



**DECIZIA nr. 11/21.03.2013**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. "IB" S.R.L.**  
**înregistrată la D.G. F. P. V sub nr.yy/10.01.2013**

Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V a fost sesizat de către Activitatea de Inspecție Fiscală V-Serviciul Inspecție Fiscală 3 prin adresa nr. xx/16.01.2013, înregistrată sub nr.yy/24.01.2012, cu privire la contestația formulată de **S.C. "IB" S.R.L. cu sediul social în V, str. ...., nr. ..., ..., județul V, Cod Unic de Înregistrare RO ...., Număr Registrul Comerțului J37/---/----**.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS .../29.11.2012, a Raportului de inspecție Fiscală nr. .../29.11.2012 și a Dispoziției de măsuri nr.../16.11.2012 emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală V-Serviciul Inspecție Fiscală 3.

**Obiectul contestației** îl reprezintă obligațiile în sumă de **S lei** stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS .../29.11.2012, reprezentând:

- **impozit pe profit în sumă de S1 lei**
- **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S2lei;**
- **penalități de întârziere în sumă de S3 lei;**
- **TVA de plată în sumă de S4 lei,**
- **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S5lei;**
- **penalități de întârziere în sumă de S6 lei;**
- **impozit pe venituri din dividende în sumă de S7 lei.**

În raport de data primirii prin poștă a actelor administrative fiscale contestate de către SC "IB" S.R.L., respectiv 13.12.2012, potrivit ștampilei Poștei Române aplicată pe confirmarea de primire nr. ..a adresei nr. ../29.11.2012 de transmitere a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../29.11.2012, a Raportului de inspecție Fiscală nr. ..../29.11.2012 și a Dispoziției de măsuri nr. ../16.11.2012, prin serviciile poștale, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului V la data de 10.01.2013, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției generale a finanțelor publice a județului V.

Organul emitent al actelor administrative contestate, în speță Activitatea de Inspecție Fiscală V a întocmit dosarul contestației și prin adresa nr. xx din data de 16.01.2013 înregistrată D.G.F.P. V sub nr.yy/24.01.2013, l-a transmis spre soluționare Compartimentului Soluționare Contestații din cadrul acestei instituții, împreună cu Referatul privind propunerile de soluționare a contestației nr. xx/16.01.2013 în care se menționează că împotriva S.C. "IB" S.R.L. nu s-a formulat plângere penală și se propune respingerea în totalitate a contestației.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile impuse de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. V se învestește cu pronunțarea asupra contestației formulate de S.C. "IB" S.R.L. Cod Unic de Înregistrare RO ....., Număr Registrul Comerțului J37/---/---- cu sediul social în V, str. ...., nr. ..., parter, județul V.

I. Prin contestația formulată S.C. "IB" S.R.L. susține:

## **1. Cu privire la Raportul de inspecție fiscală nr. ..../29.11.2012:**

**1.1.** În mod greșit, netemeinic și nelegal, inspectorii fiscali au înlăturat aspectul referitor la domeniul de activitate al societății „domeniu special, cu particularități și mecanisme specifice, reglementate juridic de acte normative speciale” și anume: „Comerț cu ridicata al produselor farmaceutice” Cod CAEN 5146 și „Comerț cu amănuntul al produselor farmaceutice Cod CAEN 5231” și în mod eronat au încadrat-o în prevederile O.G. nr. 99/2000, art. 3 alin. (3) subpunct „a”, deși aceste dispoziții legale prevăd că produsele medicamentoase și dispozitivele medicale sunt exceptate de la prevederile ordonanței.

Echipa de inspecție fiscală a analizat vânzările sub costul de achiziție al medicamentelor invocând prevederile art. 19 din O.G. nr. 99/2000 conform căruia „este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 18 lit. a, c, e, g, și i...” evitând în mod intenționat menționarea lit. h de la art. 18-”vânzarea unui produs la un preț alineat la cel legal practicat de ceilalți comercianți din aceeași zonă comercială, pentru același produs determinat de mediul concurențial”, exact situația în care contribuabilul a vândut medicamentele la spitale, prin licitație publică afișată pe internet cu menționarea prețului de ofertă, deci cu cea mai transparentă formă de publicitate.

Echipa de inspecție fiscală nu a ținut seama de documentele puse la dispoziție de către contribuabil (ordine ale Ministerului Sănătății privind modificări de prețuri atât pentru comerțul cu ridicata cât și pentru vânzările cu amănuntul, firma utilizând un program informatic specific pentru ajustarea prețurilor, metodologia de vânzare prin licitație aprobată de MS, prețurile stabilite la nivel național pentru medicamente CANAMED, tot prin licitație OMS).

Așadar, organul de inspecție fiscală a înlăturat dovezile societății și a dat o încadrare juridică incorectă activității de comercializare a medicamentelor sub costurile de achiziție, încălcând astfel dispozițiile art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și art. 102.1 din Normele metodologice, aspect care determină nulitatea absolută a tuturor actelor întocmite.

**1.2.** Societatea contestă felul în care inspectorii fiscali au reținut aspectele legate de funcționarea societății și în mod special față de operațiunile juridice efectuate în legătură cu transmiterea patrimoniului către S.C. "II" S.R.L., nereținând contextul în care s-a ajuns să se realizeze tranzacții comerciale între persoane afiliate, condiții generate de moștenitorii asociatului decedat care au emis pretenții de aproximativ 5-6 ori mai mari decât capitalurile societății, de numeroasele litigii cu consecințe asupra activității S.C. "IB" care a fost obligată să adopte decizii și soluții excepționale pentru asigurarea continuității activității firmei și menținerii locurilor de muncă pentru peste 60 de salariați.

**1.3.** Conținutul raportului nu se bazează pe probele depuse de societate, deși inspectorii fiscali au avut acces nelimitat la documentele contabile din perioada supusă verificării, respectiv 01.01.2007-31.03.2012.

Contabilitatea societății este organizată conform prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată și a cerințelor Codului fiscal însă inspectorii fiscali nu au analizat documentele prezentate și au transmis societății o listă cu alte documente (centralizatoare cu facturi de la furnizori și clienți pe cote de TVA și activități) greu de procurat din cauza specificului activității și programului informatic cu care este obligată societatea să lucreze și care nu oferă posibilitatea pregătirii tuturor documentelor solicitate în plus. Soluțiile găsite pentru a răspunde acestor cereri au necesitat cheltuieli materiale și de muncă vie suplimentare, au condus deseori la necorelarea datelor din documentele prezentate cu cele din balanțele de verificare și toate acestea în condițiile în care conform art. 105 alin. (2) din Codul de procedură fiscală „inspecția fiscală va fi efectuată în așa fel încât, să se afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabilului și să utilizeze eficient timpul destinat inspecției fiscale”.

**1.4.** Au fost încălcate dispozițiile art. 67 alin. (1) din Codul de procedură fiscală în sensul că deși s-au pus la dispoziția inspectorilor fiscali actele contabile din care rezulta situația reală a veniturilor realizate, s-a procedat la estimarea bazei de

impunere într-o manieră total nerezonabilă și cu înlăturarea înregistrărilor contabile ale societății creându-se o nouă situație financiară, străină de cea reală și care a condus, inevitabil, la o bază de impunere arbitrară cu consecința stabilirii de obligații fiscale suplimentare nedatorate însă "nimeni nu se poate îmbogăți fără just temei prin diminuarea patrimoniului altei persoane", motiv pentru care societatea înțelege să conteste stabilirea bazei de impunere prin estimare precum și anexele 3 și 4 ale Raportului de inspecție fiscală referitoare la rezultatele economico-financiare ale societății în perioada analizată care cuprind sume eronate nerezultate din evidența contabilă a societății.

Prin estimările făcute de inspectorii fiscali s-a ajuns la falsa concluzie că toate mărfurile din farmacia s-au vândut sub prețul de achiziție și s-a concluzionat abuziv, aberant și nefondat că societatea nu a înregistrat toate veniturile obținute. Din moment ce toate farmaciile sunt dotate cu calculatoare, zilnic se listează rapoartele fiscale care se transmit electronic la sediul firmei unde sunt centralizate și arhivate, acestea pot fi oricând verificate și se pot stabili cu exactitate veniturile obținute și înregistrate.

Din anexele 3, 4, 5 și 6 întocmite de contribuabil după documentele contabile rezultă: impozit pe profit suplimentar ca urmare a vânzărilor sub prețul de achiziție în sumă de yyy lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei, penalități de întârziere în sumă de zzzz lei, TVA de plată suplimentar în sumă de 0(zero) lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de yyyy lei și penalități de întârziere în sumă de yyyy1 lei.

Deși echipa de inspecție fiscală (pag. 10 din raportul de inspecție fiscală) a constatat că în luna ianuarie 2012 societatea a înregistrat în jurnalul de vânzări suma de ww lei ca TVA colectată, aferentă vânzărilor de marfă sub prețul de achiziție, nu a ținut seama de acest fapt și nu a corectat TVA stabilit în plus prin estimare cu suma respectivă, obligând astfel societatea să achite de două ori aceeași sumă.

Față de cele de mai sus societatea consideră că baza de impunere stabilită prin raportul de inspecție fiscală este arbitrară și solicită în conformitate cu prevederile art. 105 ind.1 din Codul de procedură fiscală, reverificarea veniturilor realizate, conform înregistrărilor contabile puse la dispoziția organului fiscal și stabilirea corecției a bazei de impunere.

**1.5.** În raportul de inspecție fiscală, organul de control face mențiuni incorecte, contrare situației de fapt susținând că, societatea nu a respectat prevederile pct. 5.1 alin. (3) din O.G. nr. 3055/2009 cu privire la înregistrarea mărfurilor achiziționate (discountul comercial) ceea ce demonstrează că nu a consultat cu atenție și cu bune intenții documentele contabile puse la dispoziție de către societate din care rezultă că:

- majoritatea discounturilor s-au facturat separat de facturile de mărfuri, deci nu ajustau prețul de achiziție [ex.: facturile nr. ....(anexa 7.a)] și s-au înregistrat corect, în contul 767- venituri din discounturi.

- pe facturile de mărfuri unde s-a făcut mențiunea că se acordă un discount (de ...%) indiferent de natura acestuia (comercial sau financiar) nu se putea ajusta prețul de achiziție, deoarece prețurile la medicamente fiind cele stabilite de Ministerul Sănătății, facturarea și evidențierea lor în gestiune nu se poate face decât la aceste prețuri de vânzare, respectiv achiziție și discounturile s-au evidențiat corect în contul 767 „venituri din discounturi” (ex.: facturile. nr. ....(anexa 7.b).

S.C. "IB" S.R.L. a acordat, pentru clienții săi, discounturi financiare (ex.: facturile nr. ...., (anexa 7.c); prețurile practicate la spitale au fost prețuri stabilite prin licitație publică și corectate (micșorate) cu o parte din discounturile primite și facturate separat de către firmă.

**1.6.** În luna decembrie 2010, S.C. "IB" S.R.L. a facturat, din depozite, medicamente și produse parafarmaceutice către S.C. "II" S.R.L.B. Deși la pg. 15 din raportul de inspecție fiscală pct. 3, inspectorii fiscali menționează că transferul s-a făcut din depozit, totuși, determină o bază suplimentară la impozitul pe profit și TVA considerând în mod greșit, că vânzarea s-a făcut la prețurile cu amănuntul, neanalizând documentele justificative și încălcând astfel prevederile art. 64 și art. 65 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală, cu consecința nulității actelor emise.

