

**DECIZIA nr. 856 din 23.11.2015** privind solutionarea contestatiei formulata de **ABC SRL - în insolvență**, cu sediul in ....., județul Ilfov, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ....2015

Directia Generala Regionala Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....2015, inregistrata sub nr. ....2015 de catre Administratia Județeană a Finantelor Publice Ilfov cu privire la contestatia ABC SRL - în insolvență formulată prin administrator special și ratificată prin administratorul judiciar DIJ SPRL prin adresa înregistrată sub nr. ....2015.

Obiectul contestatiei, transmisă prin curier poștal cu ..... în data de .....2015, înregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ....2015 și reînregistrată sub nr. ....2015 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF dimp2/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF rif2/2015 si comunicata sub semnătura și ștampila administratorului judiciar în data de ....2015, prin care s-au stabilit obligații fiscale totale în sumă de **0 lei**, din care:

- O1 lei impozit pe profit;
- O2 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- O3 lei TVA;
- O4 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA;
- O5 lei impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- O6 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- O7 lei impozit pe veniturile din salarii;
- O8 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- O9 lei CAS angajator;
- O10 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- O11 lei CAS angajat;
- O12 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- O13 lei ajutor de șomaj angajator;
- O14 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente ajutor de șomaj angajator;
- O15 lei ajutor de șomaj angajat;
- O16 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente ajutor de șomaj angajat;
- O17 lei contribuția la fond garantare plata creanțelor salariale;
- O18 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției la fondul garantare plata creanțelor salariale;

- O19 lei CASS angajator;
- O20 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- O21 lei CASS angajat;
- O22 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- O23 lei contribuția pentru concedii și indemnizații (CCI);
- O24 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CCI;
- O25 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale (CAAMBP);
- O26 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAAMBP.

Prin contestația formulată ABC SRL - în insolvență solicită desființarea în totalitate a deciziei de impunere nr. F-IF dimp2/2015, a raportului de inspecție fiscală nr. F-IL rif2/2015 și a procesului-verbal din 24.04.2015, precum și a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. disp/2015.

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

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Județene a Finanțelor Publice Ilfov au efectuat inspectia fiscala generală la ABC SRL - în insolvență pentru perioada 01.06.2014-30.11.2014, cu excepția impozitului pe profit, pentru care perioada verificată a fost 01.01.2014-30.09.2014.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-IF rif2/2015, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-IF dimp2/2015, prin care s-au stabilit diferențe de obligații bugetare și accesorii aferente în sumă totală de 0 lei, precum și dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. disp/2015.

Totodată, organele de inspecție fiscală au întocmit și procesul-verbal nr. pvx1/2015, prin care au reluat constatările privind diferențele de obligații fiscale și o parte din anexele la raportul de inspecție fiscală nr. F-IF rif2/2015

II. Prin contestatia formulata ABC SRL - în insolvență solicita desființarea în întregime a actele administrative atacate sustinand urmatoarele:

Unele din cheltuieli nedeductibile reprezentând contravaloarea achizițiilor de mărfuri de la furnizorii F1 SRL, F2 SRL, F3 SRL, F4 SRL, F5 SRL, F6 SRL și a dobânzilor aferente împrumuturilor acordate de asociați au avut la bază constatările echipei de inspecție fiscală din cadrul AJFP Ialomița din RIF nr. F-IL

dimp1/2014 ce privește o altă perioadă fiscală, astfel că decizia nu este motivată pe bază de probe sau constatări proprii conform art. 65 alin. (2) coroborat cu art. 43 alin. (2) lit. e) și art. 109 din Codul de procedură fiscală.

În legătură cu furnizorii, societatea susține că legiuitorul nu a impus nicio obligație de efectuare a vreunui demers de verificare a stării fiscale a partenerului, iar contribuabilul beneficiar al unor bunuri tranzacționate de un contribuabil inactiv nu are vreo obligație de a nu efectua acte de comerț sau de a nu efectua plăți către un astfel de partener. Textul art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal conține doar sancțiunea, fără a conține ipoteza și dispoziția și, fiind profund incompletă, această normă legislativă este inaplicabilă. Prin penalizarea contribuabilului beneficiar statul dublează penalitatea, iar încălcarea principiului unicității fiscale este evidentă, societatea solicitând constatarea faptului că art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) și alin. (1<sup>4</sup>) din Codul fiscal nu constituie o normă juridică validă și nu produce efecte juridice. De asemenea, art. 21 alin. (4) lit. r) din Codul fiscal este inaplicabil și pentru faptul lipsei suspendării certificatului de înregistrare fiscală în baza vreunui ordin al președintelui ANAF, acest articol aplicându-se doar pentru inactivitatea stabilită în baza OPANAF nr. 575/2006, nu și pentru inactivitatea stabilită potrivit art. 78<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală.

Referitor la achiziția mărfurilor de la F2 SRL, F4 SRL, F5 SRL și F6 SRL, societatea susține că există note de intrare-recepție care probează existența fizică a mărfurilor, iar facturile de achiziție respectă condițiile de la art. 155 din Codul fiscal, cheltuielile fiind deductibile conform art. 21 alin. (1) din Codul fiscal și jurisprudența națională în materie.

În legătură cu suma de C7 lei societatea susține că organele fiscale au reținut o stare de fapt eronată deoarece nu societatea a împrumutat pe asociatul său WG, ci acesta din urmă a creditat societatea conform contractelor de împrumut.

Pentru bombajele în sumă de C8 lei nerecunoscute fiscal societatea solicită să se constate că acestea reprezintă pierderi tehnologice și sunt deductibile la calculul profitului impozabil conform art. 21 alin. (1) din Codul fiscal.

Dobânzile calculate pentru împrumutul de la asociați în sumă de C9 lei sunt deductibile conform art. 21 alin. (3) lit. h) și art. 23 din Codul fiscal, societatea deținând contracte de împrumut și documente de plată pe baza cărora se poate stabili modul de restituire a împrumutului și de calcul și plată a dobânzilor.

Achizițiile de mărfuri de la F7 SRL în sumă de 122.252 lei sunt justificate cu facturile în original anexate contestației, ele nefiind solicitate în timpul inspecției fiscale. Nedeținerea certificatelor de conformitate/origine a mărfii nu reprezintă condiție pentru recunoașterea deductibilității cheltuielilor cu mărfurile.

Referitor la suma de C12 lei din factura nr. fc1/2014 emisă de F8 SRL societatea susține că produsul înscris în factură – mazăre boabe și mazăre

deshidrată – face obiectul contractului comercial dintre părți, iar operațiunea comercială a fost consemnată într-o factură ce conține toate elementele prevăzute de art. 155 alin. (19) din Codul fiscal. Aprecierile organului fiscal cu privire la prețul de achiziție înscris în factură nu au niciun temei legal, pentru aceste produse nefiind prevăzute prețuri minime și maxime și nici adaosuri comerciale limitate.

Pentru TVA în sumă de 03x2+03x3+03x4 lei aferentă livrărilor intracomunitare, colectată pe motiv că nu sunt documente justificative de scutire, societatea susține că nu se precizează despre ce operațiuni este vorba, fiind încălcat dreptul la apărare și făcând imposibilă exercitarea controlului de legalitate. În perioada verificată societatea deține toate documentele prevăzute prin Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, iar cea mai mare parte a livrărilor intracomunitare au condiția de livrare ex-works, transportul nefiind în sarcina subscrisei, care nu are nicio posibilitate de a urmări marfa pe traseu.

În privința TVA colectată suplimentar în sumă de 03x3 lei organele de inspecție fiscală nu au indicat denumirea cumpărătorului și documentele în baza cărora s-a efectuat plata avansurilor, astfel că actele atacate nu sunt motivate în fapt, fiind încălcat dreptul la apărare prin necunoașterea aspectelor de fapt reținute în sarcina societății.

Referitor la TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii de la furnizorii indicați în precedent societatea reiterează argumentele de la impozit pe profit, iar contractele comerciale, CMR-urile și certificatele/declarațiile de conformitate solicitate de organele de inspecție fiscală nu sunt prevăzute de Codul fiscal ca fiind necesară pentru deductibilitatea TVA.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente societatea susține că deține dovezi cu privire la înregistrarea fiscală a societăților străine în statul de origine, anexate în copie la contestație.

În legătură cu impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente calculate pentru beneficii acordate salariaților sub forma folosirii în scop personal a unor autoturisme și punerea la dispoziție a unor locuințe de serviciu, societatea susține că alimentarea cu combustibil se face pe bază de carduri într-o limită în care au fost luate în calcul deplasările efectuate de la domiciliul angajaților la locul de muncă și retur, iar utilitatea locuințelor de serviciu se justifică prin distanțele mari de la domiciliul angajaților la H1 unde societatea are punct de lucru cu activitatea de producție și depozitare. În ceea ce privește sumele plătite cu titlu de diurnă, acestea au fost achitate în conformitate cu normele în vigoare, pe bază de ordin de deplasare.

În susținerea contestației societatea a prezentat, în fotocopie, diferite înscrisuri grupate în 7 anexe, nenumerate (documentația a fost numerotată ulterior de organele de inspecție fiscală, la întocmirea dosarului cauzei) și care poartă

mențiunea "conform cu originalul". Aceeași documentație a fost prezentată și cu adresa înregistrată sub nr. ....2015.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

### **3.1. Referitor la impozitul pe profit**

Din raportul de inspecție fiscală nr. F-IF rif2/2015 reiese că în perioada 01.01.2014-30.09.2014 ABC SRL - în insolvență a determinat o pierdere fiscală de PF lei (fără impozit pe profit), iar organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară de C1 lei, ceea ce a condus la stabilirea unui profit impozabil în sumă de C2 lei, cu un impozit pe profit aferent în sumă de O1 lei.

Baza impozabilă suplimentară de C1 lei provine din:

- C3 lei venituri neevidențiate în contabilitate la momentul vânzării bunurilor în conturile de venituri, ci ca avansuri în contul 419 "Clienți-creditori";
- C4 lei cheltuieli nedeductibile aferente achizițiilor de bunuri – pastă de tomate și utilaje – care reprezintă tranzacții fictive constatate de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Ialomita conform RIF F-IL dimp1/2014 de la furnizorii F1 SRL (C41 lei), F2 SRL (C42 lei), F3 SRL (C43 lei), F4 SRL (C44 lei), F5 SRL (C45 lei) și F6 SRL (C46 lei);
- C5 lei cheltuieli nedeductibile aferente achizițiilor de bunuri de la contribuabili declarați inactivi F9 SRL și F10 SRL;
- C6 lei cheltuieli nedeductibile cu combustibili pentru care nu s-au prezentat foi de parcurs;
- C7 lei cheltuieli nedeductibile din pierderi din creanțe în urma contractului de cesiune de creanțe;
- C8 lei cheltuieli nedeductibile cu bunuri de natura stocurilor degradate reprezentând bombaje;
- C9 lei cheltuieli nedeductibile privind dobânzile acordate pentru împrumuturile lăsate la dispoziția societății de către asociați;
- C10 lei cheltuieli nedeductibile prestări de servicii fără situații de lucrări;
- C11 lei cheltuieli achiziții de bunuri de la F7 SRL pentru care nu s-au prezentat facturile în original și declarații de conformitate/certificate de calitate a mărfii;
- C12 lei cheltuieli nejustificate cu achiziții bunuri – mazăre boabe și mazăre deshidrată - de la F8 SRL.

