentă produselor și ambalajelor degradate și perisabilităților pentru perioada noiembrie 2011 – decembrie 2013 – ... lei, se rețin următoarele:

În fapt, petenta a înregistrat în evidența contabilă din perioada 01.01.2011 – 31.12.2013, cheltuieli cu scoaterea din gestiune a bunurilor degradate și perisabilităților, cu o TVA aferentă în cuantum de ... lei, deoarece a considerat că bunurile degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, nu constituie livrare de bunuri în sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal.

Referitor la suma contestată la acest capăt de cerere învedereăm că petenta contestă suma de ... lei ca reprezentând TVA aferentă produselor și ambalajelor degradate și perisabilităților pentru perioada noiembrie 2011 – decembrie 2013 – ... lei, deși suma înscrisă în actul administrativ atacat este de ... lei, dar în condițiile în care suma totală contestată reprezentând TVA este ... lei înscrisă în decizia de impunere atacată, sumă ce conține și TVA în cuantum de ... lei, DGRFP Timișoara se va investi, referitor la acest capăt de cerere cu suma de ... lei reprezentând TVA aferentă produselor și ambalajelor degradate și perisabilităților pentru perioada noiembrie 2011 – decembrie 2013 – ... lei.

Petenta a încadrat aceste cheltuieli în prevederile art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal în condițiile în care nu au fost îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la Titlul VI pct. 6 alin. (12) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Livrarea de bunuri

ART. 128

(...)

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

(...)

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;”

Lit. b) a alin. (8) al art. 128 a fost **abrogată** de pct. 7 al art. I din O.G. nr. 15 din 23 august 2012, publicată în M.O. nr. 621 din 29 august 2012, în vigoare din data de 1 septembrie 2012, care dispune:

“7. La articolul 128 alineatul (8), literele a) - c) se abrogă.”

Totodată H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004, actualizată, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data de 01.01.2011:

“Norme metodologice:

6.

(...)

(11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii în cadrul antrepozitului fiscal;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”

Începând cu data de 01.03.2011 lit. b) a alin. (8) al art. 128 este explicitată, conform H.G. nr. 150/2011 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la alin. (12) al pct. 6, astfel:

„E. Titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată"

Norme metodologice:

6.

(...)

(12) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii în cadrul antrepozitului fiscal;

c) se face dovada că bunurile au fost distruse.”

Începând cu data de 08.11.2012 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, au fost modificate prin H.G. nr. 1.071 din 6 noiembrie 2012, în care conținutul alin. (12) al pct. 6 de explicitare a art. 128 din Codul fiscal a fost modificat, astfel:

“Norme metodologice:

6. (...)

(12) Nontransferul cuprinde și expedierea sau transportul de produse accizabile din România în alt stat membru de către persoana impozabilă sau de altă persoană în contul său, în vederea efectuării unei vânzări la distanță către persoane neimpozabile din acel stat membru, altele decât persoanele juridice neimpozabile.”

Potrivit prevederilor mai sus citate, rezultă că nu constituie livrare de bunuri, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ condițiile impuse de normele metodologice, așa cum au fost redate în funcție de perioada de aplicabilitate raportat la intrarea în vigoare a normelor legale incidente.

În considerarea **Ordinului nr. 2.861 din 9 octombrie 2009** pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:

„39. Pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor, respectiv a urmăririi decontării creanțelor.

Pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, comisia de inventariere stabilește natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și depreciierilor constatate, precum și natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice, rezultate în urma inventarierii.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus rezultă că pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere trebuie să primească explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării, respectiv a urmăririi decontării creanțelor. Pe baza explicațiilor primite și a documentelor cercetate, comisia de inventariere stabilește caracterul lipsurilor, pierderilor, pagubelor și depreciierilor constatate, precum și caracterul plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice, rezultate în urma inventarierii.