**Referitor la cheltuielile înregistrate și declarate de societate:**

1.7 Referitor la operațiuni înregistrate și decontări între S.C. "IB" S.R.L. și S.C. "II" S.R.L.:

1.7.1. În mod nelegal, inspectorii fiscali au considerat că imobilele (clădiri) înstrăinate prin contractele de vânzare-cumpărare nr. ccccc din 14.06.2011 sunt tot în proprietatea S.C. "IB" S.R.L. motivând cu faptul că nu sunt autentificate contractele de vânzare cumpărare la un notar de stat și nu s-au prezentat extrasele de carte funciară, cf. art. 20 din Legea 7/1996 din care să rezulte că proprietarul a fost schimbat.

Societatea susține că trebuie reținut faptul că vânzarea clădirilor respective nu necesită autentificare la notar, contractul de vânzare-cumpărare are natura comercială, el fiind supus incidenței Codului comercial, situație în care dovada existenței sale se face cu înscris sub semnătură privată. Inspectorii fiscali au făcut confuzie între natura juridică a valabilității contractului, respectiv a momentului în care are loc transmiterea dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător și natura juridică a înscrierilor în cartea funciară ori, dovada transferului dreptului de proprietate îl constituie și faptul că Direcția de impozite și taxe a municipiului BT a radiat din evidențele sale imobilele vândute de S.C. "IB" S.R.L. iar Direcția de impozite și taxe a municipiului Câmpulung-Moldovenesc le-a înregistrat pe numele cumpărătorului și prin urmare inspectorii fiscali nu pot cere reînscrisura în evidența contabilă a imobilelor vândute și nici anularea contractelor de vânzare-cumpărare.

Anularea contractelor de vânzare – cumpărare nu poate avea loc decât printr-o hotărâre judecătorească irevocabilă și prin urmare susținerile inspectorilor fiscali că vânzările sunt nule sunt neîntemeiate și abuzive, înregistrările contabile efectuate în baza lor sunt conforme cu legea și produc efectele stabilite de lege, stabilirea bazei de impunere prin înlăturarea înregistrărilor contabile efectuate cu înstrăinarea imobilelor atrăgând nulitatea actului fiscal întocmit deoarece înstrăinarea bunurilor imobile s-a făcut cu respectarea normelor legale speciale privind vânzarea unor elemente de patrimoniu ale societății comerciale, adică:

a) s-a făcut în baza Hotărârii AGA întrunită în ședință extraordinară în data de 10.06.2011, convocată și derulată conform dispozițiilor Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale;

b) nu s-a făcut către o persoană juridică afiliată;

c) s-a făcut cu respectarea normelor legale în vigoare, valoarea imobilelor fiind stabilită în baza unor Rapoarte de evaluare realizate de un expert evaluator autorizat ANEVAR;

d) datele acestor evaluări și valoarea de piață a imobilelor a stat la baza negocierilor de preț și stabilirii prețului cu care s-a perfectat fiecare contract în parte;

e) prețul și alte condiții în care părțile au acceptat să încheie contractele de vânzare-cumpărare s-au consemnat într-o Notă de negociere încheiată în 10.06.2012.

Pentru cele de mai sus, societatea contestă măsura dispusă de inspectorii fiscali privind anularea înregistrărilor contabile de scoatere din evidență a imobilelor vândute cât și aprecierile „eronate” ale organului fiscal privind efectele și înregistrările în evidențele contabile ale firmei a unor înțelegeri și tranzacții între S.C. "IB" S.R.L., S.C. "II" S.R.L. și S.C."ST" S.R.L. și anume:

1.7.2. - suma de SS1 lei reprezentând exclusiv costuri salariale realizate de către S.C. "II" S.R.L. (prin transfer de personal de specialitate, ca urmare a unor exigențe impuse în perspectiva obținerii autorizațiilor de funcționare) și facturate ca muncă prestată în folosul S.C. "IB" S.R.L., în perioada august-decembrie 2011 (fără farmaciști diriginți și alt personal de specialitate, S.C. "IB" S.R.L. nu ar fi putut distribui și comercializa medicamente în perioada menționată) este o cheltuială deductibilă.

Decontările dintre firme s-au realizat în baza contractului nr. 11/2011, în limita unei medii lunare de SI lei, inițial neexistând previzibilitate pentru perioada de obținere a autorizațiilor de funcționare de către S.C. "II" S.R.L.. În contract a fost prevăzută o gamă mai mare de servicii din care deși unele au fost prestate nu s-au mai facturat, suma prevăzută în contract, în unele luni fiind insuficientă chiar și numai pentru costurile salariale realizate efectiv.

Contribuabilul consideră că suma de SS1 lei reprezintă cheltuială cu personalul,

deductibilă fiscal și deci, echipa de inspecție fiscală, neglijând contextul în care s-a perfectat contractul și ce reprezintă această sumă a considerat că este cheltuială nedeductibilă fiscal.

În anexa nr. 8 „Motivare detaliată pentru subpunctul 1.7.2.” societatea mai arată că „a pus la dispoziția inspecției fiscale o balanță de verificare de la S.C. "II" S.R.L. la luna septembrie din care se putea constata că societatea apare cu costuri salariale vizibil majorate față de lunile anterioare, în timp ce nu înregistrează venituri, tocmai pentru că acestea s-au evidențiat la S.C. "IB" S.R.L.; veniturile s-au realizat cu personal plătit de societatea afiliată, sume care s-au facturat ulterior S.C. "IB" S.R.L..”

Referitor la contextul în care s-a desfășurat activitatea celor două societăți, contestatara menționează:

1. S.C. "II" S.R.L., pentru obținerea autorizațiilor de funcționare a fost obligată să întocmească o documentație din care să rezulte că asigură condiții de începere a activității în distribuția și vânzarea de medicamente și anume:

a) are locații corespunzător amenajate;

b) are personal calificat ( în acest scop începând cu data de 26.08.2011 până în luna decembrie 2011 s-au operat transferuri de personal de la S.C. "IB" S.R.L. la S.C. "II" S.R.L., situație în care:

- personalul transferat a fost salarizat de către S.C. "II" S.R.L., dar până la obținerea autorizațiilor de către aceasta, a lucrat efectiv pentru S.C. "IB" S.R.L., unde activitățile s-au desfășurat normal, cu continuitate până în luna decembrie.

- suma de SS1 lei facturată de S.C. "II" S.R.L. către "IB" S.R.L. reprezintă exclusiv costurile salariale pentru personalul transferat și salarizat de către S.C. "II" S.R.L., deci evidențiate corect în contabilitatea societății și apoi decontate de către S.C. "IB" S.R.L., fiind cheltuieli efectuate efectiv pentru desfășurarea activității în acesta din urmă de către personalul specializat fără de care nu putea funcționa.

În susținere, societatea prezintă și evoluția salariilor și a veniturilor la cele două societăți afiliate în perioada mai 2011-decembrie 2011 în baza căreia să evidențieze că în perioada mai - august costurile salariale reprezentau...% din veniturile realizate de către S.C. "IB" S.R.L., în perioada septembrie – decembrie ...,1% iar S.C. "II" S.R.L., în perioada septembrie – decembrie, înregistrează o pondere a cheltuielilor salariale de ...% ceea ce duce la concluzia că toate decontările între cele două firme au fost legale, iar suma de SS1 lei reprezintă cheltuială deductibilă.

**1.7.3.-** suma de SS2 lei, reprezintă adaosul comercial calculat de farmacia dacă vânzarea mărfurilor către S.C. "II" S.R.L. cu facturile nr. .... ar fi fost făcută la prețul cu amănuntul, raționamentul echipei fiscale potrivit căruia mărfurile s-ar fi vândut la prețul cu amănuntul, în timp ce facturile s-au întocmit fără adaos comercial (la prețul cu ridicata) fiind eronat.

Deși, societatea a pus la dispoziția inspectorilor fiscali documentele justificative (avize de însoțire marfă, note contabile) care atestă că mărfurile din farmacia au fost transferate în depozit și apoi vândute la prețul de depozit, la control această sumă a fost considerată venit suplimentar și s-a supus impozitării.

**1.7.4-** calculul discountului acordat la vânzarea de medicamente și a altor produse către S.C. "II" S.R.L. (fact. ---):

Contribuabilul, atât în dosarul prețurilor de transfer, cât și în discuții directe sau prin corespondență scrisă, a prezentat și a fundamentat un discount financiar de 40%, format din:

- discount primit de la furnizori și pe care a acceptat să-l transfere (total sau parțial) cumpărătorului, fiind vorba de lichidare de stoc, necondiționată în nici un fel de cumpărător;

- discount financiar convenit cumpărătorului, conform contractului de vânzare cumpărare încheiat între S.C. "IB" S.R.L. și S.C. "II" S.R.L. ca efect al achitării facturilor într-o perioadă mai mică de 30 de zile.

Ca urmare contribuabilul, se consideră îndreptățit să conteste calculele inspectorilor fiscali care au majorat baza impozabilă cu suma de SS3 lei reprezentând diferența între suma de SS4 lei, calculată de societate cu discountul de 40% și suma

de SS5 lei, calculată cu un coeficient de discount estimat de echipa de inspecție fiscală.

### **1.8. Provizioane constituite în anii 2009 și 2010:**

Societatea susține că a constituit provizioane pentru creanțe incerte, în conformitate cu prevederile art. 22 (1) lit c) și art. 22 (2) lit. j) din Codul fiscal și prin urmare deductibile fiscal, astfel:

- la data de 31.12.2009 valoarea clienților restanți care îndeplinesc condițiile art. 22 (1) lit. c) din Codul fiscal era în sumă de C1 lei, din care clienți în litigiu în sumă de C2 lei (conform documentelor din anexa 11) și a înregistrat în contabilitate, astfel: 6812=1511 cu suma de C3 lei, și 4118=4111 cu suma de C3 lei;

- la data de 31.12.2010 când valoarea clienților restanți care îndeplinesc condițiile art. 22 (1) lit. c) din Codul fiscal era în sumă de C4 lei din care clienți în litigiu în valoare de C5 lei, societatea anulează provizionul constituit în 31.12.2009 prin articolul contabil 1511=7812 cu suma de C3 lei și constituie din nou provizion prin articolul contabil: 6812=1511 cu suma de C6 lei.

- la data de 31.12.2011, anulează provizionul constituit la 31.12.2010 în sumă de C6 lei și constituie un nou provizion cu suma de P1 lei deoarece valoarea clienților restanți care îndeplinesc condițiile art. 22 (1) lit. c) din Codul fiscal era în sumă de C7 lei, din care clienți în litigiu în valoare de C8 lei.

Considerând că a constituit provizioane în baza prevederilor Codului fiscal iar suma plătită cu titlul de impozit pe profit de "ip1" lei cu OP nr.-- din data de 10.08.2011 este plătită în plus pentru anul 2009, societatea solicită reanalizarea acestui capitol și să se țină seama de faptul că echipa de inspecție fiscală nu a analizat documentele justificative puse la dispoziție.

### **Referitor la impozitul pe dividende:**

Societatea nu este de acord cu obligațiile suplimentare stabilite de inspecția fiscală în sumă de S7 lei cu titlul de impozit pe veniturile din dividende susținând că organul de inspecție fiscală nu a aprofundat probele (înscrierile) puse la dispoziție, constatările acestuia fiind fără relevanță fiscală, eronate ori exced cauzei. Astfel, în raportul de inspecție fiscală se susține (fila 31) că la data de 30.09.2009 s-a întocmit un Raport de expertiză contabilă din care rezultă că s-au acordat dividende pentru anii 2005, 2006, 2007 și 2008, deși pentru anul 2008 nu s-au distribuit și înregistrat dividende. Deasemenea se mai consemnează că Hotărârea Adunării Generale a Asociațiilor din 11.11.2009 nu este semnată de moștenitori ceea ce conduce la concluzia că echipa de inspecție fiscală se solidarizează cu moștenitorii.