#### **3.1.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de O1x1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei pentru impozitul pe profit în sumă de O1x1 lei, in conditiile in care pentru aspectele constatate in urma inspectiei fiscale si care fac*

*obiectul contestației a fost sesizat Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial Ialomița.*

**În fapt,** la verificarea impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2014-30.09.2014 datorat de ABC SRL - în insolvență organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de C4 lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal aferente achizițiilor de bunuri – pastă de tomate și utilaje – considerate tranzacții fictive constatate de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Ialomița conform RIF F-IL dimp1/2014 de la furnizorii F1 SRL (C41 lei), F2 SRL (C42 lei), F3 SRL (C43 lei), F4 SRL (C44 lei), F5 SRL (C45 lei) și F6 SRL (C46 lei) și pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit nedeductibilitatea în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată societatea susține că această măsură nu este bazată pe probe sau constatări proprii ale organelor de inspecție fiscală, iar în cazul achizițiilor de bunuri (mărfuri) de la furnizorii F2 SRL, F4 SRL, F5 SRL și F6 SRL există documentația care probează existența fizică a mărfurilor.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au transmis către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial Ialomița sesizarea penală nr. szp1/2015, având la bază procesul-verbal nr. pvx1/2015 și în care se arată că au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de O1 lei, din care suma de O1xy lei ar putea fi aferentă faptelor ce ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, fiind precizate și enumerate achizițiile în sumă de C4 lei de la furnizorii menționați anterior (diferența de C5 lei până la concurența sumei de C13 lei, menționată drept cheltuială nedeductibilă fiscal aferentă faptelor ce ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni nu este individualizată în sesizarea penală). În sesizare se precizează și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au valorificat o parte din constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP Ialomița, pentru care s-a întocmit sesizarea penală szpx/2014.

După descrierea faptelor organele de inspecție fiscală solicită organelor penale să aprecieze dacă acestea pot constitui elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 sau ale vreunei alte infracțiuni.

La sesizarea penală nr. szp1/2015 au fost anexate procesul-verbal nr. pvx1/2015 și decizia de impunere nr. F-IF dimp2/2015, sesizarea penală nr. szpx/2014, precum și alte documente și anexe din care rezultă constatările organelor de inspecție fiscală.

În dosarul cauzei se află în fotocopie și Ordonanța din 15.05.2015 a procurorului Pachetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial

lalomița, dată în dosarul penal nr. ds9/P/2014 din care reiese că s-a dispus începerea urmăririi penale cu privire la infracțiunile de constituire a unui grup infracțional organizat, evaziune fiscală și spălare a banilor și s-a dispus Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov să predea procesul-verbal nr. pvx1/2015 și toate anexele aferente acestuia, precum și toate documentele ridicate de la agentul economic ABC SRL.

**În drept**, conform art. 214 "Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă" alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**"Art. 214. - (1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:**

**a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor savarsirii unei infracțiuni a carei constatare ar avea o înraurire hotărătoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă;**

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări".

Din sesizarea penala nr. szp1/2015 rezulta ca organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Județene a Finanțelor Publice Ilfov au considerat ca tranzacții fictive achizițiile de bunuri de la furnizorii F1 SRL, F2 SRL, F3 SRL, F4 SRL, F5 SRL și F6 SRL, motiv pentru care au solicitat efectuarea cercetărilor în vederea constatării **existenței ori inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevazute la art. 9 din Legea nr. 241/2005** pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare:

**"Art. 9. - (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:**

b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;

**c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive; [...]"**.

În materia impozitului pe profit, potrivit art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

**(4)Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

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

În raport de speța ce face obiectul contestației se reține că organele de inspecție fiscală **nu i-au acordat contribuabilului ABC SRL** - în insolvență dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de C4 lei pentru achizițiile de la furnizorii F1 SRL, F2 SRL, F3 SRL, F4 SRL, F5 SRL și F6 SRL pe motiv că acestea sunt tranzacții fictive, în condițiile în care contribuabilul poate **beneficia de dreptul de deducere numai pentru achiziții reale, efective, singurele susceptibile de a fi utilizate în folosul unor operațiuni reale.**

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată.

Aspectele rezultate din cercetarea penală pot avea o înrâurire hotărâtoare și asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă, între ele existând o **strânsă interdependență**, având în vedere că **în speța se ridică problema stabilirii realității achizițiilor de bunuri realizate de societatea contestatoare de la furnizorii F1 SRL, F2 SRL, F3 SRL, F4 SRL, F5 SRL și F6 SRL, nominalizați în sesizarea penală nr. szp1/2015 privind pe contribuabilul ABC SRL**, față de care s-a dispus deja **începerea urmăririi penale cu privire la infracțiunile de constituire a unui grup infracțional organizat, evaziune fiscală și spălare a banilor în dosarul penal nr. ds9/P/2014 deschis la DIICOT – BT Ialomița**, iar documentația aferentă inspecției fiscale ce face obiectul contestației a fost predată organelor de cercetare a poliției judiciare, așa cum reiese din dovada existentă și ea, în fotocopie, la dosarul cauzei.

Se reține că practica judiciară a calificat operațiunile/tranzacțiile fictive ca fiind operațiuni care “constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. [...] Înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei penale nr. 272 din 28 ianuarie 2013, pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. 72/1996 Curtea Constituțională a României a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. (1) din Codul de procedură penală [devenit art. 28 alin. (1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură civilă] potrivit cărora “hotărârea definitivă a instanței penale *are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.



Referitor la procedura administrativa, in Decizia nr. 95/2011 Curtea Constitutionala reitereaza ca "În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]"

Rezultă că prezenta speta se circumscrie considerentelor deciziilor Curtii Constitutionale mai sus enunțate, ținând seama ca Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov a înaintat sesizarea penală nr. **szp1/2015** având la bază constatările din raportul de inspecție fiscală nr. F-IF rif2/2015 preluate în procesul-verbal nr. pvx1/2015, constatări ce au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-IF dimp2/2015 contestată, astfel că decizia privind suspendarea soluționării cauzei se impune pentru a preintampina soluții contradictorii cu privire la aceeași situație și aceeași persoană. *A proceda astfel și a soluționa pe fond cauza ar însemna ignorarea cercetărilor întreprinse de organele de urmărire penală efectuate în dosarul penal nr. ds9/P/2014 în ceea ce privește realitatea tranzacțiilor pentru care contribuabilul contestator și-a dedus cheltuielile, aspect ce face și obiectul contestației, fapt ce ar fi putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge dintr-o atare situație.*

Având în vedere cele de mai sus, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații nu se poate investi cu analiza pe fond a contestației, procedura administrativă urmând a fi reluate în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care stipulează:

"Art. 214. – (3) **Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea** sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu".

De asemenea, conform pct. 10.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014:

"10.1. *Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost*

pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2-2.4”.

Fata de cele anterior precizate se va suspenda soluționarea contestației formulate de contribuabilul ABC SRL - în insolvență pentru impozitul pe profit în sumă de 01x1 lei, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu dispozitiile legale antecitate.

### 3.1.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 01x2 lei

*Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de deducerea cheltuielilor pentru achizițiile realizate de la contribuabili declarați inactivi și înscriși ca atare în Registrul contribuabililor inactivi.*

**În fapt**, conform raportului de inspecție fiscală nr. F-IF rif2/2015 nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de C5 lei aferente achizițiilor de bunuri de la furnizorul F9 SRL – inactiv din 08.05.2013 (achiziții cu facturile din 16.05.2014, 19.06.2014 și 19.09.2014) și furnizorul F10 SRL – inactiv din 10.03.2014 (achiziția cu factura din 18.07.2014).

Prin contestația formulată ABC SRL - în insolvență critică prevederile legale în materie, respectiv art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) și alin. (1<sup>4</sup>) și art. 21 alin. (4) lit. r) din Codul fiscal susținând că acestea nu reprezintă norme juridice valabile și nu pot produce efecte juridice.

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

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

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

[...]

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

Totodată, conform art. 78<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 78<sup>1</sup>. - (1) **Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal** dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se comunică contribuabilului.

(7) **Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează evidența contribuabililor declarați inactivi/reactivați în cadrul Registrului contribuabililor inactivi/reactivați**, care conține:

a) datele de identificare a contribuabilului;

b) data declarării ca inactiv a contribuabilului;

c) data reactivării;

d) denumirea organului fiscal care a emis decizia de declarare în inactivitate/reactivare;

e) alte mențiuni.

**(8) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

(9) Înscrierea în registrul prevăzut la alin. (8) se face de către organul fiscal emitent, după comunicarea deciziei de declarare în inactivitate/reactivare, în termen de cel mult 5 zile de la data comunicării.

**(10) Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți din ziua următoare datei înscrierii în registrul prevăzut la alin. (8)."**

Prin urmare, se retine ca neexercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor pentru achizițiile de bunuri ori servicii efectuate de la contribuabili declarați inactivi este expres prevăzută la art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal; cum societatea contestatoare a efectuat achiziții de la societățile F9 SRL – declarată inactivă în 08.05.2013 și publicată în registru în data de 28.05.2013 – și F10 SRL – declarată inactivă în 10.03.2014 și publicată în registru în data de 11.03.2014 –, ulterior datei înscrierii acestor contribuabili în Registrul contribuabililor inactivi, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de C5 lei.

Susținerea societății contestatoare în sensul că beneficiarii din cadrul tranzacțiilor efectuate cu furnizori inactivi nu sunt obligați să efectueze acte de

comerț ori plăți către acești furnizori nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât textul de lege din Codul fiscal stabilește **doar efectele fiscale ale tranzacțiilor efectuate cu contribuabilii inactivi**, fără să interzică în vreun fel efectuarea de acte de comerț ori plăți către astfel de contribuabili.

De asemenea, se reține că instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi **sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal** urmat de contribuabilii corecți, aceștia din urmă având posibilitatea să se protejeze de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor în urma consultării Registrului contribuabililor inactivi, registru public organizat de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

În ceea ce privește lipsa de validitate a normei juridice se reține că o asemenea apreciere nu este în competența organelor fiscale, care sunt obligate să aplice legea, așa cum a adoptată ea de legiuitor, în temeiul art. 13 din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiat capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de 01x2 lei aferentă cheltuielilor cu achizițiile de la bunuri de la contribuabili declarați inactivi.