În susținerea contestației petenta a prezentat Procese verbale din 14.10.2011, 17.10.2012, 24.10.2013 în care s-a arătat referitor la starea unor paleți că „nu mai pot fi introduși în procesul de producție”, precum și trei decizii

referitoare la direcționarea paleților neconformi către producerea de căldură în cadrul locațiilor societății petente.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /29.09.2014 (pag. 22 din 34) care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR ... /29.09.2014 rezultă că organele de inspecție fiscală au avut în vedere dispozițiile art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal coroborat cu pct. 6(12) din H.G. nr. 44/2004 pentru perioada 2011 – 2013, dar în condițiile în care art. 128 alin. (8) lit. b) a fost abrogat de O.G. nr. 15 din 23 august 2012, apare ca o consecință logică faptul că în perioada 01.09.2012 – 31.12.2013 acest temei legal nu mai produce efecte juridice, astfel că în cauză se va face aplicațiunea art. 216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau partial 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”, urmând a se desființa Decizia de impunere nr. F-AR nr. ... /29.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în legătură cu acest capăt de cerere, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, cele precizate în prezenta decizie.

Totodată la reverificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și documentele ce atestă distrugerea bunurilor deținute de petentă, urmând ca acestea să fie analizate în conformitate cu pct. 39 din Ordinul nr. 2.861 din 9 octombrie 2009, prin prisma informațiilor privind:

- comisia de inventariere,
- data când s-au achiziționat aceste bunuri degradate,
- gradul de degradare al acestora,
- cauzele depreciilor constatate de comisia de inventariere și propunerile privind modul de remediere a celor constatate,
- explicațiile scrise de la persoanele care au avut răspunderea gestionării stocurilor respective, din care să rezulte caracterul obiectiv al deprecierei stocurilor degradate calitativ, rezultate în urma inventarierii.

B.3) Referitor la capătul de cerere privind TVA aferentă achizițiilor de combustibil efectuate pentru autoturismele petentei în perioada noiembrie 2011 – decembrie 2013 – ... lei, se rețin următoarele:

În fapt, SC X SA și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă unor cantități de combustibil achiziționat în perioada 2011 – decembrie 2013.

În drept, potrivit art. 145¹ "*Limitări speciale ale dreptului de deducere*" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost introdus prin O.U.G. nr. 34/2009, în vigoare în perioada 01.05.2009 – 31.12.2011:

„Limitări speciale ale dreptului de deducere

ART. 145¹

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

(...)

(4) Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2011 inclusiv.”

Partea introductivă a alin. (1) al art. 145¹ a fost modificată de pct. 57 al art. I din OUG nr. 125 din 27 decembrie 2011 publicată în M.O. nr. 938 din 30 decembrie 2011, în vigoare din data de **01.01.2012**, astfel:

“Limitări speciale ale dreptului de deducere

ART. 145¹

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

(...).”

Art. 145¹ a fost modificat de pct. 15 al art. I din OUG nr. 24 din 6 iunie 2012, în vigoare din 07.06.2012:

“ART. 145¹

Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

(...)

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme.”

Din prevederile legale sus-citate rezultă că, în cazul autoturismelor, pentru cheltuielile cu achiziția combustibilului necesar funcționării, a fost limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, după cum urmează:

- în perioada 01 mai 2009 – 31.12.2011, **limitat integral** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **cu excepția** autoturismelor care sunt utilizate pentru **destinațiile anume prevăzute de lege;**

- în perioada 01.01.2012 – 30.06.2012 – **limitat la 50%** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului sau **nelimitat**, în cazul în care autoturismul este utilizat exclusiv pentru **destinațiile anume prevăzute de lege;**

- începând cu 01.07.2012 – **limitat la 50%** dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice** și **nelimitat** în cazul **vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată **care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului**, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege** și în cazul celor

utilizate exclusiv în scopul activității economice, caz în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii taxei pe valoarea adăugată și să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcuși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Având în vedere:

- starea de fapt constată de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală,

- faptul că petenta nu a depus documente din care să rezulte că îndeplinește

condițiile legale privind deductibilitatea TVA în cotă de 100% pentru perioada noiembrie 2011 – decembrie 2013, deși excepțiile sunt de strictă interpretare și, mai mult, textul art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal condiționează încadrarea în excepție prin trimitere la caracterul “exclusiv” al utilizării autoturismelor pentru destinațiile anume precizate,

- organul fiscal a acordat petentei exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cota de 50% pentru anul 2012, fapt confirmat și de Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... /16.10.2014 în care se precizează că „sumele reprezentând cheltuieli lunare cu combustibilul utilizat, respectiv TVA aferentă sumelor înscrise în anexa nr. 4 la Raportul de inspecție fiscală încheiat, în perioada 2012 – 2013 reprezintă în fapt 50% din total cheltuieli cu combustibilul utilizat pentru autoturismele societății, respectiv 50% din TVA aferentă”, organele de control fiind competente conform art. 32 din Codul de procedură fiscală, republicat, în ceea ce privește calcularea și stabilirea obligațiilor fiscale,

urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SA cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei.