Prin Hotărârea AGA din data de 11.11.2009 asociații **nu au revocat hotărârile precedente, respectiv ale anilor 2005 și 2006 cum în mod eronat susțin inspectorii fiscali ci s-a aprobat corectarea prin ștornare a erorilor** înregistrate în contabilitatea societății în privința dividendelor aferente anilor 2005 și 2006, deoarece nu exista o hotărâre de distribuire de dividende în temeiul art. 63 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, anexă la O.M.F.P. 1752/2005 și a **fost revocată hotărârea AGA de distribuire a profitului net în dividende**, din cauza lipsei de lichidități și a evitării constituirii de penalități ca urmare a litigiilor avute cu moștenitorii. Revocarea unei hotărâri AGA este permisă de lege în condițiile luării unei alte hotărâri de către organul statutar, cu respectarea aceluiași condiții de cvorum și convocare precum cele ale hotărârii revocate.

Inspectorii fiscali fac referire și la OMFP 2374/2007 publicat în M. Of. nr. 25/14.01.2008, Partea I conform căruia „evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociațiilor care au aprobat repartizarea profitului prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende convenite acționarilor sau asociațiilor, rezerve și alte destinații, potrivit legii. Entitățile nu pot reveni la înregistrările efectuate cu privire la repartizarea profitului”.

Societatea contestă măsura stabilită de inspecția fiscală de a obliga societatea la plata impozitului pe dividende aferent sumei de "id" lei care a fost ștornată din contul 457 și înregistrată în contul 117 (înregistrare contabilă necriticată de organul fiscal care însă nu admite și anularea impozitului pe veniturile din dividende) arătând că în mod

eronat acesta susține că dividendele au fost distribuite pe asociați conform hotărârilor acestora deși nu există nici o hotărâre a AGA pentru anii 2005 și 2006.

Contribuabilul mai arată că inspectorii fiscali susțin că nu au consultat registrul de procese verbale și fac referire la două dosare civile în care societatea se judecă cu moștenitorii asociatului decedat, împrejurare fără relevanță în cauză.

Deasemenea societatea mai susține că organul de inspecție fiscală nu indică dispozițiile legale încălcate prin anularea impozitului pe dividende și care este temeiul de drept în baza căruia datorează suma de "id1" lei cu titlul de impozit pe dividende.

Contestatoarea mai invederează faptul că dacă echipa de inspecție fiscală ar fi respectat dispozițiile O.G. nr. 92/2003 privind inspecția fiscală ar fi constatat, din înscrisuri, că situațiile financiare ale anului 2009, care cuprind și înregistrarea contabilă privitoare la dividende, au fost publicate în M.Of. al României, partea a IV-a, ceea ce le conferă opozabilitate față de terți și irevocabilitate. Și prin urmare o dată desființată sursa de venit se desființează și obligația fiscală, care fiind achitată trebuie restituită.

În susținerea celor de mai sus societatea mai arată că OMF 2374/2007 invocat de organul de control demonstrează că nu se pot face înregistrări contabile în privința dividendelor în lipsa unei hotărâri a asociaților prin care a fost distribuit profitul în dividende, legiuitorul neînlăturând prin acest act normativ posibilitatea contribuabilului de a-și corecta evidența contabilă în cazul unor înregistrări eronate.

Prin urmare societatea susține că în mod corect a anulat înregistrările privind repartizarea impozitului pe profit în dividende și constituirea obligației de plată privind impozitul pe veniturile din dividende, în baza prevederilor 63 alin. (1) și alin. (2) din OMFP 1752/2005, republicat privind corectarea erorilor constatate în contabilitate, atâta timp cât acestea au fost înregistrate în lipsa unei hotărâri AGA prin care să se fi aprobat distribuirea de dividende sau dacă, în privința dividendelor aferente anului 2007 hotărârea AGA de distribuire a dividendelor a fost revocată (anulată) de organul statutar, și ca atare nu datorează suma de "id1" lei cu titlul de impozit pe dividende ci este îndreptățită la restituirea ei și nici suma de "id2" lei, întrucât aceasta a fost corect înregistrată, raportată organului fiscal prin declarația 100, „în anul curent” și achitată în termen legal.

**2. Cu privire la Decizia de impunere nr. F-VS .../29.11.2012 contribuabilul precizează:**

**2.1.** Contestă baza impozabilă stabilită suplimentar pentru impozitul pe profit în sumă de "pi" lei, impozitul pe profit suplimentar de plată în valoare de S1 lei, dobânzile/majorările de întârziere în sumă de S2 lei și penalitățile de întârziere aferente în sumă de S3 lei, motivele și documentele justificative pentru contestarea acestora fiind cele prezentate la punctul 1 din contestație.

**2.2.** Contestă baza impozabilă stabilită suplimentar pentru TVA în sumă de S8 lei, TVA suplimentar de plată în valoare de S4 lei, dobânzile/majorările de întârziere în sumă de S5 lei și penalitățile de întârziere aferente în sumă de S14 lei, motivele și documentele justificative pentru contestarea acestora fiind cele prezentate la punctul 1 din contestație referitoare la Raportul de Inspecție Fiscală.

**2.3.** Contestă baza impozabilă în sumă de "bi" lei cu titlul de venituri din dividende și obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sumă de S7 lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende motivat de faptul că:

- în mod nelegal, organul de inspecție fiscală a întocmit decizia de impunere pentru suma de S7 lei ("id2"+"id1"), deoarece:

- suma de "id2" lei reprezentând impozit pe dividende a fost înregistrată în contabilitatea societății în mod corect și a fost raportată organului fiscal în anul curent prin declarația 100.

- în mod eronat s-a reținut că impozitul pe dividende în sumă de "id1" lei este aferent anilor 2006, 2007 și 2008, în fapt fiind aferentă anilor 2005, 2006 și 2007, ori anul 2005 nu face obiectul inspecției fiscale prezente iar pentru anul 2008 nu au fost distribuite și înregistrate dividende. Dividendele aferente anilor 2005, 2006 și 2007 au fost ștornate în anul 2009, luna noiembrie, pentru următoarele motive:

- pentru anii 2005 și 2006 nu există hotărâri ale Adunării Generale a asociaților

pentru distribuirea impozitului pe profit în dividende, înregistrarea contabilă fiind eronată procedându-se la corectarea acesteia în baza prevederilor art. 63 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene și a Hotărârii AGA din data de 11.11.2009;

- pentru anul 2007, deși există hotărârea AGA prin care s-au distribuit dividende, aceasta a fost revocată de asociați, operațiune permisă de lege,

- în privința dividendelor pentru anii 2005, 2006, 2007, organul de inspecție fiscală a reținut o situație de fapt greșită și nerelevantă în cauză;

- s-a reținut în mod eronat că există o decizie emisă de Tribunalul BT în dosarul nr. 3719/40/2009 rămasă irevocabilă, însă cererea de chemare în judecată în acest dosar a fost anulată ca netimbrată;

- eronat se face aprecierea și în ce privește dosarul nr. 82/---/---- aflat pe rolul ICCJ;

- se susține în decizia de impunere (fila 12/15) că „La data la care Curtea de Apel Suceava decide ca nefondată cererea de acordare a dividendelor pentru anul 2005, 2006 și 2007 către moștenitorii de drept, atunci conform art. 105<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003, cu modificări și completări ulterioare, prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3) din O.G. 92/2003, conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei perioade”. Ori așa cum rezultă din dispozițiile art. 105<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 nu este posibilă reverificarea sugerată de către organul fiscal. O soluție irevocabilă în dosarul nr. 82/---/2--- ar avea influență doar asupra patrimoniului societății nu și asupra obligațiilor fiscale ale acesteia;

- documentele puse la dispoziția organului de control de către societate au fost interpretate în mod voit eronat ori au fost înlăturate, în scopul creării unei baze de impunere incorecte și contrare situației de fapt.

### **3. Cu privire la Dispoziția de măsuri nr.---/16.11.2012:**

Societatea arată că:

**3.1.** a analizat și a realizat în termenul stabilit de organul fiscal o parte dintre măsurile stabilite și anume:

- a corectat sumele din Declarația 394 cu privire la achiziții;

- a depus la organul fiscal teritorial declarația 205 pentru suma de "id2" lei;

- societatea, în majoritatea achizițiilor primește discountul pe factură separată și chiar atunci când este menționat pe facturile de mărfuri, prețurile sunt plafonate prin OMS, neputând fi ajustate, situație în care societatea le-a înregistrat corect în contabilitate; discountul acordat clienților este discount financiar.

**3.2.** Contestă ca și în contestația privind Raportul de Inspecție fiscală:

- aprecierile echipei de inspecție fiscală privind constituirea și înregistrările contabile de provizioane;

- măsura organului fiscal de a menține în evidența contabilă a S.C. "IB" S.R.L., clădirile vândute legal;

- aprecierile echipei de inspecție fiscală privind modul de înregistrare a discounturilor, fără o analiză temeinică bazată pe documente și fapte:

În final, societatea solicită corectarea deciziei de impunere nr. FVS .... din data de 29.11.2012 cu suma de S9 lei reprezentând :

- impozit pe profit în sumă de S10 lei

- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S11 lei;

- penalități de întârziere în sumă de S12 lei;

- TVA de plată în sumă de S4 lei,

- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S13 lei;

- penalități de întârziere în sumă de S14 lei;

- impozit pe venituri din dividende în sumă de S7 lei.

În susținerea contestației, societatea depune un număr de 11 anexe:

- 1- Situație centralizatoare privind stocurile de mărfuri din comerțul cu ridicata;

- 2- Situație centralizatoare privind stocurile de mărfuri din comerțul cu amănuntul;

- 3- Situație centralizatoare privind veniturile și cheltuielile obținute din comerțul cu amănuntul;



4- Situație centralizatoare privind veniturile și cheltuielile obținute din comerțul cu ridicata;

5 - Situație privind diferențele suplimentare la impozitul pe profit și accesoriile aferente;

6 - Situație privind diferențele suplimentare la TVA și accesoriile aferente;

7-Exemple de facturi pentru susținerea punctului de vedere privind discounturile;

7. a - Facturi cu discount primit de societate și facturat separat de factura pentru mărfuri, la achizițiile de medicamente (copii după: facturile nr. ...);

7. b -Facturi cu discount primit de societate și facturat pe factura de mărfuri, la achizițiile de medicamente (copii după facturile: 1....);

7.c - Facturi cu discount acordat de societate către clienți (copii după facturile nr: ....);

8 - Motivare detaliată pentru subpunctul 1.7.2;

9 - Motivare detaliată pentru subpunctul 1.7.3 și copii după: notele contabile .. și ..din 23.01.2012, ... și ... din 31.12.2011, avizele de însoțire marfă nr. ...;

- 10 - Motivare detaliată pentru subpunctul 1.7.4;

- 11 -Documente contabile justificative pentru constituirea de provizioane în anii 2009, 2010 și 2011 (Situatii clienți în litigii, neîncasați la data de 31.12.2009, 31.12.2010 și 31.12.2011, facturi emise și neîncasate integral până la 31.03.2009, 31.03.2010 și 31.03.2011).