### **3.1.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 01x3 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă pierderea înregistrată la scoaterea din evidență a unei creanțe urmare încheierii unui contract de cesiune este deductibilă la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente în susținerea contestației de natură să justifice o altă stare de fapt decât cea reținută în urma inspecției fiscale.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă de 01x3 lei aferent unei baze impozabile suplimentare în sumă de C7 lei nedeductibilă fiscal reprezentând pierderi din creanțe.

În raportul de inspecție fiscală nr. F-IF rif2/2015 se precizează că pierderile din creanțe se explică prin faptul că societatea a încheiat cu administratorul WGs contractul de cesiune de creanțe nr. ctr/2014 prin care a fost transferată creanța în sumă de CR1 lei cu toate accesoriile sale, pe care P1 SRL o avea față de ABC SRL. Suma de CR1 lei reprezintă o parte din factura nr. fcz/2010 în valoare de CR2 lei prin care ABC SRL vinde bunuri mobile către P1 SRL conform contractului de vânzare-cumpărare încheiat la data de 14 iunie 2014.

La data de 04.08.2014 administratorul WG avea un sold creditor (creanță) în contul contului 4551 "Sume datorate acționarilor/asociaților" în sumă de SD lei, iar prin debitarea contului cu suma de CR1 lei aferentă contractului de cesiune ar rezulta un sold debitor în valoare de C7 lei, de unde rezultă că societatea

a împrumutat pe WG cu suma de C7 lei, aceasta reprezentând o cheltuială suportată de societate ce trebuia înregistrată în contul 654 "Pierderi din creanțe și debitori diverși" și care este nedeductibilă fiscal conform art. 21 alin. (4) lit. o) din Codul fiscal.

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

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

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

[...]

o) **pierderile înregistrate la scoaterea din evidență** a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n). "

În conformitate cu dispozițiile legale antecitate orice pierdere înregistrată la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, care nu respectă situațiile specific reglementate pentru care se acordă deductibilitatea este considerată, din punct de vedere fiscal, ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

În speță, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL a suportat o cheltuială în sumă de C7 lei reprezentând contravaloarea diferenței până la concurența sumei de CR1 lei aferentă unui contract de cesiune încheiat cu administratorul WGs, prin care societatea a cedat o creanță pe care o avea față de debitorul cedat P1 SRL, în condițiile în care, la data cesiunii, societatea avea o datorie față de administrator în sumă de numai de SD lei.

Prin contestația formulată ABC SRL susține că, în fapt, nu societatea a împrumutat pe asociatul său WG, ci acesta din urmă a creditat societatea o perioadă îndelungată de timp și a efectuat o serie de plăți față de furnizorii societății și anexează în susținere contracte de împrumut și documente de plată ce constau în:

- contracte de împrumut încheiate începând cu anul 2005, prin care societatea a împrumutat diverse sume de bani în lei și valută, cu sau fără dobândă, de la asociații societății ori de la alte persoane fizice de cetățenie străină și acte adiționale la contractele de împrumut;

- contracte de cesiune de creanță în care societatea are calitatea fie de cedent, fie de debitor cedat:

- borderouri bilete la ordin girate către asociații societății, fotocopie bilete și extrase de cont, borderou instrument girat de asociat pentru plata în numele societății către furnizorul P2 și fișa contului furnizorului;

- fișe de depreciere a valorii contabile pentru diverse imobilizări corporale;

- fotocopia unui cec girat.

Din analiza acestor documente, **nenumerate, neopisate și necentralizate în ordine cronologică** se constată că acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă, **nedovedind în niciun fel care era poziția societății în raport cu asociatul-administrator WGs la momentul încheierii contractului de cesiune în discuție**, în condițiile în care:

- contractele de împrumut și actele adiționale ***nu sunt însoțite de documentele justificative care să ateste, în mod efectiv, încasarea împrumuturilor, precum și restituirea lor*** (extrase de cont, chitanțe, dispoziții către casierie, registre de casă etc.), contractele neavând, prin ele însele, calitatea de document justificativ care să consemneze fiecare operațiune în parte în momentul efectuării ei, în sensul art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- ***nu sunt prezentate notele contabile pe baza cărora operațiunile de împrumuturi, restituiri și cesiuni succesive au fost înregistrate în contabilitate, fișele de cont ale conturilor implicate în înregistrările contabile***, fișele de cont ale conturilor de venituri și cheltuieli pe baza cărora s-a determinat soldul contului 121 "Profit sau pierdere" la finele perioadei verificate, bilanțele de verificare care centralizează operațiunile contabile de-a lungul unei perioade și soldurile conturilor pentru elementele de activ și de pasiv din patrimoniul societății etc.;

- nu sunt prezentate notele contabile pe baza cărora au fost înregistrate în contabilitate biletele la ordin girate și au fost stinse obligațiile societății către diverși furnizori și nici fișele conturilor implicate în înregistrări;

- fișele de depreciere a valorii contabile pentru diverse imobilizări corporale prezentate nu au nicio legătură cu înregistrarea contractului de cesiune.

Ca atare, simpla afirmație că administratorul și asociații societății au creditat constant societatea o perioadă îndelungată de timp nu are nicio relevanță, în condițiile în care societatea contestatoare **nu demonstrează, plecând de la situația patrimonială existentă la sfârșitul anului financiar și fiscal precedent (31.12.2013) și de la inventarierea anuală a creanțelor și datoriiilor, care sunt operațiunile succesive de primiri și restituiri de împrumuturi și cesiuni de creanță în raporturile societății cu asociatul-administrator WG de la începutul (01.01.2014) și până la sfârșitul perioadei verificate (30.09.2014) și modalitatea de reflectare a acestor operațiuni în evidența contabilă a societății**, de natură să contureze o altă stare de fapt decât cea reținută de organele de inspecție fiscală.

Potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedură civilă care prevede că "dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]". În acest sens, conform art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare "**Contestatia se formulează în scris și va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se întemeiază**".

Cum societatea este cea care susține că starea de fapt reținută de organele de inspecție fiscală este eronată, rezulta ca sarcina de a proba o altă situație de fapt îi revine în totalitate nu ca un drept, ci ca un imperativ al interesului personal al societății, care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, motiv pentru care neprobarea cu documente a susținerilor din contestație determină respingerea acesteia.

Ca atare, contestația se va respinge ca nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere.

### **3.1.4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 01x4 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă cheltuiala cu stocurile degradate sub forma bombajelor rezultate în urma procesului de fabricație a conservelor de legume și fructe este deductibilă la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea nu are întocmite norme proprii de consum pentru produsele fabricate, în care să fie cuprinse și pierderile tehnologice.*

**În fapt**, organele de inspecție nu au acordat deductibilitatea la calculul profitului impozabil pentru suma de C8 lei (căreia îi corespunde un impozit pe profit de 16% în sumă de 01x4 lei) reprezentând cheltuieli cu bunuri de natura stocurilor degradate (bombaje) pentru care contribuabilul nu a putut prezenta o normă de consum prin care să demonstreze că degradarea calitativă este datorată unor cauze obiective dovedite cu documente.

Valoarea totală a bombajelor înregistrate pe cheltuiala societății la 30.09.2014 a fost de C8x lei. La stabilirea cheltuielilor nedeductibile organele fiscale au luat în considerare contravaloarea produselor degradate predate societăților specializate, justificate cu contracte, formulare de încărcare-descărcare deșeuri nepericuloase, avize, tichete de cântar și procese-verbale de preluare spre distrugere a stocurilor degradate, precum și contravaloarea produselor recuperate și înregistrate în conturile de venituri, rezultând în final cheltuieli nedeductibile în sumă de C8 lei, inclusiv TVA aferentă.

Prin contestația formulată societatea solicită să se constate că bombajele reprezintă pierderi tehnologice și sunt deductibile la calculul profitului impozabil conform art. 21 alin. (1) din Codul fiscal.

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

”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.

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice [...].

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

c) **cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor** sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori **degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare**, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, pct. 23 și pct. 35 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare stipulează că:

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

[...]

e) **pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu”.**

”35. **Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară** pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu”.

În motivarea contestației ABC SRL - în insolvență invocă că produsele denumite generic bombaje sunt produsele care suferă o deformare fizică a capacelor după sterilizare în cadrul perioadei de 21 de zile calendaristice de carantină și sunt înregistrate de subscrisa ca perisabilități și pierderi tehnologice, invocând prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 23 lit. e) din Normele metodologice.

În anexele la contestație societatea nu menționează niciun document în susținere, dar la dosarul cauzei există un document – decizia administratorului nr. ....2013 prin care s-a aprobat, începând cu data de 01.01.2014, o margine de pierdere de maxim 7% pentru produsele depreciate în cadrul termenului de termostatare, aflate în depozitele de produse finite.

În raport de cele anterior prezentate se reține că susținerile societății **sunt contradictorii** în sensul că produsele degradate și denumite generic ”bombaje” au fost înregistrate, după cum se recunoaște și în contestație, și ca **perisabilități, care sunt oricum deductibile limitat și care nu pot fi asimilate pierderilor tehnologice, dar se solicită deductibilitatea integrală a cheltuielilor invocându-se prevederile legale aplicabile pierderilor tehnologice.**

În privința pierderilor tehnologice, se reține că acestea sunt, într-adevăr, deductibile integral, dar **numai în măsura în care ele sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs**. Aceasta implică ca, pe de o parte, **societatea să aibă întocmite norme proprii de consum pentru toate produsele fabricate** – conserve de legume și fructe – pe care să le pună la dispoziția organelor fiscale și **din care să reiasă pierderile tehnologice**



**normate**, iar pe de altă parte, ca **pierderile tehnologice să fie efective, adică să fie constatate și consemnate în documente completate corespunzător**, astfel încât să aibă calitatea de document justificativ.

Se mai reține și faptul că norma de consum este formă de exprimare care reflectă cantitatea maximă de materii prime, materiale, energie, apă etc. ce poate fi consumată pentru obținerea unui produs, în condițiile utilizării unei tehnologii anume și cuprinde consumul net sau util care se reflectă direct în produs, pierderile datorate procesului tehnologic, pierderi netehnologice, materiale re folosibile rezultate în procesul tehnologic și materiale re folosibile rezultate în afara procesului tehnologic. *O normă de consum se stabilește de către specialiști, pe bază de studii și calcule*, pornind de la fișa tehnologică a fiecărui produs în parte, care trebuie să cuprindă de la denumirea produsului până la ultima fază/etapă din tehnologia de fabricație.

Or, în speță, societatea **nu a prezentat nicio normă proprie de consum pentru produsele pe care le fabrică și nici documente – acte constatatoare**, din care să reiasă **pierderile tehnologice efectiv constatate la sfârșitul fiecărei perioade de carantine pentru fiecare lot de fabricație în parte, rezultând cu evidență faptul că stocurile degradate calitativ nu pot fi încadrate în categoria pierderilor tehnologice**, așa cum pretinde societatea.