Referitor la aplicarea limitării dreptului de deducere prevăzută la pct. 45¹ din Normele metodologice date în aplicare art. 145¹ din Codul fiscal, petenta dă o interpretare personală și în afara cadrului legal al pct. 45¹ din Normele metodologice, în sensul că începând cu data de 01.07.2012, are dreptul „să deducă 50% din valoarea TVA aferentă achizițiilor efectuate în legătură cu autoturismele societății, chiar și în lipsa foilor de parcurs.” în acest făcând trimitere la alin. (4) al pct. 45¹ din Norme.

Pentru o redare fidelă și în consecință o interpretare corectă a normei legale la care se face trimitere, vom cita *in integrum* alin. (1) – (4) ale pct. 45¹ dat în aplicare art. 145¹ din Codul fiscal astfel cum au fost reglementate prin H.G. nr. 670/2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea

Guvernului nr. 44/2004, în vigoare din data de 13 iulie 2012, publicată în M.O. nr. 481 din 13 iulie 2012:

„Norme metodologice:

45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146-147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații:** categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcuși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul

convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale convenite acestora.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. **Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2).** Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146-147¹ din Codul fiscal.”

Prin urmare pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor în legătură cu autoturismele societății petente, aceasta avea obligația justificării acestui drept prin deținerea documentelor prevăzute de lege pentru deducerea taxei și prin întocmirea foilor de parcurs care să conțină cel puțin informațiile enumerate în norma legală, respectiv: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Referitor la dispozițiile citate de petentă din alin. (4) al pct. 45¹ respectiv: „**Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2).**” și care în opinia sa îi dau dreptul de a deduce TVA, începând cu data de 01.07.2012, fără a deține foi de parcurs, acestea sunt lipsite de substanță legală în condițiile în care legiuitorul a prevăzut la alin (1) al pct. 45¹, raportat la jurisprudența europeană, că este **obligația** persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, precum și că în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA orice persoană impozabilă trebuie să dețină

documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs.

Învederăm petentei faptul că interpretarea pe care încearcă să o imprime pct. 45¹ ar crea o discrepanță între voința legiuitorului așa cum rezultă ea din alin. (1) raportat la alin (4), în sensul că dispozițiile pe care petenta le citează, inserate la alin. (4) referă la „*dovada utilizării vehiculului*” în scopul activității economice sau pentru uz personal, utilizare ce într-adevăr nu trebuie demonstrată cu ajutorul foii de parcurs, dar în situația în care petenta pretinde acordarea dreptului de deducere a TVA, are obligația legală de a justifica acest drept, respectiv de a prezenta documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs cu elementele minimale prevăzute de legislația în cauză.

B.4) Referitor la capătul de cerere privind TVA aferentă facturilor emise de C SA – ... lei, se rețin următoarele:

B.4.1.) În fapt, SC X SA a livrat către SC C SA diverse sortimente de apă minerală, pe care SC C SA a livrat-o către diverși retaileri (ex. S , R etc.).

SC C SA a refacturat către SC X SA parte din cheltuielile achitate către retaileri (facturi reprezentând „decontare cheltuieli KA”) aferente SC X SA, pe baza sumelor reprezentând cifra de afaceri lunară confirmată de către acești retaileri.

Petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă facturilor nr. ... /26.04.2013, nr. ... /17.05.2013 și nr. ... /29.05.2013 pentru care organele de inspecție au constatat că nu deține documente de justificare a sumelor refacturate.

B.4.2.) În fapt, SC C SA a emis către SC X SA factura nr. ... /31.12.2013, cu o TVA aferentă în sumă de ... lei, factură care a fost stornată în data de 06.01.2014.

Petenta contestă faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa dobânzi și penalități de întârziere ulterior datei la care factura a fost stornată, respectiv până la data de 25.09.2014.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:
„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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;

(...)

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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;”

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.1 din Codul fiscal.

„46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78.[...]”

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„Facturarea

ART. 155

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

(...)