II. Prin Raportul de Inspecție Fiscală nr. ..../29.11.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ..../29.11.2012, reprezentanții D.G.F.P. V-Activitatea de Inspecție Fiscală, au constatat:

**1) Referitor la impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2007 – 31.03.2012:**

a) declarat de societate(conform anexa nr. 7 la RIF):

Tabel 1

Perioada fiscală	Profit contabil	Cheltuieli nedeductibile	Profit fiscal	Cheltuieli sponsorizări	Impozit pe profit	
					calculat	declarat
2007	"pic1"	„c1"	"pf1"	„sp1"	"ipc1"	"ipd1"
2008	"pic2"	„c2"	"pf2"	„sp2"	"ipc2"	"ipd2"
2009	"pic3"	„c3"	"pf3"	„sp3"	"ipc3"	"ipd3"
2010	"pic4"	c4"	pf4"	„sp4"	"ipc4"	"ipd4"
2011	-"pic5"	„c5"	„pf5"	„sp5"	"ipc5"	"ipd4"
31.03.012	-"pic6"	„c6"	-"pf6"	0	0	0
Total	"pic"	„c"	„pf"	„sp"	"ipc"	"ipd"

b) diferențe suplimentare stabilite de inspecția fiscală: Tabel. nr. 2:

Anul	Cheltuieli , din care:			Venituri din care:			Diferență suplimentară, inspecție	
	cost active vândute	servicii	discount acordat	estimare marja	vânzare sub cost achiziție	active vândute	Baza impozabilă	Impozit profit
2007				"em1"	"Vsca"		"bi1"	"i1"
2008				"em2"			"em2"	"i2"
2009				"em3"			"em3"	"i3"
2010				"em4"			"em4"	"i4"
2011	-"c av "		SS3	"em5"		-"vav"	"bi2"	"i5"
31.03.12		SS1		"em6"			"bi3"	-
Total	-"c av "	SS1	SS3	"VE"	"Vsca"	-"vav"	"bi"	S1

Referitor la diferențele suplimentare constatate, echipa de inspecție fiscală a consemnat:

**A. Venituri neînregistrate și nedeclarate de societate:**

- Baza impozabilă suplimentară în sumă de "VE",85 lei din comerțul cu

amănuntul a fost stabilită de echipa de inspecție fiscală prin estimarea veniturilor realizate în farmacii și baruri ținând seama de prețul de achiziție al mărfurilor, cota medie de adaos comercial practicată de societate precum și de cota de TVA aferentă fiecărei categorii de marfă (medicamente TVA 9%, celelalte produse 19%, respectiv 24%), așa cum a rezultat din centralizatoarele prezentate de societate.

- Baza impozabilă suplimentară în sumă de "Vsca" lei din comerțul cu ridicata (vânzări depozit) a fost stabilită de echipa de inspecție fiscală prin aceeași metodă ținând seama de prețul de achiziție al mărfurilor, de cota de TVA aferentă fiecărei categorii de marfă (medicamente TVA 9%, celelalte produse 19%, respectiv 24%), așa cum a rezultat din centralizatoarele prezentate de societate și de prețul de livrare înregistrat în contul 707 „Venituri comerciale”

Echipa de inspecție fiscală exemplifică situații semnificative în care firma înregistrează în evidența contabilă vânzarea sub costul de achiziție:

1. în bilanțul de verificare din 31.08.2007 este evidențiată vânzarea sub costul de achiziție în contul contabil 378 “Depozit”, în sumă de ssss lei. (articole contabile: 607=371 și 378=371 cu aceeași sumă în roșu -ștornare, fără documente justificative) Pe parcursul celor opt luni societatea mai înregistrase și majorări de prețuri așa încât diferența de sumă rezultată ca fiind vânzare sub costul de achiziție este diminuată până la nivelul sumei de vspalei (anexa nr. 4 la raport de inspecție fiscală cu venituri estimate).

2. În perioada septembrie 2007 – decembrie 2007, din bilanțele de verificare prezentate, prin compararea conturilor contabile 707 „Venituri comerciale” și 607 „Cheltuieli privind costul mărfurilor vândute” s-a constatat că societatea a înregistrat vânzări sub costul de achiziție și prin urmare a fost stabilită diferența de venit neînregistrat în evidența contabilă în sumă de "vn",91 lei.

3. În luna decembrie 2011, SC "IB" S.R.L. vinde către SC "II" S.R.L.B marfa din comerțul cu amănuntul în valoare de "Vm" lei (din care TVA: yyyyy lei, facturile nr..... descarcă gestiunea de marfa vândută la un cost de achiziție în sumă de "Vm" lei [nota contabilă fără număr din 31.12.2011 și anexa nr. 11 (anexă întocmită de societate, în care reprezentantul firmei prezintă modul cum a determinat costul de achiziție al mărfurilor descărcate din gestiune)]. Acest cost are inclusă și taxa pe valoare adăugată deductibilă 9% respectiv 24% [1...,28 lei ( baza impozabilă pentru TVA 9%) plus 1...,19 lei (baza impozabilă pentru TVA 24%) plus 1...,52 lei ( TVA 9%) plus 4...,92 lei ( TVA 24%)], deoarece, costul de achiziție aferent mărfurilor vândute către S.C. "II" S.R.L. B este de 1...,47 lei.

Din cele prezentate, rezultă că, societatea nu a înregistrat pe venituri adaosul comercial în sumă de "ac" lei.

Baza de impunere, în sumă de „BiT” lei ( "VE" + "Vsca") se împarte pe ani, astfel (Anexa nr. 3 și Anexa nr. 4 -RIF):

- în anul 2007 - "bi1" lei din care:... lei, venituri pentru care se aplică cota standard de TVA 19%, .... lei, venituri pentru care se aplică cota redusă de TVA 9% și ... lei, venituri pentru care se aplică cota de TVA 19%;

- în anul 2008 - "em2",lei din care: ... lei, venituri pentru care se aplică cota redusă de TVA 9% și .... lei, venituri pentru care se aplică cota de TVA 19%;

- în anul 2009 - "em3",.. lei, venituri pentru care se aplică cota de TVA 19%;

- în anul 2010 - "em4",..lei, venituri pentru care se aplică cota de TVA 24%;

- în anul 2011 - "em5", lei din care .... lei, venituri pentru care se aplică cota redusă de TVA 9% și ... lei, venituri pentru care se aplică cota de TVA 24%;

- în trimestrul I din anul 2012 - "em6" lei, venituri pentru care se aplică cota redusă de TVA 9%.

Motivele care au condus la estimarea veniturilor, consemnte în raportul de inspecție fiscală:

Organizarea contabilității mărfurilor la S.C. "IB" S.R.L. V este influențată de mai mulți factori:

- forma de circulație a mărfurilor: cu ridicata (en gross – în cazul depozitelor) și cu amănuntul (en detail – în cazul: farmaciilor de uz uman, farmaciilor de uz veterinar și

barurilor);

- metoda de contabilitate a stocurilor – metoda inventarului permanent.

- metoda de contabilitate analitică de evidență a stocurilor de mărfuri - metoda cantitativ -valorică pe sortimente de mărfuri.

- organizarea contabilității sintetice a mărfurilor prin prețurile diferite utilizate ca prețuri de înregistrare a mărfurilor, adică:

- \* în cazul depozitelor, evidența mărfurilor intrate în gestiunile unității prin aprovizionare de la furnizori este exprimată în prețul de cumpărare (prețul de achiziție);

- \* în cazul farmaciilor de uz uman, farmaciilor de uz veterinar și barurilor, evidența mărfurilor intrate în gestiunile unității prin transfer din depozite este exprimată în prețul de vânzare cu amănuntul (prețul de achiziție plus adaos comercial plus TVA neexigibilă).

- \* pentru punctul de lucru "F"- intrările sunt evidențiate la preț de achiziție iar ieșirile la preț cu amănuntul.

- în balanțele de verificare prezentate organului de inspecție fiscală, mărfurile din punctele de lucru pe care le are societatea (en-gross și en-detail) sunt înregistrate în contul 371 "Mărfuri" în care, societatea înregistrează pe debitul contului:

- aprovizionarea cu marfa în depozit (371 "Mărfuri" = 401 "Furnizori"-cost achiziție);

- transferul de marfă înregistrat la prețul cu amănuntul (articolul contabil simplu 371 "Mărfuri" = 371 "Mărfuri" – intrarea mărfii, în farmacii și baruri, exprimată în cost de achiziție concomitent cu articolul contabil compus 371 "Mărfuri" = %, 378 "Adaos comercial", 4428 "TVA neexigibilă" ce reprezintă prețul de vânzare cu amănuntul) iar în creditul contului contabil:

- descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute din depozit (articolul contabil 607 "Cheltuieli cu marfurile" = 371 "Mărfuri") precum și descărcarea din gestiunea comerțului cu amănuntul (articolul contabil: %, 607 "Cheltuieli cu marfa", 378 "Adaos comercial, 4428 "TVA neexigibil" = 371 "Mărfuri");

- pentru medicamente se aplică TVA 9% iar pentru produse parafarmaceutice se aplică TVA 19% (24%).

- farmaciile și barurile sunt dotate cu rețele de calculatoare, evidența contabilă este cantitativ–valorică, pe sortimente de mărfuri și în aceste condiții, contabilitatea nu are datoria să calculeze manual și să înregistreze diferența dintre prețul de vânzare și cel de cumpărare (marja comercială = adaosul comercial) aferentă mărfurilor intrate și ramase în stoc precum și taxa pe valoare adăugată inclusă în prețul de vânzare, operațiunea fiind generată automat, cu toate acestea reprezentantul firmei explică la întrebarea nr. 8 din nota explicativă din 22.08.2012 că adaosul comercial se descarcă pe bază coeficientului de repartizare, calculat lunar, manual.

- dacă adaosul comercial aferent mărfurilor vândute este generat automat, societatea trebuia să prezinte un Centralizator cu mărfurile ieșite din gestiune pe elemente de preț, din care să rezulte: costul mărfurilor vândute, adaosul comercial aferent mărfurilor vândute și taxa pe valoare adăugată neexigibilă, pentru mărfurile cu TVA 9% respectiv mărfurile cu 19% (24%).

- SC "IB" S.R.L. V a prezentat echipei de inspecție fiscală situația modificărilor de preț efectuate în ultimii patru ani (aprilie 2008-octombrie 2011-pag. 2417-pag. 2460) din care nu rezultă că din activitatea de comercializare a medicamentelor ar fi fost redus prețul cu suma de "Vsca" lei, în anul 2007.

Veniturile neînregistrate în sumă de "Bit" lei au fost stabilite în baza documentelor prezentate de societate la solicitarea organelor de inspecție fiscală și anume:

- centralizatoare cu facturi de la furnizori;

- centralizatoare cu facturi către clienți

- centralizatoare cu avize privind transferurile de mărfuri din depozite în punctele de lucru cu amănuntul – pe cote de taxă pe valoare adăugată;

- fișa contului contabil 371 "Mărfuri";

- Cartea Mare sintetică și balanțele de verificare pe rulaje și solduri.

Urmare aspectelor prezentate mai sus, baza impozabilă a fost influențată astfel:

- în anul 2007: venituri neînregistrate în sumă de "bi1" lei;
- în anul 2008: venituri neînregistrate în sumă de "em2", 12 lei;
- în anul 2009: venituri neînregistrate în sumă de "em3", 18 lei;
- în anul 2010: venituri neînregistrate în sumă de "em4", 12 lei;
- în anul 2011: venituri neînregistrate în sumă de "em5", 3 lei;
- în anul 2012, trim. I: venituri neînregistrate în sumă de "em6", lei.