În privința deciziei administratorului nr. ....2013 se reține că aceasta nu constituie o normă de consum calculată de specialiști pe baza tehnologiei de fabricație, ci are caracterul unui document pro-causa, emis de conducerea societății pentru necesități de management intern, așa cum reiese din preambulul deciziei, fără legătură cu aspectele științifice și tehnologice ale activității de producție desfășurate.

În consecință, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății cu privire la impozitul pe profit în sumă de O1x4 lei.

### **3.1.5. Referitor la impozitul pe profit în sumă de O1x5 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor contractate de la asociați, în condițiile în care în urma inspecției fiscale s-a constatat că sumele împrumutate au fost utilizate pentru plata unor tranzacții considerate fictive ori au fost efectuate cu scopul de a acorda avantaje financiare unor societăți afiliate, iar societatea nu face dovada că împrumuturile erau justificate prin prisma situației financiare la momentul contractării lor și că sumele împrumutate au fost utilizate pentru plăți efectuate pentru achiziții aferente realizării de venituri impozabile.*

**În fapt**, conform raportului de inspecție fiscală nr. F-IF rif2/2015 organele de control nu au acceptat la deducere cheltuieli cu dobânzile în sumă de C9 lei aferente împrumuturilor contractate de societate de la asociați, pe motiv că din aceste împrumuturi au fost efectuate numeroase plăți pentru tranzacții fictive ori

fără legătură cu veniturile societății sau care au fost efectuate în scopul de a acorda avantaje financiare societăților în care asociații ABC SRL aveau interese de grup.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au exemplificat cu plăți în valoare de EX lei pentru care nu se justifică acordarea de dobânzi la împrumuturile acordate de asociați, între care plățile efectuate în avans către P3 SA (în documentele de plată nu se precizează la ce facturi se referă plățile) și plățile pentru tranzacțiile fictive către F2 SRL, F3 SRL, F4 SRL și F11 SRL.

Dobânzile aferente sumelor împrumutate din care s-au efectuat aceste plăți au fost considerate nedeductibile fiscal în temeiul art. 19 alin. (1) și art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

**În drept**, potrivit art. 11, art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale **pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia**, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității”.

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

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

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art. 23”.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, prima condiție – esențială – pentru ca o cheltuială să poată fi considerată deductibilă este aceea ca ea **să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile**, iar a doua condiție – subsidiară – este ca respectiva cheltuială să nu fie deductibilă limitat ori nedeductibilă prin efectul legii, în situația în care prima condiție ar fi îndeplinită.

În cazul **cheltuielilor cu dobânzile**, pentru ca prima condiție de deductibilitate să fie îndeplinită **este obligatoriu ca împrumuturile** pentru care se calculează respectivele dobânzi **să fie justificate prin prisma situației financiare a contribuabilului și să fie utilizate pentru plăți efectuate în legătură cu tranzacții generatoare de venituri impozabile**. Pe cale de consecință, nu sunt deductibile dobânzile aferente sumelor împrumutate fără o justificare în raport cu situația financiară concretă din momentul contractării împrumuturilor și utilizate pentru plăți care nu au legătură cu achizițiile efectuate în vederea obținerii de

venituri impozabile proprii ale contribuabilului care a contractat împrumuturile și suportă costul acestora (adică dobânzile aferente). Numai dacă prima condiție este îndeplinită se poate trece și la verificarea celei de-a doua condiții, respectiv limita legală de deductibilitate a cheltuielilor prevăzută de art. 23 din Codul fiscal.

În speță, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății ABC SRL - în insolvență drept de deducere pentru cheltuielile cu dobânzile pentru primul motiv, respectiv că sumele împrumutate nu au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile de către societate deoarece plățile s-au efectuat pentru tranzacții fictive ori în scopul de a acorda avantaje financiare societăților afiliate din grupul de societăți din care face parte și contestatoarea.

Prin contestația formulată ABC SRL - în insolvență **nu combate în niciun fel această constatare a organelor de inspecție fiscală**, susținând doar că deține contracte de împrumut și documente de plată pe baza cărora se poate stabili modul de restituire a împrumutului și de calcul și plată a dobânzilor.

Or, **existența contractelor de împrumut nu este suficientă pentru a dovedi îndeplinirea condiției esențiale de deductibilitate a cheltuielilor**, respectiv că împrumuturile au fost necesare în raport de situația financiară a societății la momentul contractării lor și că plățile au fost efectuate în legătură cu achiziții de bunuri și servicii efective, apte să conducă la obținerea de venituri impozabile. În acest sens, se reține că societatea contestatoare nu a prezentat situația financiară (creanțe neîncasate, datorii neachitate, disponibilități etc.) și situația împrumuturilor existente la începutul perioadei verificate (sume defalcate pe împrumutatori, contracte, valute, scadențe, dobânzi calculate și plătite), situația sumelor împrumutate și a celor restituite și situația plăților efectuate din sumele împrumutate pe parcursul perioadei verificate (data plății, sume plătite, beneficiari, justificarea plăților etc.), precum și situația dobânzilor calculate, înregistrate în contabilitate și plătite pe perioada verificată, însoțită de documentația aferentă.

Ca atare, ținând cont și de cele anterior reținute referitoare la sarcina probei, contestația urmează a fi respinsă ca nesusținută cu documente și pentru acest capăt de cerere.

### **3.1.6. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 01x6 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile aferente achiziției unor bunuri, în condițiile în care nu au fost prezentate documentele justificative prevăzute de reglementările contabile care să ateste recepția efectivă a bunurilor în cantitățile înscrise în facturile de achiziții.*

**În fapt**, în urma inspecției fiscale a fost stabilită o diferență de impozit pe profit în sumă de 01x6 lei aferentă unei baze impozabile suplimentare în sumă de C11+C12 lei reprezentată de cheltuieli nedeductibile fiscal în temeiul art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, din care:

- C11 lei aferentă facturilor de achiziții de bunuri de la F7 SRL pentru care ABC SRL - în insolvență nu a prezentat facturi în original, avize de expediție, certificate/declarații de calitate/conformitate a mărfii care să ateste conformitatea/originea mărfii;

- C12 lei aferentă achiziției de bunuri (mazăre boabe și mazăre deshidratată) cu factura nr. fc1/2014 de la F8 SRL, în condițiile în care produsele achiziționate diferă de cele prevăzute în contractul de vânzare-cumpărare (ca denumire) și actul adițional a fost întocmit ulterior emiterii facturii, în factura au fost înscrise cantitățile brute, nu cantitățile nete, prețul de achiziție unitar a fost mai mare față de prețul altor furnizori în piață, deși parametrii de calitate au fost inferiori față de calitatea standard.

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

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

[...]

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

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

"44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare".

Cu privire la documentele justificative devin incidente prevederile O.M.E.F. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, respectiv a normelor metodologice și specifice aprobate prin acest ordin:

√ *Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile:*

"A. Norme generale

1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, **consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative**, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;

- **alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.**

***Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.***

√ *Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile:*

*"Nota de recepție și constatare de diferențe (Cod 14-3-1A):*

1. a) Servește ca:

- document pentru recepția bunurilor aprovizionate;
- document justificativ pentru încărcare în gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

b) Se folosește ca document de recepție obligatoriu numai în cazul:

- bunurilor materiale cuprinse într-o factură sau aviz de însoțire a mărfii, care fac parte din gestiuni diferite;
- bunurilor materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare;
- bunurilor materiale procurate de la persoane fizice;
- bunurilor materiale care sosesc neînsoțite de documente de livrare;
- bunurilor materiale care prezintă diferențe la recepție;
- mărfurilor intrate în gestiunile la care evidența se ține la preț de vânzare.

c) În alte cazuri decât cele menționate la lit. b), recepția și încărcarea în gestiune, după caz, și înregistrarea în contabilitate se fac pe baza documentului de livrare care însoțește transportul (factura, avizul de însoțire a mărfii etc.).

2. Se întocmește în două exemplare, la locul de depozitare sau în unitatea cu amănuntul, după caz, pe măsura efectuării recepției. În situația în care la recepție se constată diferențe, Nota de recepție și constatare de diferențe se întocmește în trei exemplare de către comisia de recepție legal constituită.

În cazul în care bunurile materiale sosesc în tranșe, se întocmește câte un formular pentru fiecare tranșă, care se anexează apoi la factură sau la avizul de însoțire a mărfii".

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei (filele 556-568) rezultă că societatea ABC SRL - în insolvență a achiziționat de la F7 SRL diverse bunuri – castraveți, ardei gogoșar și kapia, roșii proaspete, gogonele – în baza unor facturi prezentate în fotocopie, una din facturi purtând mențiunea "contabilitate – recepție documente furnizori – data 19.08.2014". Ulterior, în susținerea contestației societatea a prezentat facturile în original cu mențiunea "punct de lucru H1 – data 13.05.2015".

Factura nr. fc1/2014 poartă data emiterii 18.08.2014 barată cu o linie și completată cu data de 31.07.2014, fiind emisă de furnizorul F8 SRL pentru o cantitate de 30.060 kg mazăre boabe și 27.500 kg mazăre deshidratată. Factura este însoțită de mai multe avize de însoțire a mărfii, în care este înscrisă cantitatea livrată în kg, precum și mai multe mențiuni cu privire la cantități brute, tara, nete, scăzăminte, cu buletine de analiză pentru mazăre boabe.

În raport de conținutul acestor documente se reține că societatea contestatoare **nu a prezentat documentele de recepție întocmite cu ocazia primirii bunurilor, respectiv note de recepție și constatare de diferențe, care să demonstreze recepția faptică a bunurilor și cantităților înscrise în facturi**, precum și punctul de lucru unde au fost recepționate (societatea deținând două puncte de lucru – unul în județul Ialomița, celălalt în județul Ilfov), în condițiile în care cantitățile înscrise în facturi sunt de mare tonaj, fără a fi însoțite de documente din care să reiasă clar momentul recepției bunurilor și cantitățile efectiv recepționate pe bază de note/bonuri/tichete de cântar având în vedere că acestea nu puteau fi determinate prin numărare directă.

Spre exemplu, în cazul F7 SRL factura nr. fcq/2014 a fost emisă pentru o cantitate 55 tone legume proaspete și nu conține nicio informație cu privire la momentul expediției/livrării bunurilor și la mijlocul de transport utilizat. Factura nu este însoțită de documente din care să reiasă *cum a fost livrată cantitatea de 55 tone de legume proaspete, ce cantități au fost efectiv recepționate, cu constatarea scăzămintelor/pierderilor pe timpul transportului și în ce gestiuni au fost recepționate bunurile livrate* (de materii prime ori de marfă).