(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

(...)

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a 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 este anterioară datei 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 a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

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 al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori 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 definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, 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, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

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

k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea «autofaktură»;

l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;

m) în cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea «taxare inversă»;

n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea «regimul marjei - agenții de turism»;

o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile «regimul marjei - bunuri second-hand», «regimul marjei - opere de artă» sau «regimul marjei - obiecte de colecție și antichități», după caz;

p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea «TVA la încasare»;

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

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus citate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoana impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru

taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus citate și/sau cu alte documente *specifice aprobate* prin Ordinul nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 3512/2008, cu modificările ulterioare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei înscrisă în facturile nr. ... /26.04.2013, nr. ... /17.05.2013 și nr. ... /29.05.2013 emise de SC C SA pentru următoarele motive:

- facturile emise nu au avut anexate documente de justificare a sumelor reprezentând recuperare cheltuieli,
- SC C SA a emis în lunile imediat următoare facturi prin care a stornat sumele facturate anterior,

motive pentru care organele de inspecție au stabilit că petenta a înregistrat aceste sume în evidența contabilă și și-a exercitat dreptul de deducere la sfârșitul acestor luni a TVA înscrisă în aceste facturi, diminuându-și astfel TVA de plată lunară, pentru perioada până la care sumele au fost stornate din evidența contabilă, calculând, în sarcina petentei, și majorări de întârziere în sumă totală de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120, respectiv art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat.

Petenta a arătat în contestația formulată că „Aceste facturi reprezintă refacturări în avans efectuate de C ca urmare a diverselor servicii de marketing prestate de magazinele în care sunt vândute produsele X , sumele finale aferente cheltuielilor suportate de către C fiind mai mari decât sumele facturate în avans. Astfel, situațiile privind calculul sumelor refacturate de către C aferente lunilor aprilie și mai includ și sumele aferente mai sus menționate.”, deus alăturat contestației două anexe denumite „Taxe off invoice luna aprilie 2013” și respectiv „Taxe off invoice luna mai 2013”, precizând că „X se află în posesia situațiilor privind calculul sumelor înscrise în fiecare dintre cele trei facturi”.

Astfel în condițiile în care petenta și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor la art. 213 alin. (4) din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, depunând în susținerea contestației, depunând cele două anexe, urmează a se aplica art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevede ca *"prin decizie se poate desființa total sau partial 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"*, urmând a se desființa Decizia de impunere nr. F-AR nr. ... /29.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în legătură cu acest capăt de cerere, urmând ca

organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, cele precizate în prezenta decizie.

În ceea ce privește pct. **B.4.2.)** urmează a se analiza dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei accesorii aferente TVA în sumă de ... lei, în condițiile în care factura nr. ... /31.12.2013 a fost stornată în 06.01.2014.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că deși organele de inspecție fiscală au verificat perioada 01.01.2011 – 31.12.2013, accesoriile aferente obligațiilor fiscale suplimentare au fost calculate până la 25.09.2014.

Învederăm că deși organele de inspecție fiscală au arătat că perioada supusă inspecției fiscale este până la data de 31.12.2013, calculul accesoriilor s-a extins și pe o perioadă ulterioară datei de 31.12.2013, respectiv 25.09.2014.

Accesoriile se calculează pentru sume datorate și neplătite bugetului de stat, accesoriile fiind datorate începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

În cauză, pe lângă dispozițiile care reglementează stabilirea accesoriilor sunt incidente și următoarele dispoziții legale ale O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

„*ART. 23*

Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

ART. 24

Stingerea creanțelor fiscale

Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege.”.

Din coroborarea situației de fapt constatate normele legale incidente cauzei rezultă că în situația în care s-ar confirma stornarea facturii nr. ... /31.12.2013 în luna ianuarie 2014, ne-am afla în ipoteza încălcării dispozițiilor legale ce reglementează în domeniul stingerii obligațiilor fiscale, dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere fiind calculate peste termenul reprezentând „data stingerii sumei datorate inclusiv”.

Astfel în ipoteza în care prin stornarea facturii nr. ... /31.12.2013 a fost stinsă suma datorată de petentă, ne aflăm în prezența calculării de către inspecția fiscală a accesoriilor aferente unei sume care nu mai este datorată.