#### **B. Cheltuieli nedeductibile cu discounturile acordate clienților:**

Echipe de inspecție fiscală constată că în decembrie 2011, societatea verificată a facturat către S.C. "II" S.R.L. B (persoană afiliată) bunuri în valoare de "Bun" lei ( TVA inclusă în sumă de T lei), din care discount acordat, în sumă de dis12 lei (din care TVA ---- lei) cu facturile nr.---- din 23.12.2011.

Organul de inspecție fiscală a mai observat că în perioada ianuarie-octombrie 2011 în relațiile cu persoane independente, S.C. "IB" S.R.L. a acordat un discount comercial mediu de ... % aplicat asupra valorii tranzacțiilor efectuate (anexa nr. 12 la RIF) și la rândul său în anul 2011, a beneficiat de discounturi cumulate (comerciale și financiare) în sumă de .. lei, la valoarea totală a mărfurilor intrate în gestiune în sumă de ..lei rezultând un discount comercial mediu de dis..%, iar discount-ul comercial declarat de societate de 20%.

În baza contractului de vânzare-cumpărare fond de marfă din depozit și farmaciei, cu nr. 2268/25.11.2011, S.C. "IB" S.R.L. a transferat aceste discount-uri, exprimate în valoare relativă, la S.C. "II" S.R.L., pentru mărfurile aflate în stocul depozitului – comerțul cu amănuntul.

Echipe de inspecție a apreciat că această ajustare a prețurilor nu este justă, deoarece a avut loc:

- corectarea (micșorarea) valorii totale a mărfurilor aprovizionate de la furnizorii care nu au acordat discount-uri sau au acordat un discount nesemnificativ;
- corectarea (micșorarea) discountului total primit de firmă în anul 2011 cu valoarea discounturilor mai mici de 5%.
- S.C. "IB" S.R.L. nu a demonstrat că a acordat acest tip de discount către clienți independent.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a calculat discountul financiar primit efectiv de la fiecare din cele 5 (cinci) societăți furnizoare care au acordat discounturi, a calculat procentele de discounturi financiare primite și procentul mediu de discount financiar (de dis..2% ) și a concluzionat că societatea putea acorda persoanei afiliate un discount total de 24,39% (discount comercial de dis..% plus discount financiar de 10.02%), având în vedere atât volumul tranzacției efectuate cu S.C. "II" S.R.L., cât și încasarea contravalorii mărfurilor într-un termen mai mic de 30 de zile (PV de compensare nr. ../19.01.2012 și NC nr../19.01.2012).

Prin aplicarea acestui procent de discount asupra valorii mărfii livrate din depozit, în decembrie 2011, către persoana afiliată (.... lei), a rezultat o valoare a discountului care putea fi acordat, în sumă de ... lei ( .... lei\*24,39%) și nu suma de SS4 lei, astfel că diferența în sumă de SS3 lei reprezentând sconturi acordate a fost considerată cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit în anul 2011.

#### **C. Venituri și cheltuieli realizate din vânzarea clădirilor:**

Pe baza documentelor originale puse la dispoziție de reprezentanții legali ai societății, inspecția fiscală a constatat faptul că societatea scoate din evidența contabilă, la data de 14.06.2011, clădirile din dotare, în baza contractelor civile de vânzare-cumpărare nr. .... 14.06.2011, neautentificate și fără a prezenta extrasele de cartea funciară conform art. 20 din Legea. 7/1996, din care să rezulte că proprietarul a fost schimbat.

Organul de inspecție fiscală a considerat că imobilele descărcate din gestiunea societății nu au schimbat proprietarul de drept, în speță SC "IB" S.R.L. V și ca urmare, a diminuat baza impozabilă cu venitul înregistrat în contul contabil 7583 < Venituri din vânzarea activelor > în suma de "vav" lei și a mărit baza impozabilă cu cheltuielile înregistrate în contul contabil 6583 < Cheltuieli privind activele cedate > în suma de

"cav". lei.

#### **D. Cheltuieli cu locații de gestiune și alte servicii executate de terți:**

În trimestrul I din anul 2012, ca urmare a inspecției fiscale, au fost stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de SS1 lei în baza facturii nr. 12 din 04.01.2012 emisă de SC "II" S.R.L. reprezentând locație de gestiune conform contractului de locație de gestiune nr. 11/20011.

Inspecția fiscală consemnează că în contract se prevede că S.C. "II" S.R.L.B (persoană afiliată) pune la dispoziția SC "IB" S.R.L. V spațiile comerciale cu dotarea aferentă (respectiv spații comerciale aparținând în fapt SC "IB" S.R.L. V), lucrări de amenajare și reparații capitale, asigură aprovizionarea tehnico-materială, comercializarea produselor și formare profesională. În contract se menționează serviciile ce trebuie executate la modul general și nu este prevăzut un tarif pentru fiecare serviciu în parte, valoarea totală pe lună, menționată fiind de SI lei. Din documentele prezentate de societate nu au putut fi identificate serviciile care au fost efectuate și pentru care s-a întocmit factura de mai sus, în sumă de SS1 lei (pentru 4 luni). Factura nu este însoțită de anexe explicative privind suma facturată. Realitatea acestor prestări de servicii nu a putut fi verificată neexistând documente prin care să se confirme și să se constate efectuarea serviciilor. Au fost solicitate date suplimentare prin adresa nr. --- din 12.11.2012.

Inspecția fiscală a constatat că imobilele SC "IB" S.R.L. V despre care se menționează în factura nr. ./04.01.2012, scoase din evidența contabilă nu și-au schimbat proprietarul deci, "II" S.R.L. (persoană afiliată) a facturat o chirie pe care nu o datorează "IB" S.R.L.

Nu au fost prezentate documente cu privire la amenajarea și/sau reparații capitale la mijloacele fixe.

Totodată, organul de inspecție fiscală mai precizează că SC "IB" S.R.L. V înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu salarii și alte cheltuieli de exploatare necesare activității pe care o desfășoară și ca urmare cheltuielile ce rezultă din factura nr. ./04.01.2012 emisă de S.C. "II" S.R.L. B și înregistrate în contabilitate de SC "IB" S.R.L. V în contul contabil 612<Cheltuieli cu redevența și locația de gestiune> nu sunt justificate.

#### **E. Cheltuielile cu provizioane:**

Organul de inspecție fiscală a analizat provizioanele înregistrate de societate în baza art. 22 alin. (1) lit. c) și art. 22 (2) lit. j) din Codul fiscal, și în Raportul de inspecție fiscală, prezintă cheltuielile cu provizioanele nedeductibile calculate de societate în anul 2011 pentru anul 2009, fără a stabili diferențe suplimentare de impozit pe profit, dar pentru că societatea a rectificat numai declarația 101 pentru anul 2009 cu suma de "ip1" lei, a procedat, în baza calculelor prezentate de petentă, la rectificarea declarațiilor aferente trimestrelor I, II, III 2009 precum și pentru trimestrele I, II și III 2010 și a calculat majorările de întârziere aferente în raport de cuantumul impozitului pe profit aferent fiecărui trimestru (din suma de "ip1" lei stabilită de petentă), data plății, numărul de zile de întârziere și de nivelul cotei de majorare prevăzut de O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală și prezentate mai sus au fost sintetizate în anexa nr. 7 astfel:

ANUL 2007: profitul fiscal constatat la control este de ... lei, impozitul pe profit înainte de scăderea cheltuielii cu sponsorizarea este de ... lei, suma scăzută din impozitul pe profit este de sp1" lei, impozitul pe profit datorat este de ... lei, societatea declară un impozit pe profit de "ipd1" lei.

Diferența suplimentară constatată ca urmare a inspecției fiscale este de "i1" lei.

ANUL 2008: profitul fiscal constatat la control este de ... lei, impozitul pe profit înainte de scăderea cheltuielii cu sponsorizarea este de ... lei, suma scăzută din impozitul pe profit este de sp2" lei, impozitul pe profit datorat este de ... lei, societatea declară un impozit pe profit de "ipc2" lei.

Diferența suplimentară constatată ca urmare a inspecției fiscale este de "i2" lei.

Aceasta sumă este achitată la bugetul de stat.

ANUL 2009: profitul fiscal constatat la control este de ...lei, impozitul pe profit înainte de scăderea cheltuielii cu sponsorizarea este de ... lei, suma scăzută din impozitul pe profit este de sp3" lei (conform art. 21 alin. (4) lit. p) din Codul fiscal), impozitul pe profit datorat este de...lei, societatea declară un impozit pe profit de "ipd3" lei.

Diferența suplimentară constatată ca urmare a inspecției fiscale este de "i3" lei. Din aceasta sumă s-a achitat la bugetul de stat suma de ...lei (suma provine din aprilie 2008 și a fost achitată în plus pentru perioada respectivă).

ANUL 2010: profitul fiscal constatat la control este de ... lei, impozitul pe profit înainte de scăderea cheltuielii cu sponsorizarea este de ... lei, suma scăzută din impozitul pe profit este de sp4",1 lei impozitul pe profit datorat este de ... lei, societatea declară un impozit pe profit de "ipc4" lei.

Diferența suplimentară constatată ca urmare a inspecției fiscale este de "i4" lei.

ANUL 2011: profit fiscal stabilit de societate „pf5" lei, profitul fiscal constatat la control este de ... lei, impozitul pe profit înainte de scăderea cheltuielii cu sponsorizarea este de .. lei, suma scăzută din impozitul pe profit este de sp5" lei, societatea nu își calculează deducerea de care beneficiază conform legislației în vigoare, impozitul pe profit datorat este de .. lei, societatea declară un impozit pe profit de "ipc5" lei în evidența contabilă suma înregistrată este de "ipd4" lei ( mai puțin cu ... lei față de cât declară la organul fiscal teritorial).

Echipa de inspecție a întocmit anexa nr. 8, conform procedurii privind inspecția fiscală, pentru diminuarea impozitului pe profit din fișa pe plătitor cu suma de sfp" lei pentru a corela datele din evidența fiscală cu datele din evidența contabilă.

Diferența suplimentară constatată ca urmare a inspecției fiscale este de "i5" lei iar suma achitată de .... lei.

În trimestrul I din anul 2012, pierderea fiscală stabilită de societate este de pf6",... lei, ca urmare a inspecției fiscale pierderea fiscală a fost diminuată cu suma de "bi3" lei, devenind astfel, de ... lei.

Controlul a mai stabilit că societatea declară și achită un impozit pe profit, la organul fiscal teritorial, ce nu este înregistrat în evidența contabilă, astfel:

- în trimestrul I din anul 2008 suma de ... lei;
- la regularizarea impozitului pe profit pentru anul 2011, societatea diminuează impozitul pe profit în sumă de.. lei în evidența contabilă, fără a declara și la organul fiscal teritorial rectificarea respectivă.

Pentru a regla fișa pe plătitor cu evidența contabilă a fost întocmit Anexa nr. 8 - conform procedurii privind inspecția fiscală și în baza deciziei de impunere, societatea se va înregistra în evidența contabilă cu diferența suplimentară.

#### **F. Majorări/dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit:**

Pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de S5lei, până la data de 25.10.2012 și penalități de întârziere în sumă de S14 lei, din care S16 lei reprezintă penalități calculate prin aplicarea procentului de 15% asupra obligațiilor neachitate (cu termen mai mare de 90 zile) și S17 lei reprezintă penalități calculate prin aplicarea procentului de 5% asupra obligațiilor neachitate (cu termen cuprins între 30 și 90 zile).