Nici în cazul avizelor de însoțire a mărfii emise de F8 SRL nu există note de recepție și constatare de diferențe din care să reiasă cantitățile efectiv recepționate, momentul și locul recepției și gestiunile în care au intrat bunurile. Mai mult, se constată că, deși avizele de însoțire a mărfii ar fi trebuit completate cu cantitățile livrate din momentul în care bunurile au fost expediate de furnizor (ca document de însoțire a mărfurilor pe timpul transportului), acestea au fost completate, în fapt, cu cantitățile rezultate în urma emiterii buletinelor de analiză. Spre exemplu, în cazul avizului de însoțire a mărfii nr. avz1/2014 este înscrisă o cantitate de 5.818 kg de mazăre boabe, dar din mențiunile olografe pe acest aviz și din buletinul de analiză nr. blna/2014 reiese o cantitate brută de 22.380 kg, o tara de 15.400 kg și o cantitate neto de 6.980 kg, din care aplicându-se scăzămintele a rezultat o cantitate înscrisă în aviz de 5.818 kg. Or, este evident că *într-un aviz din 05.07.2014 care trebuia să însoțească bunurile pe timpul transportului de la furnizor la client nu putea fi înscrisă exact cantitatea determinată anterior în 04.07.2014 pe baza analizei efectuate de client pe lotul ce face chiar obiectul avizului*. În mod similar, în cazul avizului de însoțire a mărfii nr. avz2/2014 este înscrisă o cantitate de 10.580 kg mazăre boabe uscată, dar fără a rezulta că este vorba de cantitate brută ori cantitate netă și fără a exista un document de cântar care să probeze cantitatea efectiv recepționată.

Susținerile societății contestatoare în sensul că deține facturi originale și acestea conțin informațiile obligatorii prevăzute de art. 155 din Codul fiscal nu pot

fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, câtă vreme ele nu sunt însoțite de documentația necesară care să conțină **documentele justificative cu toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor, așa cum s-au produs ele în realitate, inclusiv numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, în concret notele de recepție și constatare de diferențe** din care să reiasă că bunurile – legume – achiziționate de la cei doi furnizori în cantități de mare tonaj au și fost efectiv recepționate la nivelul cantităților facturate și înregistrate în evidența gestionară a societății, de unde să poată fi urmărită utilizarea lor în scopul obținerii de venituri impozabile. Lipsa documentației în sensul art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal face de prisos analiza celorlalte susțineri ale contestatoarei.

Ca atare, contestația societății va fi respinsă și pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de 01x6 lei.

### **3.1.7. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 01x7 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta pe fond asupra debitului reprezentând impozit pe profit în sumă de 01x7 lei, în condițiile în care contestatoarea nu aduce niciun argument cu privire la neimpozitarea veniturilor și nedeductibilitatea cheltuielilor care au majorat baza impozabilă aferentă acestui debit.*

**În fapt**, impozitul pe profit stabilit în urma inspecției fiscale a rezultat și din diminuarea pierderii fiscale determinate de societate în sumă de PF lei cu venituri suplimentare și cheltuieli nedeductibile în sumă cumulată de PN lei, din care veniturile din vânzarea bunurilor neînregistrate în conturile de venituri în sumă de C3 lei (care fac și ele obiectul sesizării penale nr. szp1/2015), cheltuieli cu combustibilii fără foi de parcurs în sumă de C6 lei și cheltuieli cu prestări de servicii fără situații de lucrări în sumă de C10 lei.

Prin contestația formulată ABC SRL - în insolvență, deși solicită desființarea în întregime a actelor administrative atacate, nu aduce nicio motivație în privința bazei impozabile suplimentare în sumă de PN lei care a influențat pierderea fiscală determinată de societate de PF lei, cu consecința rezultării unei diferențe suplimentare de impozit pe profit în sumă de 01x7 lei.

**În drept**, potrivit art. 206 și art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 206. – (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

[...]

**c) motivele de fapt si de drept;**

**d) dovezile pe care se intemeiaza;”**

“Art. 213. – (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile**

**legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”,**

iar la pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

Având în vedere că societatea ABC SRL - în insolvență nu a adus niciun argument de fapt și de drept în privința neînregistrării veniturilor și nedeductibilității cheltuielilor în sumă cumulată de PN lei, contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de 01x7 lei.

### **3.1.8. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de 02 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente impozitului pe profit, în condițiile în care pentru o parte din debit soluționarea contestației a fost suspendată, iar pentru diferența de debit s-a reținut că societatea îl datorează.*

**În fapt**, pentru diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de 01 lei organele de inspecție fiscală au stabilit și accesoriile aferente în sumă de 02 lei, din care:

- 02x1 lei dobânzi de întârziere pentru perioada 25.04.2014-12.12.2014;
- 02x2 lei penalități de întârziere pentru perioada 25.04.2014-12.12.2014.

Calculul accesoriilor este prezentat în anexa nr. 29 la raportul de inspecție fiscală (filele 497-498 din dosarul cauzei), cu defalcarea diferențelor de impozit pe termenele de plată trimestriale.

**În drept**, potrivit art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> în O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 119. - (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. - (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.

(2) **Pentru diferențele suplimentare** de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se



datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acestuia inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii este de **0,03% pentru fiecare zi de întârziere**".

“Art. 120<sup>1</sup>. – (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de **0,02% pentru fiecare zi de întârziere**.

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.**

În speță, se reține faptul că pentru impozitul pe profit în sumă de 01x1 lei (capătul 3.1.1 din prezenta decizie) soluționarea contestației a fost suspendată până la soluționarea definitivă a cauzei penale aflată în cercetarea Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial Ialomița, iar pentru diferența de 01 lei – 01x1 lei = 426.001 lei contestația a fost respinsă conform celor analizate la pct. 3.1.2-3.1.7 din prezenta decizie. Ținând cont de repartizarea bazei impozabile suplimentare pe trimestre și de modalitatea de calcul a accesoriilor din anexa nr. 29 reiese că pentru debitul în sumă 01x1 lei sunt aferente accesorii calculate pentru perioada 25.04.2014-12.12.2014 în sumă de 02x3 lei dobânzi și 02x4 lei penalități de întârziere.

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie și în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae* soluționarea contestației ABC SRL - în insolvență urmează a fi suspendată în aceleași condiții de la pct. 3.1.1 pentru dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de 02x3 lei și penalități de întârziere în sumă de 02x4 lei, iar contestația urmează a fi respinsă pentru diferența de dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de 02x5 lei și diferența de penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de 02x6 lei.

### **3.2. Referitor la TVA**

Din raportul de inspecție fiscală nr. F-IF rif2/2015 reiese că pentru perioada 01.06.2014-30.11.2014 organele fiscale au stabilit în sarcina societății ABC SRL - în insolvență o diferență suplimentară de TVA în sumă de 03 lei formată din:

- a) 03x1 lei TVA colectată suplimentar, din care:
- 03x2 lei TVA aferentă livrărilor de bunuri către clienți comunitari pentru care nu există dovada transportului;
  - 03x3 lei TVA aferentă avansurilor încasate;
  - 03x4 lei TVA aferentă unei livrări intracomunitare către un partener bulgar fără cod valid de TVA;

- O3x5 lei TVA aferentă serviciilor de depozitare către un partener din SUA pentru care societatea nu deține toate documentele care stau la baza justificării scutirii de TVA;

b) O3x6 lei TVA nedeductibilă, din care:

- O3x7 lei TVA din facturile furnizorilor inactivi F9 SRL și F10 SRL;

- O3x8 lei TVA pentru tranzacții reprezentând achiziții de bunuri și servicii, pentru care societatea nu a prezentat documentația care să dovedească realitatea tranzacțiilor (F12 SRL – O3x8y1 lei, F7 SRL – O3x8y2 lei, F8 SRL – O3x8y3 lei, P1 SRL – O3x8y4 lei, F13 SRL – O3x8y5 lei și F14 SRL – O3x8y6 lei).

### 3.2.1. Referitor la TVA în sumă de O3x2+O3x3+O3x4 lei

*Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au procedat corect la colectarea TVA aferenta livrarilor de marfuri catre clientii din Comunitate ori prestării de servicii către un client intracomunitar, in conditiile in care societatea nu a prezentat documentele de transport care sa ateste transportul efectiv al bunurilor din Romania in alte state membre, a livrat bunuri către un partener comunitar fără cod valid de TVA și nu a prezentat documente pentru justificarea aplicării scutirii.*

**În fapt**, la pg. 13/62 din raportul de inspecție fiscală se precizează că TVA colectată suplimentar conform anexei nr. 8.1 în sumă de O3x2+O3x3+O3x4 lei este aferentă unor facturi fiscale reprezentând livrări intracomunitare de bunuri pentru care societatea nu deține toate documentele care stau la baza justificării scutirii de TVA conform Instrucțiunilor aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006.

Din anexa nr. 8.1 (filele 582-583 din dosarul cauzei), structurată într-un tabel cu informații privind denumirea clientului, codul fiscal al acestuia, data, număr factură, bază impozabilă, TVA colectată în sumă de O3x2 lei și explicație rezultă că organele de inspecție fiscală au precizat, pentru fiecare client și fiecare factură în parte, motivele pentru care au colectat TVA suplimentară, respectiv: CMR incomplet (lipsă date identificare transport, semnătură și ștampilă la recepție), lipsă CMR și contract, lipsă declarație din port (pentru clientul CL1 din Letonia).

Pentru livrarea intracomunitară efectuată în luna iunie 2014 clientul CL2 LTD nu are cod valabil de TVA emis de autoritățile din Bulgaria, colectându-se TVA suplimentară în sumă de O3x4 lei, iar pentru serviciile de depozitare către clientul CL3 din SUA facturate cu factura externă nr. ....2014 nu a fost prezentat contractul pentru justificarea aplicării scutirii, colectându-se TVA suplimentară în sumă de O12 lei.

**În drept**, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„Art. 128. - (9) **Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri**, în înțelesul alin. (1), **care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.**”

Totodată, potrivit prevederilor art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 143. - (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa următoarele:

a) **livrările intracomunitare de bunuri către o persoană** care îi comunică furnizorului **un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA**, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru,[...].

(3) *Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.*”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană stabilită în alt stat membru UE este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, potrivit Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“Art. 1. - (1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal”.

“Art. 10. - (1) **Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), **se justifică pe baza următoarelor documente:**

a) **factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;**

b) **documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;**

și, după caz,

c) **orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare”.**

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura,

care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o **excepție de la regula generală**, se reține că pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut **obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate: factura și documentul de transport din România în alt stat membru**, respectiv, în funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsura CMR pentru transport rutier, scrisoarea de trăsură CIM pentru transport feroviar, „Air waybill”-AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

În speță, cum organele de inspecție fiscală au constatat că **pentru anumite livrări de bunuri către diverși parteneri intracomunitari societatea contestatoare nu a prezentat documentele justificative necesare aplicării scutirii de TVA, respectiv documentele de transport** completate corespunzător care să dovedească transportul efectiv al bunurilor din România în alte state membre UE, **cod valid de TVA ori contract** rezultă că în mod corect au procedat la neaplicarea scutirii de TVA pentru aceste operațiuni.