Argumentul organelor de inspecție fiscală că perioada verificată până la 31.12.2013 nu se extinde și în anul 2014, este răsturnat de chiar modul de lucru al acestora, în sensul că în ceea ce privește obligațiile fiscale de natura accesoriilor reglementate de Titlul VIII Colectarea creanțelor bugetare, acestea au fost determinate până la 25.09.2014.

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus expuse, în cauză se va face aplicațiunea art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desființa total sau partial 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*", urmând a se desființa Decizia de impunere nr. F-AR nr. ... /29.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în legătură cu acest capăt de cerere, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță și de cele precizate în prezenta decizie.

Referitor la faptul că petenta contestă în întregime obligația fiscală reprezentând TVA în sumă de ... lei, dar în motivarea contestației petenta a prezentat argumente doar în legătură cu TVA stabilită suplimentar, analizate în prezenta la pct. B.1) – B.4), pentru celelalte aspecte constatate de organele de control, aspecte care au generat obligații suplimentare de plată în sarcina petentei, enumerate în Raportul de inspecție fiscală nr. ... /29.09.2014, Decizia de impunere nr. ... /29.09.2014, respectiv la pct. II al prezentei, învederăm că în contestația formulată petenta a ignorat dispozițiile art. 206 alin. 1 lit.c) și d) din Codul de procedura fiscală:

"ART. 206

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]"

nedeputând dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care să facă proba pretențiilor din contestația formulată, cu toate că în conformitate cu dispozițiile art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr..../2010 din dosarul/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Pentru toate aceste motive, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 217 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“**ART. 217**

Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

se va respinge ca nemotivată contestația formulată de petenta X SA pentru capetele de cerere pentru care petenta nu a înțeles să precizeze motive de fapt, motive de drept și să probeze cu dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală pretențiile din contestația formulată, contestația se va respinge ca nemotivată.

Având în vedere că, în conformitate cu pct. B.2. și B.4. din prezenta, Decizia de impunere nr. F-AR nr. ... /29.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală a fost desființată, în condițiile în care organul de soluționare a contestației este în imposibilitatea fracționării obligației fiscale pronunțându-se asupra unei părți din suma reprezentând TVA, motiv pentru care se va desființa Decizia de impunere F-AR nr. ... /29.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală

emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt fiscală ținând cont de considerentele precizate în conținutul deciziei de soluționare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit pentru care s-a dispus desființarea.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente TVA stabilită suplimentar, calculat în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-AR nr. ... /29.09.2014, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente TVA reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul contestat reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei Decizia de impunere F-AR nr. ... /29.09.2014 va fi desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei, respectiv penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente TVA reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere F-AR nr. ... /29.09.2014 va fi desființată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art. 6, art. 23, art. 24, art. 60, art. 64, art. 65, art. 84, art. 85, - art. 87, art. 91, art. 94, art. 105, art. 119, art. 120, art. 122¹, art. 206, art. 213, art. 216, art. 217 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, art. 7, art. 19, art. 21, art. 22, art. 128, art. 145, art. 145¹, art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 41, art. 98, art. 101 – art. 103 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, art. 261, art. 278 din Codul de procedură civilă, Ordinul Președintelui ANAF nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice", pct. 23 din H.G. nr. 44/2003 de aprobare a Normelor metodologice privind aplicarea Codului fiscal, Decizia nr. 2/2004 a Comisiei Fiscale Centrale prin Decizia nr. 2/2004, Ordinul nr. 1.753 din 22 noiembrie 2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, Ordinul nr. 2.861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, art.1 din Decizia nr.1/2008 a Comisiei de proceduri fiscale emisă prin Ordinul nr.1537/11.11.2008, pct. 39 din Ordinul nr. 2.861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, art. 106 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. , se

D E C I D E

- respingerea ca inadmisibilă, contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /29.09.2014 emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii;

- desființarea Deciziei de impunere nr. F-AR nr. ... /29.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit – ... lei
- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit – ... lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit – ... lei
- TVA – ... lei
- dobânzi de întârziere aferente TVA – ... lei
- penalități de întârziere aferente TVA – ... lei,

urmând ca AJFP Arad să emită o nouă decizie pentru aceeași perioadă, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

- prezenta decizie se comunica la:
 - S.C. X S.A.
 - AJFP Arad

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

.....

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.