Temeiuri de drept invocate:

- O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene: art. Sect. 7.1.1, alin. Art. 54, lit. (1) și (2), pct. 51 (3), (4) și (5) pct. 54 (2);
- O.G. nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață: art.19 , art.16 lit.a)-i)
- O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: art. 6;
- OMFP nr. 3389/2011 art. 2 lit.c);
- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare:

- art. 11 (2), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (3) lit. g), alin. (4) lit.f), lit. m) și lit. p), art. 22, alin. (1), lit. c);

- H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

TITLUL II Impozitul pe profit: pct. 22, pct. 48;

- O.M.S.P. nr. 612/2002 pentru aprobarea Normelor privind modul de calcul al prețurilor la medicamentele de uz uman: art. 17, art. 20 (1) și (2) art. 23;

- O.M.S.P. nr. 75/2009 pentru aprobarea Normelor privind modul de calcul al prețurilor la medicamentele de uz uman: art. 2 (1), (2), (3), art. 20, art. 21

- Decizia MFP nr. 3 din 4 martie 2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată:

- Legea nr. 21/1996 Legea concurenței: art. 6, lit. f) (1);

- Legea contabilității nr. 82/1991 art. 6, alin. (1) și (2):

- Legea cadastrului și publicității imobiliare nr. 7/1996 art. 59;

- OG92/2003 privind codul de procedură fiscală, republicată: art. 22 lit.a) și b) art. 65, alin. (1), art. 119, alin. (1), art. 120<sup>1</sup>, alin. 1 și 3.

## **2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:**

Echipa de inspecție fiscală a stabilit obligația suplimentară în sumă de S4 lei cu titlul de taxă pe valoarea adăugată, rezultată din:

- excluderea de la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturii nr. 00../04.01.2012 emisă de S.C. "II" S.R.L.B (persoană afiliată), în suma totală de .. lei, reprezentând „cv. locație de gestiune pentru locațiile din muncipiul BT str. .. nr. .. și P. .. platou ... obiectiv ... din muncipiul Iași, sos. Nicolina, nr. .. bl. ..., din muncipiul.. str. ..nr..., din muncipiul .. str. .. nr...bl. .. cf. Contract nr. ../22.08.2011” pentru o perioada de 4 luni, imobile pentru care organul de inspecție fiscală a considerat că nu s-au respectat procedurile legale de transmitere a dreptului de proprietate către cumpărător și ca atare sunt încă proprietatea S.C. "IB" S.R.L. V.

Totodată, echipa de inspecție a solicitat reprezentantului societății (prin adresa nr. ../12.11.2012) să pună la dispoziție documentele din care să rezulte faptul că serviciile plătite în baza facturii 00../04.01.2012 emisă de S.C. "II" S.R.L.B au fost efectiv prestate, precum și necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, conform prevederilor art. 21 pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare. Acestea nu au fost prezentate în timpul controlului.

Ori, prevederile legale aplicabile în speță stipulează că „pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

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

Având în vedere toate aceste aspecte echipa de inspecție a apreciat că TVA în sumă de... lei, dedusă prin înregistrarea în evidența contabilă a facturii nr. 00../04.01.2012 de la "II", este nedeductibilă, conf. art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

- suma de tt lei reprezintă TVA colectată, aferentă veniturilor neînregistrate în evidența contabilă a societății stabilite prin estimare astfel:

- din comerțul cu amănuntul: venituri suplimentare în sumă de "VE", - lei, din care .. impozitate cu cota TVA de 9% si --- impozitate cu cota de TVA de 19 %, respectiv 24%).

- din comerțul cu ridicata: venituri suplimentare în sumă de "Vsca"lei din care ... impozitate cu cota TVA de 9% si ...impozitate cu cota de TVA de 19 %, respectiv 24%).

Ca urmare pentru veniturile neînregistrate, stabilite prin estimarea efectuată în

baza Ordinului nr. 3389/2011, art. 2, lit. c) în sumă totală de "Bit" lei (din care -- impozitate cu cota de TVA de 9% și --- impozitate cu cota de TVA de 19 %, respectiv 24%) a rezultat TVA colectată suplimentar în suma de -- lei (-- cu cota de 9% și -- cu cota de 19%,respectiv 24% (Anexa nr. 14 ).

Totodată, organul de inspecție fiscală a constatat faptul că în luna ianuarie 2012, societatea a înregistrat în jurnalul de vânzări TVA colectată în sumă de ww lei (nr. crt. 5, 56, 57 și 58-societăți diverse) aferentă unor cheltuieli nedeductibile aferente stocului de mărfuri (-- lei TVA 24% si---lei TVA 9%).

Echipe de inspecție fiscală, prin estimarea efectuată, a inclus această sumă în total TVA colectată la momentul constatării veniturilor neînregistrate (în timp ce societatea a înregistrat această sumă în ianuarie 2012). Suma de ww a fost scăzută din TVA colectată aferentă lunii ianuarie, rezultând TVA colectată suplimentar de echipa de inspecție fiscală în sumă de tt lei (.+....-... ).

Pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de S5lei, până la data de 25.10.2012 și penalități de întârziere în sumă de S14 lei, din care S18 lei reprezintă penalități calculate prin aplicarea procentului de 15% asupra obligațiilor neachitate (cu termen mai mare de 90 zile) și S19 lei reprezintă penalități calculate prin aplicarea procentului de 5% asupra obligațiilor neachitate între 30 și 90 zile.

Temeiuri de drept, invocate: art. 145 alin. 2 lit.a), art. 134<sup>1</sup>, alin. (1) , art. 137, alin. (1) lit. a), b) și c), art. 140, alin. (1), alin. 2, lit. e) coroborat cu prevederile HG44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare-pct. 48 TITLUL II Impozitul pe profit, cu art.2 lit.c) din OMFP nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere art. 6, art 119 alin. (1), art. 120 alin (1) și ali. (7) precum și art. 120<sup>1</sup> alin. (1) și alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

### **3. Impozit pe dividende:**

Pentru perioada verificată, 01.01.2007-31.03.2012, organul de inspecție fiscală a stabilit obligația suplimentară de plată cu titlul de impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S7 lei provenind din:

a) în aprilie 2012, SC "IB" S.R.L. V, rectifică (declarație rectificativă (D710) impozitul pe venit din dividende (pentru anii 2006, 2007 și 2008) din baza de date a organului fiscal teritorial de care aparține și totodată din evidenta contabilă a societății cu suma de "id1" lei sub motivul că dividendele nu trebuiau constituite și repartizate.

- dividendele au fost repartizate din profitul net al socieității, conform hotărârilor luate de adunarea generală a asociaților.

- echipei de inspecție fiscală nu i s-au prezentat în timpul controlului nici hotărârea luată de asociați în anul 2007 cu privire la închiderea exercitiului financiar pentru anul 2006 și repartizarea profitului net din anul 2006 și nici registrul adunărilor generale.

- au fost ridicate dividende din casieria unității și din contul curent deschis la bancă.

- dividendele au fost evidenciate în contabilitate, iar evidențierea, conform reglementarilor în vigoare, se efectuează după Adunarea Generală a Asociaților care a aprobat repartizarea profitului.

Față de cele de mai sus inspecția a concluzionat că SC "IB" S.R.L. datorează la bugetul de stat suma de "id1" lei, cu titlul de impozit pe venit din dividende.

b) pentru perioada 2008-2010, SC "IB" S.R.L. repartizează profitul net în contul 10680004 „Rezerve pentru investiții astfel:

- în anul 2008, suma de ... lei;

- în anul 2009, suma de ... lei;

- în anul 2010, suma de ... lei.

- în luna iulie 2011 prin Rezoluția Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul V nr. 2583/11.07.2011 se dispune înregistrarea în Registrul Comerțului a mențiunii privind majorarea capitalului social subscris cu suma de.... lei, capitalul social subscris și



vărsat fiind astfel de ... lei divizat în .. părți sociale în valoare de 10 lei fiecare, repartizat pe asociați: B D I ... părți sociale (80%) și H E .. părți sociale (20%) . Majorarea capitalului social are la bază un raport de expertiză din data de 25.06.2011 ca urmare a Hotărârii AGA, fără număr din data de 23.06.2011, astfel că organul de inspecție fiscală a constatat că mărirea capitalului social s-a efectuat din profitul net și nu prin aportul asociaților.

- societatea a declarat și a achitat, la organul fiscal teritorial de care aparține, suma de "id2" lei cu titlul de impozit pe venit din dividende ( ... lei\*16%) iar în evidența contabilă a înregistrat acest impozit prin articolul contabil 1068=5121 cu suma de "id2" lei.

- în luna ianuarie 2012, prin Rezoluția nr. 174 din data de 16.01.2012 emisă de Registrul Comerțului de pe lângă Tribunalul V se dispune diminuarea capitalului social al societății cu suma de .. lei și se restituie către asociatul B D I suma de ..... lei și către asociatul H E suma de ....lei, cote părți din aporturile la capitalul social.

Echipele de inspecție fiscală a întocmit Anexa 8, conform procedurii fiscale prin care a anulat obligația fiscală declarată și neînregistrată în evidența contabilă a contribuabilului în sumă de "id2" lei și a înscris-o în decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar de inspecția fiscală nr. ..../29.11.2012.

Ca urmare a emis decizia de impunere pentru impozitul pe venit din dividende pentru suma de S7 lei ("id2" lei + "id1" lei) stabilită ca obligație de plată către bugetul de stat, cu titlul de impozit pe venit din dividende.

Pentru această sumă nu au fost calculate accesorii, deoarece impozitul pe venit din dividende a fost achitat, conform legislației în vigoare.

Temeiuri de drept invocate:

- Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale: art. 67, alin. 1, 2 , art. 194, alin. 1, lit. a), art. 207, alin. 2, lit. b);

- Legea contabilității nr. 82/1991: art. 19, alin. 1 (1);

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificat și completat ulterior: art. 7, alin. 1, lit.d) pct. 12 (1), art. 67, alin. (1);

- OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene: art. 222, alin. 3, art. 263 art. 259, alin. (1), art. 262;

- OMFP nr. 2374/2007, alin. 4, pct. 17), HG44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare , pct. 100<sup>1</sup> c).

#### **4. Constatări privind relațiile de afiliere și dosarul prețurilor de transfer**

Baza legală: Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, H.G. 44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, OPANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, cu modificările și completările ulterioare.

În timpul inspecției fiscale generale la SC. "IB" S.R.L, echipa de inspecție fiscală a solicitat în scris, prin adresa de Solicitare nr.../16.05.2012, întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer iar societatea a prezentat dosarul prețurilor de transfer la termenul stabilit prin adresa de solicitare (01.07.2012).

Din dosarul prețurilor de transfer echipa de inspecție fiscală a constatat că, în perioada verificată S.C. "IB" S.R.L. V efectuează tranzacții cu persoane afiliate, așa cum sunt definite de art.7, pct. 21, lit.b) și c) (i) din Codul fiscal, și anume cu S.C. "II" S.R.L.B, care constau în:

1. noiembrie 2011: vânzarea de mijloace fixe auto, sisteme și dotări informatice, mobilier și alte dotări, valoarea tranzacției- suma de ... lei (inclusiv TVA) stabilită la valoarea de intrare justă propusă de un evaluator la data de 13.06.2011, corectată cu valoarea amortizării calculată până la data vânzării; pentru mijloacele fixe integral amortizate s-a estimat o valoare de piață în funcție de vechimea și gradul de uzură al mijlocului fix;

2. octombrie 2011: vânzarea fondului de comerț (autorizații de funcționare), contravaloarea tranzacției 40.000 lei (inclusiv TVA) stabilită în baza contractelor de

vânzare-cumpărare fond comerț. Diferența dintre valoarea contabilă la momentul vânzării și valoarea efectivă la care s-a efectuat tranzacția a fost considerată cheltuială nedeductibilă;

3. decembrie 2011 și ianuarie 2012: vânzare stocuri de medicamente și alte produse din farmacii și puncte de lucru, precum și - vânzare stocuri de medicamente și alte produse din depozit în valoare de.... lei (inclusiv TVA); vânzarea stocului de marfă (medicamente și alte produse) s-a făcut în baza contractului de vânzare-cumpărare fond comerț-marfă nr. ..25.11.2011. În acest contract nu se precizează valoarea tranzacției și nici nu este însoțit de anexe din care să reiasă aceasta. Facturile întocmite de S.C. "IB" S.R.L. către persoana afiliată, S.C. "II" SR.L. pentru marfa vândută din punctele de lucru (comerț cu amănuntul) în luna decembrie 2011 sunt în sumă de ... lei (... lei + TVA ..lei), iar cele din ianuarie 2012 sunt în sumă de .. lei (...lei + TVA ... lei) .