Prin contestația formulată ABC SRL - în insolvență susține că organele de inspecție fiscală i-au încălcat dreptul la apărare și au făcut imposibilă exercitarea controlului de legalitate pe motiv că în raport nu se precizează despre ce operațiuni este vorba.

Această susținere este, în mod evident, **neîntemeiată** întrucât în raport se precizează că TVA colectată suplimentar pentru aceste livrări este stabilită conform anexei nr. 8.1 la raportul de inspecție fiscală, iar **anexele la raportul de inspecție fiscală fac integrantă din acesta** conform Instrucțiunilor privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală. Această anexă este, în fapt, un tabel ce conține grupat, pe coloane, toate informațiile necesare la identificarea operațiunilor pentru care s-a colectat TVA suplimentară, precum și motivele (coloana cu explicații) pentru care scutirea de TVA nu a fost acceptată.

Nici apărarea că cea mai mare parte a livrărilor intracomunitare au condiția de livrare ex-works, transportul nefiind în sarcina societății, care nu are nicio

posibilitate de a urmări marfa pe traseu nu poate fi reținută, fiind în **evidență contradicție cu jurisprudența comunitară în materie de TVA.**

**Efectuarea de livrări cu condiția de livrare ex-works nu poate fi reținută**, în niciun caz, **ca o împrejurare ce disculpă societatea furnizoare de obligația prezentării dovezilor necesare** care sa probeze transportul bunurilor din Romania în alte state membre. Altminteri, obligația prezentării dovezilor de transport *ar putea fi ușor eludată de furnizori în cadrul livrarilor intracomunitare prin simpla asumare de către cumparator a obligației de transport a bunurilor*, ceea ce contravine obiectivelor de prevenire și combatere a fraudei și evaziunii fiscale.

Cum societatea știa încă dinaintea încheierii tranzacțiilor faptul că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare este condiționată de existența dovezilor privind transportul bunurilor, **în calitate de comerciant diligent și avizat, avea obligația să se asigure, inclusiv contractual, ca va primi de la cumparator copii ale documentelor de transport, chiar și în situația în care transportul a fost asumat de cumparator.**

Ca atare, contestația societății pentru TVA în sumă de 03x2+03x3+03x4 lei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

### **3.2.2. Referitor la TVA în sumă de 03x3 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea era obligată să colecteze TVA pentru sumele încasate prin cont bancar cu titlu de avansuri în baza unui promisiuni bilaterale de vânzare-cumpărare.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iunie 2014 ABC SRL - în insolvență a încasat prin cont bancar de la CL4 SRL suma de AV lei reprezentând avans conform contractului de promisiune bilaterală de vânzare-cumpărare nr. ....2014 și pentru care societatea nu a emis factură și nu a colectat TVA aferentă avansului, motiv pentru care au stabilit în sarcina societății o diferență suplimentară de TVA în sumă de 03x3 lei.

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

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

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

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

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

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

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) **la data la care se încasează avansul**, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora; [...]”.

În speță, se reține că societatea a încasat în luna iunie 2014 prin cont bancar suma de AV lei de la CL4 SRL reprezentând avans în contul unui promisiuni bilaterale de vânzare-cumpărare, fără să emită factură și fără să colecteze TVA, deși exigibilitatea a intervenit în momentul încasării sumelor, respectiv în luna iunie 2014. Ca atare, colectarea TVA în sumă de O3x3 lei de către organele fiscale este pe deplin justificată.

**Susținerea contestatoarei** în sensul că i-a fost încălcat dreptul la apărare prin faptul că organele de inspecție fiscală nu au indicat denumirea cumpărătorului și documentele în baza cărora s-a efectuat plata avansurilor **este în vădită contradicție cu situația de fapt**, ce poate fi ușor constatată prin simpla citire a raportului de inspecție fiscală, la pg. 13/62 din raport menționându-se cu suficientă claritate și cumpărătorul (CL4 SRL) și sursa avansurilor (încasări prin contul bancar în luna iunie 2014 în contul contractului de promisiune bilaterală de vânzare-cumpărare nr. ....2014).

În consecință, contestația societății urmează a fi respinsă ca vădit neîntemeiată pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de O3x3 lei.

### **3.2.3. Referitor la TVA în sumă de O3x8 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, în condițiile în care nu a prezentat procese-verbale și note de intrare-recepție care să dovedească cantitățile efectiv recepționate și serviciile efectiv prestate care puteau fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu au recunoscut dreptul de deducere a TVA în sumă de O3x8 lei pentru tranzacții reprezentând achiziții de bunuri și servicii, pentru care societatea nu a prezentat documentația care să dovedească realitatea tranzacțiilor, respectiv: F12 SRL – O3x8y1 lei, F7 SRL – O3x8y2 lei, F8 SRL – O3x8y3 lei, P1 SRL – O3x8y4 lei, F13 SRL – O3x8y5 lei și F14 SRL – O3x8y6 lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală că pentru serviciile facturate de F12 SRL societatea a prezentat contractul de prestări servicii, dar nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor cu situații de lucrări, rapoarte de lucru etc., pentru achizițiile de la F7 SRL nu a prezentat facturile originale, avizele de expediție și certificate de calitate. În cazul achiziției de mazăre boabe de la F8 SRL în factură au

fost înscrise cantități brute, nu nete, iar prețul unitar de achiziție este semnificativ mai mare decât la alți furnizori de produse similare, iar pentru achizițiile de la P1 SRL, F13 SRL și F14 SRL societatea nu a prezentat contract de vânzare-cumpărare, avize de expediție și certificate de calitate.

**În drept**, potrivit art. 145, art. 146 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"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;**

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, art. 144 și art. 144<sup>1</sup>; [...]."

"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 care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare; [...]."

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

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

[...]

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

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

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

a) evidente contabile ale activității sale economice;

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

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

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

Referitor la documentele justificative imputate de organele de inspecție fiscală, respectiv contracte, situații de lucrări, avize de expediție, certificate de calitate etc., se reține că dreptul de deducere se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a bunurilor și serviciilor, legea fiscală, inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că achizițiile au avut loc efectiv și sunt necesare realizării de operațiuni taxabile ori scutite cu drept de deducere.

De asemenea, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor ori a achiziției bunurilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura operațiunii, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu achiziția efectuată și cu specificul activității desfășurate.

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



Pornind de la consideratiile generale prezentate anterior, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății deductibilitatea TVA pentru achizițiile de bunuri și servicii pentru care nu a fost prezentată documentația care să dovedească realitatea tranzacțiilor.

În cazul achizițiilor de bunuri de la furnizorii F7 SRL și F8 SRL se rețin constatările de la pct. 3.1.6 din prezenta decizie în sensul că societatea nu a prezentat documentele de recepție întocmite cu ocazia primirii bunurilor, care să demonstreze recepția faptică a bunurilor și cantităților înscrise în facturi și locul de recepție, în condițiile în care cantitățile înscrise în facturi sunt de mare tonaj. S-a reținut cazul facturii nr. fcq/2014 emisă de F7 SRL pentru o cantitate 55 tone legume proaspete, care nu este însoțită de niciun document din care să reiasă cum a fost livrată și recepționată o cantitate de 55 tone de legume proaspete. În același mod, în cazul achiziției de mază boabe de la F8 SRL s-a putut constata că în avizele de însoțire a mărfii cantitățile înscrise nu sunt cele efectiv expediate de furnizor de la locul de expediție, ci cele rezultate după efectuarea analizei calitative la destinație, cu aplicarea scăzământelor din buletinele de analiză, deși rolul avizelor este tocmai acela de a evidenția marfa expediată sortimental și cantitativ, pe care o însoțește pe timpul transportului.

În mod similar, în cazul achizițiilor de bunuri de la ceilalți furnizori – P1 SRL, F13 SRL și F14 SRL – lipsa avizelor de însoțire a mărfii și a documentelor de recepție menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor, așa cum s-au produs ele în realitate nu permit constatarea faptului că bunurile înscrise în facturi au și fost efectiv recepționate și înregistrate în evidența gestionară a societății, de unde să poată fi urmărită utilizarea lor în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Se mai reține că solicitarea prezentării de avize de însoțire a mărfii și de documente de recepție, inclusiv documente de cântar este pe deplin justificată în condițiile în care este vorba de achiziții de bunuri în tonaj semnificativ, pentru care realitatea faptică a tranzacțiilor nu poate fi constatată decât prin documente care să probeze cantitățile efectiv recepționate.

În privința serviciilor facturate de F12 SRL, din contractul de prestări servicii nr. ....2014 încheiat între părți reiese că prestatorul s-a obligat să efectueze lucrări de recoltare mază uscată în județele Ialomița și Călărași și să predea lucrările executate pe bază de proces-verbal, însă contestatoarea nu a prezentat niciun astfel de document din care să rezulte serviciile efectiv prestate.

Prin urmare, contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de 03x8 lei.

### **3.2.4. Referitor la TVA în sumă de 03x7 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabila poate beneficia de deducerea TVA pentru achizițiile realizate de la contribuabili declarați inactivi și înscrși ca atare în Registrul contribuabililor inactivi.*

**În fapt**, conform raportului de inspecție fiscală nr. F-IF rif2/2015 nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de O3x7 lei pentru achizițiile de bunuri de la furnizorii F9 SRL – inactiv din 08.05.2013 (achiziții cu facturile din 16.05.2014, 19.06.2014 și 19.09.2014) și F10 SRL – inactiv din 10.03.2014 (achiziția cu factura din 18.07.2014).

Prin contestația formulată ABC SRL - în insolvență critică prevederile legale în materie, susținând că acestea nu reprezintă norme juridice valabile și nu pot produce efecte juridice.

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

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

Prin urmare, se retine că neexercitarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri ori servicii efectuate de la contribuabili declarați inactivi este expres prevăzută la art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, iar invocarea lipsei de validitate a normelor juridice fiscale care reglementează această situație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, după cum s-a analizat și la pct. 3.1.2 din prezenta decizie, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

### **3.2.5. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de O4 lei**

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

**În fapt**, prin decizia de impunere nr. F-IF dimp2/2015 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-IF rif2/2015 pentru debitul reprezentând TVA în sumă de O3 lei au fost stabilite și accesoriile aferente în sumă de O4 lei, după cum urmează:

- O4x lei dobânzi de întârziere calculate pe perioada 25.07.2014-12.12.2014;
- O4y lei penalități de întârziere aferente calculate pe perioada 25.07.2014-12.12.2014.

**În drept**, potrivit art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> în O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 119. - (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. - (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.

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

(7) Nivelul dobânzii este de **0,03% pentru fiecare zi de întârziere**".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de **0,02% pentru fiecare zi de întârziere**.

(3) **Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor**".