S.C. "IB" S.R.L. înregistrează în evidența contabilă descarcarea din gestiune a mărfii vândute către persoana afiliată la un cost de achiziție de .. lei. Costul real al mărfurilor vândute către afiliat este.. lei, încercându-se cheltuielile din activitatea comercială cu suma de ... lei (... lei -.. lei). Din această tranzacție comercială, societatea nu a înregistrat pe venituri adaosul comercial cu care a fost încărcată marfa în gestiune și totodată descarcată din gestiune, în sumă de md lei, așa cum reiese din anexa nr. 11 la RIF, astfel că în ianuarie 2012, s-au estimat venituri neînregistrate din vânzări către persoana afiliată în sumă de "em6" lei (N.C. /31.01.2012). Aspectele fiscale ce rezultă din reconsiderarea tranzacției, conf. art. 11 alin. (1) din Codul fiscal sunt prezentate la cap. Impozit pe profit.

În concluzie, estimarea veniturilor pentru marfa vândută din punctele de lucru (comerțul cu amănuntul) s-a făcut prin înregistrarea conform prevederilor legale a adaosului comercial obținut din vânzarea mărfurilor (către persoane afiliate și către persoane independente) la care se adaugă suma ce provine din diferența dintre costul de achiziție înregistrat de societate și costul de achiziție stabilit de organul de control.

Această estimare s-a făcut conform Ordinului 3389/2011, pe baza documentelor financiar-contabile puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală de către reprezentantul societății.

Facturile întocmite de S.C. "IB" S.R.L. către persoana afiliată S.C. "II" SR.L. pentru marfa livrată din depozit în luna decembrie 2011 sunt în sumă totală de . lei (... lei + TVA .. lei), formată astfel.... lei (... lei + TVA . lei)- valoarea de achiziție (preț cu ridicata), la care s-a adăugat TVA (9%/24%), și s-a acordat un discount mediu de 40% în sumă de.... lei (SS4 lei + TVA... lei), discount estimat conform următoarei metodologii prezentate în dosarul prețurilor de transfer:

a) estimarea fondului de marfă aprovizionat de către S.C. "IB" S.R.L. în exercitiul financiar 2011 pentru care s-au primit discounturi avându-se în vedere:

- furnizorii care au acordat discounturi peste 5%;-valoarea mărfurilor aprovizionate fără discount sau cu discount nesemnificativ;

- corectarea (micșorarea) valorii totale a mărfurilor aprovizionate cu valoarea mărfurilor aprovizionate de la furnizorii care nu au acordat discounturi sau au acordat un discount nesemnificativ.

b) estimarea unui discount mediu, prin raportarea discountului total primit de firmă în anul 2011 (corectat, respectiv micșorat cu valoarea discounturilor mai mici de 5%) la valoarea totală a mărfurilor intrate (corectată, respectiv micșorată conf. pct. a.

Astfel, societatea a prezentat la control, următoarele date pe bază cărora a stabilit discountul mediu:

- valoarea totală a mărfurilor intrate în depozit în exercitiul financiar 2011 (inclusiv TVA, inclusiv discounturi acordate) = ... lei;

- valoarea totală a discounturilor acordate în exercitiul financiar 2011 (inclusiv TVA) =...lei;

- valoarea totală a mărfurilor intrate, corectată conf. pct. a = ..lei (21.498.513 - .. - ... - valoarea mărfurilor aprovizionate fără discount sau cu discount mai mic de 5%);

- valoarea totală a discountului corectat conf. pct. b =.... lei.

Societatea calculează pe bază acestor date un procent mediu anual de discount de aprox. 20%, care împreună cu discountul financiar de 20% obținut de către cumpărător conform prevederilor contractuale, prin angajamentul la momentul facturării de a plăti contravaloarea mărfurilor în maxim 30 de zile (evidențele contabile indică înregistrarea unor plăți compensatorii în contul S.C. "IB" S.R.L., echivalente cu obligația de plată a cumpărătorului), formează discountul mediu de 40% aplicat la valoarea mărfurilor vândute, respectiv cumpărate.

Echipa de inspecție fiscală face următoarele precizări:

- prețul de transfer este prețul la care o persoană (S.C. "IB" S.R.L.) transferă bunuri (medicamente și alte produse) către o persoană afiliată (S.C. "II" S.R.L.). Tranzacțiile între persoane afiliate trebuie să fie realizate pe baza principiului valorii de piață, fără a fi influențat de relația de înrudire dintre ele. În situația dată, condițiile pieței nu pot fi redată în totalitate, deoarece tranzacții de natura celor efectuate cu persoana afiliată nu au fost realizate cu persoane independente, și aici ne referim în speță la volumul tranzacției efectuate cu persoana afiliată față de tranzacțiile efectuate cu persoane independente. Facturile emise către S.C. "II" S.R.L. pentru marfa vândută din depozit sunt:

- Factura nr. .../23.12.2011, în sumă de: .. + .. TVA (produse farmaceutice 9% -.. +(-.....,14, TVA) discount comercial ... +... TVA . Total..... lei.

- Factura nr. 1.../23.12.2011, în sumă de:... + .. TVA, produse farmaceutice 24% -.... + (-... TVA) discount comercial .... + .... TVA ,Total ... lei.

- vânzările din depozit către persoana afiliată în luna decembrie 2011 sunt în sumă de ... lei - valoare fără TVA, așa cum rezultă din facturile nr. ..și .../23.12.2011, față de o medie a tuturor vânzărilor din depozit către independenți în perioada ianuarie-octombrie 2011 în sumă de .. lei – valoare fără TVA). Din analiza datelor prezentate a rezultat că S.C. "IB" S.R.L. a acordat persoanelor independente un procent de discount comercial mediu (în perioada ian.-oct. 2011) de 3,99 % aplicat asupra valorii tranzacțiilor efectuate cu acestea.

În baza contractului de vânzare-cumpărare fond de marfă din depozit și farmacii, cu nr...../25.11.2011, S.C. "IB" S.R.L. a transferat o parte din discounturile primite la rândul său de la furnizori către S.C. "II" S.R.L., pentru mărfurile vândute din depozit. Estimarea de către societate a discountului cedat s-a făcut după metodologia descrisă anterior. Echipa de inspecție apreciază că această estimare este influențată de corecția efectuată, în vederea obținerii unui discount mai mare. De asemenea, în cuprinsul dosarului prețurilor de transfer, societatea nu a demonstrat ca stocul de marfă vândut persoanei afiliate este format numai din produse care au beneficiat de discounturi mai mari de 5%, pentru a justifica corecțiile făcute. Ca urmare a considerat că, valoarea relativă a discountului primit de firmă în 2011 rezultă prin raportarea valorii discounturilor primite în 2011, în sumă de .... lei (înregistrată în bilanțul de verificare la 31.12.2011 în contul "767" rulaj cumulativ), la valoarea totală a mărfurilor intrate în gestiune, în sumă de ..... lei (așa cum reiese din fișa contului "371" pusă la dispoziție de reprezentantul societății și anexată la RIF). Astfel rezultă un procent mediu de discount de 14.37%, primit de societate pentru achizițiile de mărfuri efectuate în anul 2011.

În ceea ce privește discountul financiar pe care S.C. "IB" S.R.L. l-a acordat la efectuarea tranzacției cu persoana afiliată (vânzarea din depozit), inspecția fiscală precizează că societatea verificată nu a demonstrat ca ar fi acordat acest tip de discount către clienți independenți, deși i s-au solicitat prin adresa nr. .../14.09.2012, contractele cu clienții cărora le-a acordat discounturi financiare în anul 2011.

S.C. "IB" S.R.L. a primit de la furnizori discounturi financiare, după cum reiese din fișele "Documente fiscale de la furnizori cu poziții de servicii în LEI" pentru 5 furnizori ai societății, anexate la Dosarul prețurilor de transfer.

Având în vedere că nu a prezentat contracte cu aceste societăți, din care să reiasă procentul în care i s-au acordat aceste discounturi, și în ce condiții (sume achitate, termene de plată), echipa de inspecție fiscală a calculat discountul financiar înscris în fișele acestor 5 societăți, a raportat aceste discounturi la valoarea achizițiilor

de la fiecare din cele 5 societăți și a obținut procentele de discounturi financiare primite și facând media aritmetică a acestor 5 valori a rezultat un procent mediu de discount financiar primit de 10.02%.

De asemenea, organul de inspecție fiscală precizează că societatea nu a respectat prevederile Ordinului 3055/2009 în ceea ce privește înregistrarea discounturilor în conturi distincte, în funcție de tipul discountului primit (sau acordat), în evidența contabilă discounturile primite sunt înregistrate în contul "767" și discounturile acordate sunt înregistrate în contul "667". Pentru corectarea acestei nereguli, echipa de inspecție a emis Dispoziție de masuri.

Din analiza prezentată anterior, echipa de inspecție a estimat că societatea putea acorda persoanei afiliate un discount de 24.39% pentru marfa din depozit, având în vedere atât volumul tranzacției efectuate cu aceasta (... lei)cât și încasarea contravalorii mărfurilor într-un termen mai mic de 30 de zile (PV de compensare).

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../29.11.2012, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina S.C. "IB" S.R.L. V obligații suplimentare de plată în sumă S lei reprezentând :

- impozit pe profit în sumă de S1 lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S2lei;
- penalități de întârziere în sumă de S3 lei;
- TVA de plată în sumă de S4 lei,
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S5lei;
- penalități de întârziere în sumă de S6 lei;
- impozit pe venituri din dividende în sumă de S7 lei, iar prin contestația formulată petenta solicită corectarea deciziei de impunere cu suma de S9 lei reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de S10 lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S11 lei;
- penalități de întârziere în sumă de S12 lei;
- TVA de plată în sumă de S4 lei,
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S13 lei;
- penalități de întârziere în sumă de S14 lei;
- impozit pe venituri din dividende în sumă de S7 lei.

Se mai reține că deși prin contestația formulată societatea prezintă la punctul 1 motivele contestației cu privire la Raportul de inspecție fiscală nr..../29.11.2012, la punctul 2. referitor la decizia de impunere nu prezintă alte argumente arătând că motivele și documentele justificative decurg din cele prezentate la pct.1.

Având în vedere că în conformitate cu prevederile art 86 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare: "*(1)[...]. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale și că în conformitate cu prevederile art. 109 din același act normativ. "(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

....

*(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;*

*b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale"* organul de soluționare constatând că rezultatele inspecției fiscale consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .../29.11.2012 au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. .. .../29.11.2012 va analiza concomitent cele două acte administrativ fiscale contestate între ele neexistând diferențe de fond care să necesite

o analiză separată și care să conducă la desființarea unuia dintre ele, în tot sau în parte.