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora ABC SRL - în insolvență datorează diferențele suplimentare de TVA stabilite în urma inspecției fiscale, rezulta că aceasta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

### **3.3. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și accesoriile aferente**

*Cauza supusă soluționării este dacă pot fi aplicate prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri pentru veniturile plătite nerezidenților, în condițiile în care plătitorul de venit din România nu a prezentat certificatele de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale competente pentru beneficiarii de venit nerezidenți.*

**În fapt**, în sarcina societății organele fiscale au stabilit o diferență suplimentară de impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de 05 lei, dobânzi de întârziere aferente în sumă de 06x lei și penalități de întârziere aferente 06y lei pe motiv că societatea nu a prezentat certificate de rezidență fiscală în vederea aplicării convențiilor de evitare a dublei impuneri în cazul furnizorilor de servicii FS1 SRO, FS2, FS3, FS4 BV, FS5 și FS6 SRL.

**În drept**, potrivit art. 113, art. 116 și art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 113. - Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.”

„Art. 116. - (1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri”.

”Art. 118. - (1) În înțelesul art. 116, **dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra aceluși venit.** În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene, respectiv cu statele cu care Uniunea Europeană are încheiate acorduri de stabilire a unor măsuri echivalente.

**(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, **certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri**, într-un stat al Uniunii Europene sau într-un stat cu care Uniunea Europeană are încheiat un acord de stabilire a unor măsuri echivalente pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau titlul V, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele**

60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

Referitor la certificatul de rezidență fiscală, pct. 13 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului V din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”13. (1) Pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul său de rezidență, precum și de cele ale legislației Uniunii Europene, **nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să prezinte certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv sau un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluia stat.**

(8) Forma și conținutul certificatului de rezidență fiscală sau ale documentului prevăzut la alin. (1) pentru nerezidenți sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidență al beneficiarului venitului. **Certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la alin. (1) trebuie să cuprindă, în principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum și a autorității care a emis certificatul de rezidență fiscală** sau documentul prevăzut la alin. (1), de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscală, **mențiunea că este rezident fiscal în statul emitent, precum și data emiterii certificatului sau a documentului”**.

În speță, ABC SRL - în insolvență susține că deține dovezi cu privire la înregistrarea fiscală a societăților străine în statul de origine, pe care le anexează în contestație.

Din examinarea documentelor prezentate în fotocopie în susținerea contestației (filele 1-11) rezultă că acestea se referă la:

- un document datat 06.09.2010 în limba cehă cu date de la registrul comerțului privind societatea FS1 SRO, nesemnat și neștampilat (2 file);
- un document datat 08.09.2010, prezentat în limba cehă pentru FS1 SRO în care este evidențiat codul de plătitor de TVA – CZ..... (1 filă);
- un certificat datat 06.03.2015 în limba engleză cu datele de camera de comerț Reggio Emilia/Modena privind societatea FS6 SRL.

Prin urmare, se constată că, pe lângă faptul că **documentele prezentate se referă doar la doi din cei șase furnizori nerezidenți, acestea nici nu reprezintă certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale din statele unde furnizorii străini sunt rezidenți.**

Se mai reține că simpla înregistrare fiscală a unui furnizor într-un anumit stat nu poate conduce la concluzia că acesta este și rezidentul statului respectiv întrucât rezidența este stabilită potrivit legislației interne a fiecărui stat, pe baza a diferite criterii (domiciliu, sediu, loc de conducere etc.), putându-se ajunge ca același furnizor să poată fi considerat rezident al mai multor state, dovadă că în convențiile de evitare a dublei impuneri există stipulate și reguli pentru rezolvarea conflictelor de rezidență. În aceste condiții singurul document pe baza căruia poate fi

aplicată o convenție de evitare a dublei impuneri este certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritățile fiscale competente.

În raport de cele reținute anterior contestația societății se va respinge ca neîntemeiată și nesușținută cu documente pentru impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și accesoriile aferente.

### **3.4. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și accesoriile aferente**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează diferențele de impozit pe veniturile din salarii stabilite în urma inspecției fiscale ca urmare a impozitării avantajelor asimilate salariilor pentru diurna acordată, folosirea autovehiculelor din patrimoniul acesteia și bilete de avion plătite în interesul propriu al salariaților și a nedeclarării unor diferențe, în condițiile în care susținerile societății nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de impozit pe veniturile din salarii în sumă de O7 lei, din care:

- O7x lei diferență de impozit nedeclarată de societate;
- O7y lei diferență de impozit aferentă unei baze impozabile suplimentare în

sumă de BS lei pentru avantaje de natură salarială, din care:

a) BSx lei contravaloare diurnă deplasare la P3 SA pentru salariatul MD – director financiar, care este în același timp și salariat al P3 SA cu funcția de director economic;

b) BSy lei contravaloare cheltuieli auto (carburant, piese de schimb, reparații auto, rovine, asigurări auto) pentru utilizarea în interes personal a autovehiculelor societății;

c) BSz lei contravaloare bilete de avion acordate salariaților pentru deplasări în scop personal.

Pentru diferența suplimentară de impozit pe veniturile din salarii organele de inspecție fiscală au fost calculate și dobânzi de întârziere aferente în sumă de O8x lei și penalități de întârziere aferente în sumă de O8y lei.

**În drept**, potrivit art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 55. - (1) Sunt considerate **venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică** ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, **indiferent** de perioada la care se referă, **de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă**, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) **Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:**

[...]

**k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.**

**(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la:**

**a) utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii, în scop personal, cu excepția deplasării pe distanță dus-întors de la domiciliu la locul de muncă;**

b) cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și **alte bunuri sau servicii oferite gratuit** sau la un preț mai mic decât prețul pieței;

c) împrumuturi nerambursabile;

d) anularea unei creanțe a angajatorului asupra angajatului;

e) abonamentele și costul convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, în scop personal;

f) permise de călătorie pe orice mijloace de transport, folosite în scopul personal;

g) primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii;

h) tichete-cadou acordate potrivit legii.

**(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:**

c) contravaloarea folosinței locuinței de serviciu sau a locuinței din incinta unității, potrivit repartiției de serviciu, numirii conform legii sau specificității activității prin cadrul normativ specific domeniului de activitate, compensarea chiriei pentru personalul din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și compensarea diferenței de chirie, suportată de persoana fizică, conform legilor speciale;

f) contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au domiciliul și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, la nivelul unui abonament lunar, pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei, conform legii;

g) **indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare”.**

Cu privire la tratamentul fiscal al avantajelor, pct. 68, pct. 69, 70, 71, 72, 73, 79 și 85 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului III din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”68. **Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind** totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

[...]

**o) alte drepturi sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor”.**

"69. **Avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat** de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz".

"70. **La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi:**

a) **folosirea vehiculelor de orice tip din patrimoniul afacerii, în scop personal;**

b) acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, cherestea, lemne de foc, cărbuni, energie electrică, termică și altele;

c) abonamentele la radio și televiziune, pentru mijloacele de transport, abonamentele și costul convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice;

d) permisele de călătorie pe diverse mijloace de transport;

e) cadourile primite cu diverse ocazii, cu excepția celor menționate la art. 55 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;

f) contravaloarea folosinței unei locuințe în scop personal și a cheltuielilor conexe de întreținere, cum sunt cele privind consumul de apă, consumul de energie electrică și termică și altele asemenea, cu excepția celor prevăzute în mod expres la art. 55 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal;

g) cazarea și masa acordate în unități proprii de tip hotelier;

h) contravaloarea primelor de asigurare suportate de persoana juridică sau de o altă entitate, pentru angajații proprii, precum și pentru alți beneficiari, cu excepția primelor de asigurare obligatorii potrivit legislației în materie;

i) tichetele cadou acordate potrivit legii, indiferent dacă acestea sunt acordate potrivit destinației și cuantumului prevăzute la art. 55 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal".

"71. **Avantajele în bani pot fi sumele primite pentru procurarea de bunuri și servicii**, precum și sumele acordate pentru distracții sau recreere".

"72. **Avantajele în bani și echivalentul în lei al avantajelor în natură sunt impozabile**, indiferent de forma organizatorică a entității care le acordă".

"73. **Fac excepție veniturile care sunt expres menționate ca fiind neimpozabile, în limitele și în condițiile prevăzute la art. 55 alin. (4) din Codul fiscal**".

"79. **La evaluarea avantajului folosirii în scop personal a vehiculului din patrimoniul angajatorului** cu folosință mixtă, pus la dispoziție unui angajat, ***nu se iau în considerare distanța dus-întors de la domiciliu la locul de muncă, precum și cheltuielile efectuate pentru realizarea sarcinilor de serviciu***".

"85. În categoria cheltuielilor de delegare și detașare se cuprind cheltuielile cu transportul, cazarea, precum și indemnizația de delegare și de detașare în țară și în străinătate, stabilite în condițiile prevăzute de lege sau în contractul de muncă aplicabil".

Prin urmare, orice avantaj primit de la salariați de la angajatori, inclusiv folosirea bunurilor din patrimoniul angajatorului ori suportarea unor cheltuieli efectuate în folosul propriu al salariaților este asimilat veniturilor de natură salarială și supus impozitului pe venit.



În speță, în raport de constatările organelor de inspecție fiscală și de susținerile societății ABC SRL - în insolvență se rețin următoarele:

Conform prevederilor legale anterior nu este considerată avantaj asimilat salariilor **diurna** (indemnizația de delegare) **acordată numai pentru deplasări în interesul serviciului**, adică în interesul societății care acordă și suportă diurna. Or, contestatoarea ignoră faptul că în cazul salariatului MD **deplasările pentru care s-a acordat diurna nu s-au efectuat în interesul societății**, în condițiile în care aceste deplasări s-au efectuat la P3 SA, unde aceeași persoană avea, de asemenea, calitatea de salariat, **fiind vorba de deplasări în interesul propriu al salariatului la celălalt loc de muncă**.

În cazul cheltuielilor auto (carburant, piese de schimb, reparații auto, rovine, asigurări auto) pentru utilizarea în interes personal a autovehiculelor societății, numai cheltuielile efectuate pentru deplasarea pe distanța dus-întors de la domiciliu la locul de muncă nu sunt considerate avantaje salariale impozabile. Susținerea societății precum că alimentarea cu combustibil se face pe bază de carduri într-o limită în care au fost luate în calcul deplasările efectuate de la domiciliul angajaților la locul de muncă și retur, pe lângă faptul că **nu este însoțită de nicio dovadă, are și un grad mare de generalitate și ambiguitate**, demonstrată și prin afirmația din contestație "în cea mai mare parte". În acest sens se reține că societatea nu a prezentat nicio situație însoțită de documentația corespunzătoare din care să reiasă cum au fost stabilite distanțele dus-întors la și de la locul de muncă pentru salariați, cum au fost determinate cheltuielile aferente acestor distanțe și care a fost utilizarea efectivă a autovehiculelor conform foilor de parcurs, astfel încât din cercetarea acestora să reiasă că autovehiculele au fost utilizate de salariați au fost utilizate exclusiv pentru realizarea sarcinilor de serviciu și pentru deplasarea dus-întors la și de la locul de muncă.

În privința susținerilor referitoare la locuințele de serviciu, se reține că acestea nu au nicio legătură cu cauza supusă soluționării întrucât organele fiscale nu au inclus în baza impozabilă suplimentară stabilită în urma inspecției fiscale contravaloarea folosinței vreunei locuințe de serviciu.

În cazul impozitului aferent contravalorii biletelor de avion (BSz x 16% = 07z lei) și a diferenței de impozit nedeclarată în sumă de 07x lei, societatea contestatoare nu aduce niciun argument în susținere, fiind nemotivată pentru aceste sume.

Față de cele anterior reținute contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, respectiv nemotivată pentru impozitul pe veniturile din salarii și accesoriile aferente.

### **3.5. Referitor la contribuțiile sociale obligatorii și accesoriile aferente**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează diferențele de contribuții sociale obligatorii stabilite în urma inspecției fiscale ca urmare a impozitării avantajelor asimilate salariilor pentru diurna acordată, folosirea autovehiculelor din patrimoniul și bilete de avion plătite în interesul propriu al salariaților și a nedeclarării unor diferențe, în condițiile în care susținerile societății nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.*

**În fapt**, în urma inspecției fiscale, în sarcina ABC SRL - în insolvență au fost diferențe de contribuții sociale obligatorii și accesorii aferente în sumă cumulată de CST lei, din care:

- 09 lei CAS angajator;
- 010 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- 011 lei CAS angajat;
- 012 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- 013 lei ajutor de șomaj angajator;
- 014 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente ajutor de șomaj angajator;
- 015 lei ajutor de șomaj angajat;
- 016 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente ajutor de șomaj angajat;
- 017 lei contribuția la fond garantare plata creanțelor salariale;
- 018 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției la fondul garantare plata creanțelor salariale;
- 019 lei CASS angajator;
- 020 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- 021 lei CASS angajat;
- 022 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- 023 lei contribuția pentru concedii și indemnizații (CCI);
- 024 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CCI;
- 025 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale (CAAMBP);
- 026 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAAMBP.

Din raportul de inspecție fiscală nr. F-IF rif2/2015 rezultă că diferențele au fost stabilite după cum urmează:

- prin includerea în baza impozabilă a contribuțiilor sociale obligatorii a avantajelor asimilate salariilor în cuantum de BS lei, din care:

a) BSx lei contravaloare diurnă deplasare la P3 SA pentru salariatul MD – director financiar, care este în același timp și salariat al P3 SA cu funcția de director economic;

b) BSy lei contravaloare cheltuieli auto (carburant, piese de schimb, reparații auto, rovine, asigurări auto) pentru utilizarea în interes personal a autovehiculelor societății;

c) BSz lei contravaloare bilete de avion acordate salariaților pentru deplasări în scop personal;

- prin luarea în considerare a diferențelor de contribuții sociale nedeclarate de societate (în plus) și a celor declarate în plus față de obligațiile legal declarate (în minus).

**În drept**, potrivit art. 296<sup>3</sup>, art. 296<sup>4</sup> și art. 296<sup>5</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 296<sup>3</sup>. - Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

a) persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte;

[...]

e) persoanele fizice și juridice, care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului, care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate; [...]”.

”Art. 296<sup>4</sup>. - (1) **Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii**, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), **reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente**, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, **care include:**

[...]

u) **orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii**”.

”Art. 296<sup>5</sup>. - (1) *În sistemul public de pensii*, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă **suma câștigurilor brute realizate** de persoanele prevăzute la 296<sup>3</sup> lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut.

(2) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul *pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate* o reprezintă **suma câștigurilor brute realizate** de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296<sup>15</sup> și art. 296<sup>16</sup> lit. b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296<sup>17</sup> alin. (6).

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru *contribuția de asigurări pentru șomaj* prevăzută de lege reprezintă **suma câștigurilor brute acordate** persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e), care pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au,

cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar *contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale*, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă **suma câștigurilor brute, realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă**, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296<sup>15</sup>.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul al *contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale* reprezintă **suma câștigurilor brute realizate lunar** de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională”.

Cu privire la baza de calcul a contribuțiilor sociale, pct. 9 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului IX<sup>2</sup> din Codul fiscal, apribate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevede că:

”9. **Veniturile care se includ în câștigul brut realizat din activități dependente**, care reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, **sunt cele prevăzute la art. 296<sup>4</sup> din Codul fiscal, care se completează cu prevederile pct. 68 din Normele metodologice de aplicare a titlului III** din Codul fiscal, date în aplicarea art. 55 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, mai puțin veniturile asupra cărora nu există obligația plății contribuțiilor sociale potrivit reglementărilor generale și specifice fiecărei contribuții sociale, precum și celor din legislația privind asigurările sociale.

În baza de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii se includ și veniturile realizate ca urmare a activităților de creare de programe pentru calculator și cele realizate de către persoanele cu handicap grav sau accentuat, care sunt scutite de la plata impozitului pe venit.

**La încadrarea sumelor și avantajelor acordate în excepțiile generale de la baza de calcul se aplică regulile stabilite prin Normele metodologice de aplicare a titlului III din Codul fiscal”.**

Prin urmare, orice avantaje în bani sau în natură acordate salariaților, care sunt asimilate salariilor în vederea impunerii intră și în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii, câtă vreme ele nu sunt exceptate expres prin lege.

Prin contestația formulată societatea nu aduce în susținere argumente specifice, ci le relevă prin prisma acelorași argumente prezentate în cazul impozitului pe veniturile din salarii.

Având în vedere cele anterior reținute la pct. 3.4 din prezenta decizie se va respinge și capătul de cerere privind contribuțiile sociale obligatorii și accesoriile aferente.

### 3.6. Referitor la dispoziția de măsuri

*Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul directiei regionale a finanțelor publice se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si accesorii aferente acestora ori la diminuarea pierderii fiscale, ci la masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.*

**În fapt**, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. disp/2015 organele de inspectie fiscala au dispus în sarcina ABC SRL - în insolvență următoarele măsuri:

- corectarea erorilor materiale prin depunerea unor noi declarații informative 394 pentru perioada ianuarie 2014 – noiembrie 2014;
- înregistrarea contractelor/documentelor încheiate cu persoanele juridice nerezidente menționate în dispoziție;
- diminuarea pierderii fiscale înregistrate la 30.09.2014 în registrul de evidență fiscală;
- corecția unor sume declarate în deconturile de TVA din lunile iunie, august, septembrie și octombrie 2014.

**În drept**, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 205. - (1) Împotriva titlului de creanta, precum si **împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii**. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (1) **Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum si împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:**

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control; ; [...]."

De asemenea, O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 care stabileste:

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

Din dispoziția de măsuri a cărei desființare în totalitate societatea contestatoare o solicită reiese că măsurile dispuse în sarcina societății nu vizează stabilirea de obligații fiscale de plata la bugetul general consolidat. În privința măsurii de "diminuarea pierderii fiscale înregistrate la 30.09.2014 în registrul de evidență fiscală" se reține că aceasta *nu se referă la înregistrarea diminuării pierderii fiscale într-o declarație depusă la organele fiscale* (mai concret, în declarația anuală privind impozitul pe profit cod 101), ci într-un registru intern în care se fac calculele în vederea determinării impozitului pe profit, iar în urma inspecției fiscale a fost stabilită o bază impozabilă suplimentară ce a condus la stabilirea de profit impozabil la 30.09.2014 și a impozitului pe profit corespunzător în sumă 01 lei ce a făcut obiectul analizei la pct. 3.1.1-3.1.7 din prezenta decizie.

Ca atare, soluționarea contestației prin care societatea solicită desființarea în totalitate a dispoziției de măsuri intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizează:

**"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".**

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art. 11 alin. (1) și alin. (1<sup>2</sup>), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. c), f), o) și r), art. 55 alin. (2) lit. k) și alin. (3), art. 113, art. 116 alin. (1), art. 118 alin. (1) și alin. (2), art. 128 alin. (9), art. 134 alin. (2), art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a), art. 143 alin. (2) lit. a), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 156 alin. (2) și alin. (4), art. 296<sup>3</sup> lit. a) și e), art. 296<sup>4</sup> alin. (1) lit. u) și art. 296<sup>5</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, pct. 23 lit. e), pct. 35 și pct. 44 [Titlul II], pct. 68 lit. o), pct. 69, pct. 70 lit. a), pct. 71, pct. 72, pct. 73, pct. 79 și pct. 85 [Titlul III], pct. 13 alin. (1) și alin. (8) [Titlul V], pct. 79 alin. (1) [Titlul VI] și pct. 9 [Titlul IX<sup>2</sup>] din Normele

metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 1 și art. 10 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, pct. A.1 și 2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile și Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile pentru formularul "Notă de recepție și constatare de diferențe" cod 14-3-1A, aprobate prin O.M.E.F. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, art. 78<sup>1</sup> alin. (1), alin. (7), alin. (8) și alin. (10), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (2) și alin. (7), art. 120<sup>1</sup>, art. 2015 alin. (1), art. 206 alin. (1) lit. d), art. 209 alin. (1) lit. a) și alin. (2), art. 213 alin. (1), art. 214 alin. (1) lit. a) și art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 5.3, pct. 10.1 și pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014

#### DECIDE:

1. Respinge contestația ABC SRL - în insolvență formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-IF dimp2/2015, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-IF rif2/2015 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov pentru obligații fiscale totale în sumă de **OS1 lei**, din care:

- O1-O1x lei impozit pe profit;
- O2x5+O2x6 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- O3 lei TVA;
- O4 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA;
- O5 lei impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- O6 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- O7 lei impozit pe veniturile din salarii;
- O8 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- O9 lei CAS angajator;
- O10 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- O11 lei CAS angajat;
- O12 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- O13 lei ajutor de șomaj angajator;
- O14 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente ajutor de șomaj angajator;
- O15 lei ajutor de șomaj angajat;

- O16 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente ajutor de șomaj angajat;
- O17 lei contribuția la fond garantare plata creanțelor salariale;
- O18 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției la fondul garantare plata creanțelor salariale;
- O19 lei CASS angajator;
- O20 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- O21 lei CASS angajat;
- O22 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- O23 lei contribuția pentru concedii și indemnizații (CCI);
- O24 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CCI;
- O25 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale (CAAMBP);
- O26 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAAMBP.

**2.** Suspendă solutionarea contestatiei formulata de ABC SRL - în insolvență impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF dimp2/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF rif2/2015 de catre Administratia Județeană a Finanțelor Publice Ilfov pentru obligații fiscale totale în sumă de **OS2 lei**, din care:

- O1x1 lei impozit pe profit;
- O2x3+O2x4 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Procedura administrativa urmează a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in prezenta decizie.

**3.** Transmite Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov contestatia formulata de ABC SRL - în insolvență impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. disp/2015.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.