Deasemenea în soluționarea contestației nu poate fi reținută invocarea de către petentă a nulității absolute a actelor administrative contestate. Aceasta arată, în mai multe rânduri, că echipa de inspecție fiscală și-a întemeiat concluziile pe dispoziții legale care nu-i sunt aplicabile, în speță prevederile O.G. nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață ceea ce atrage nulitatea absolută a actelor administrativ fiscale întocmite însă atât raportul de inspecție fiscală cât și decizia de impunere conțin toate elementele obligatorii prevăzute de art. 43 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare și în conformitate cu prevederile art. 46 din ordonanță numai "*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.*

În conformitate cu prevederile acestui articol de lege citat mai sus, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin.(3) din același act normativ.

Astfel, excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr... .. /29.01.2012 nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic savârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus.

Trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

#### **A. Referitor la obligațiile suplimentare de plată în sumă de... lei:**

Perioada verificată: 01.01.2007-31.03.2012

**Cauza supusă soluționării este aceea de a stabili dacă suma de...lei reprezentând: impozit pe profit: S1 lei, majorări de întârziere/dobânzi impozit profit: S2lei, penalități de întârziere impozit pe profit: S3 lei, taxă pe valoarea adăugată: S4 lei, dobânzi/majorări de întârziereTVA: S5 lei și penalități de întârziere TVA: S6 lei, contestată de petentă a fost stabilită în mod legal de către organele de inspecție fiscală.**

#### **A.1. Cu privire la impozitul pe profit:**

**În fapt**, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina petentei obligația suplimentară de plată în sumă de S1 lei cu titlul de impozit pe profit din care petenta contestă suma de S10 lei însușindu-și ca datorată o diferență în sumă yyy lei.

Diferența suplimentară de plată stabilită de inspecția fiscală în sumă de S1 lei la impozitul pe profit provine din:

a) suma de ssssss lei(an 2011) impozit pe profit rezultat din corelarea fișei de evidență fiscală cu evidența contabilă a contribuabilului în anul 2011 când acesta declară un impozit pe profit de "ipc5" lei iar în evidența contabilă suma înregistrată este de "ipd4" lei ( mai puțin cu ssssss lei față de cea declarată la organul fiscal teritorial). Organul de inspecție fiscală a întocmit o anexă pentru a corela impozitul pe profit declarat de contribuabil la organul fiscal teritorial cu cel înregistrat în evidența contabilă

Impozitul pe profit în sumă de lei corespunde unei baze de impunere în sumă de lei;

b) majorare bază de impunere cu "bi" lei din care bii lei profit impozabil stabilit suplimentar și "bi3" lei- diminuare pierdere fiscală - tr. I 2012;

Impozitul pe profit datorat suplimentar de plată pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011 în sumă de S1 lei a fost stabilit astfel: ("bi"- "bi3")\*16%= bii\*16%=xxx lei - xxx lei (declarat în plus în anul 2007) – sp5" lei (cheltuieli sponsorizare 2011)= S1 lei.

**Baza impozabilă în sumă de "bi" lei se compune din:**

1) venituri estimate din comerțul cu amănuntul în sumă de "VE" lei și vânzări sub costul de achiziție- comerț en-gross în sumă de "Vsca" lei;

3) prestări servicii (locații de gestiune) nejustificate în sumă de SS1 lei;

4) recalculare discounturi acordate -suma de SS3 lei;

5) reconsiderare tranzacții vânzare de active -"dif" lei ("c av " lei cheltuieli-"vav" venituri).

**1) Cu privire la veniturile estimate:**

**În fapt**, organul de inspecție fiscală a estimat adaosul comercial aferent descărcării din gestiune a mărfurilor vândute din farmacii și baruri (comerț cu amănuntul), avându-se în vedere cotele de adaos comercial aferente intrărilor de mărfuri cu TVA 9%, respectiv 19%(24%), rezultatul fiind comparat cu rulajul debitor cumulat al contului 378 „Adaos comercial” din balanțele de verificare din perioada verificată, diferența constituindu-se în suma veniturilor neînregistrate estimate la control, ceea ce determinat majorarea bazei de impunere, pe total perioadă verificată cu suma de "VE" lei, din care:

	<i>TVA 9%</i>	<i>TVA 19%</i>	<i>Total</i>
2007	...	...	...
2008	....	...	....
2019	...	...	...
2010	....	...	....
2011	-...	....	-....
31.03.2012	-..		...
Total	-...	-.	-..

Motivele care au condus la estimarea veniturilor, consemnte în raportul de inspecție fiscală:

- la control nu s-au prezentat toate documentele solicitate;

-organizarea contabilității mărfurilor la S.C. "IB" S.R.L. V este influențată de mai mulți factori:

- forma de circulație a mărfurilor: cu ridicata (en gross – depozite) și cu amănuntul (en detail – farmacii de uz uman, farmacii de uz veterinar și baruri);

- contabilitate a stocurilor – metoda inventarului permanent.

- contabilitate analitică a stocurilor de mărfuri - metoda cantitativ -valorică pe sortimente de mărfuri.

- evidența sintetică a mărfurilor se ține la prețuri de înregistrare diferite, adică:

\* în cazul depozitelor, evidența mărfurilor aprovizionate de la furnizori este exprimată în prețul de cumpărare (prețul de achiziție);

\* în cazul farmaciilor de uz uman, farmaciilor de uz veterinar și barurilor, evidența mărfurilor intrate în gestiunile unității prin transfer din depozite este exprimată în prețul de vânzare cu amănuntul (prețul de achiziție plus adaos comercial plus TVA neexigibilă).

\*pentru punctul de lucru "F" - întările sunt evidențiate la preț de achiziție iar ieșirile la preț cu amănuntul.

- în balanțele de verificare prezentate organului de inspecție fiscală, mărfurile din punctele de lucru pe care le are societatea (en-gross și en-detail) sunt înregistrate în contul sintetic 371 "Mărfuri", nedezvoltat în analitice pe gestiuni.

Societatea înregistrează în debitul contului 371 "Mărfuri" aprovizionarea cu marfă în depozit (371 "Mărfuri"= 401 "Furnizori"-cost achiziție) și transferul de marfă - la prețul

cu amănuntul (articolul contabil simplu 371" Mărfuri" = 371" Mărfuri" – intrarea mărfii, în farmacia și baruri (la cost de achiziție concomitent cu articolul contabil compus 371 "Mărfuri"= %, 378 "Adaos comercial", 4428 "TVA neexigibilă" ce reprezintă prețul de vânzare cu amănuntul) iar în credit, descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute din depozit prin articolul contabil 607 "Cheltuieli cu marfurile"= 371" Mărfuri", descărcarea din gestiunea comerțului cu amănuntul prin articolul contabil: %, 607"Cheltuieli cu marfa", 378"Adaos comercial, 4428" TVA neexigibil"=371" Mărfuri" și tranferurile de marfă către farmacii și baruri la cost de achiziție;

- deși farmaciile și barurile sunt dotate cu rețele de calculatoare, evidența contabilă se ține cantitativ–valoric, pe sortimente de mărfuri, contabilitatea nemaiaivând datoria să calculeze manual și să înregistreze diferența dintre prețul de vânzare și cel de cumpărare (marja comercială = adaosul comercial) aferentă mărfurilor intrate și mărfurilor rămase în stoc precum și taxa pe valoare adăugată inclusă în prețul de vânzare, operațiunea fiind generată automat, descărcarea mărfurilor vândute se efectuează pe bază coeficientului de repartizare, calculat lunar, manual.

- societatea nu a prezentat un Centralizator cu mărfurile ieșite din gestiuni pe elemente de preț, din care să rezulte: costul mărfurilor vândute, adaosul comercial aferent mărfurilor vândute și taxa pe valoare adăugată neexigibilă, pentru mărfurile cu TVA 9% respectiv mărfurile cu 19% (24%).

Prin contestația formulată societatea propune o altă împărțire a veniturilor realizate din vânzarea cu amănuntul pe cote de TVA (9%, 19(24)% decât cea prezentată la control, astfel prin refacerea anexei 3 „Situția centralizatoare privind veniturile și cheltuielile obținute din activitatea cu amănuntul” aceasta propune a se lua în calcul ca și venituri neînregistrate:

	<i>TVA 9%</i>	<i>TVA 19%</i>	<i>Total</i>
2007	-.....	-.....	-.....
2008	-.....	-.....	-.....
2019	-.....	-.....	-.....
2010	-.....	-.....	-.....
2011	-.....	-.....	-.....
31.03.2012	-.....	-.....	-.....
Total	-.....	-.....	-.....

În fapt, aceste sume reprezintă diferența între veniturile și cheltuielile din comerțul cu amănuntul reflectate în debitul contului 378 „Adaos comercial” din balanțele de verificare aferente fiecărui exercițiu fiscal iar veniturile neînregistrate rezultă ca diferență între sumele efectiv înregistrate în debitul contului 378 și sumele de mai sus, diferență pe care societatea nu o calculează deși prin anexa nr. 5 „Situție privind diferențele suplimentare la impozitul pe profit și accesoriile aferente” propune modificarea bazei de impunere cu suma cheltuielilor nedeductibile rezultate din vânzări sub costul de achiziție, sumă ce nu se regăsește în nici una din anexele întocmite și depuse în susținerea contestației.

Față de cele de mai sus se reține că societatea recunoaște că veniturile și cheltuielile aferente activității de comerț cu amănuntul și implicit impozitul pe profit nu au fost corect înregistrate în perioada verificată însă prin contestație propune o altă împărțire a veniturilor realizate atât pe cote de TVA(9, 19(24%) cât și pe forme de comerț (cu ridicata și cu amănuntul) fără a aduce argumente și a justifica cu documente neanalizate de echipa de inspecție fiscală diferențele între anexele la raportul de inspecție fiscală cu care nu este de acord și cele pe care le întocmește și le anexează la contestație.

Referitor la veniturile neînregistrate din comerțul cu ridicata, societatea propune deasemenea o altă situație (anexa nr.4) din care rezultă, pentru perioada 01.01.2007-31.12.2007, venituri neînregistrate în sumă totală de ... lei (...+ lei TVA 9%+1... -TVA 19% față de diferența stabilită de inspecția fiscală în sumă de "Vsca",. lei fără a justifica diferența de ... lei cu documente legal întocmite și neluate în calcul de echipa de inspecție fiscală.

**În drept**, sunt aplicabile:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează la 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.**

**(2) Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil, cu excepția cazului prevăzut la alin. (3). Metodele contabile de evaluare a stocurilor nu se modifică în cursul anului fiscal”.**

H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal:

**“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza [Legii contabilității nr. 82/1991](#), republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor [art. 21](#) din Codul fiscal.”**

- Art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare:

**(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.**

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că societatea verificată a întocmit:

- facturi fiscale pentru vânzările din depozite (cu ridicata) și către Case de Sănătate;

- avize de însoțire a mărfurilor pentru transferurile de mărfuri către punctele de lucru proprii;

- bonuri fiscale emise de casele de marcat cu care sunt dotate punctele de lucru.

Deasemenea se reține că în evidența contabilă mărfurile intrate sunt evidențiate la preț de înregistrare determinat astfel:

- în depozite: la cost de achiziție;

- în farmacii și baruri: la preț de vânzare cu amănuntul (cost de achiziție+ adaos comercial+ TVA neexigibil);

- modificările de preț practicate sunt eronat înregistrate;

- societatea a vândut mărfuri către S.C. "II" S.R.L.B, persoană afiliată la prețuri de vânzare stabilite sub costul de achiziție.

În conformitate cu prevederile pct. 14 din OMFP nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, preluate și în OMEF 3050/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile:

**pct. 14. paragraful 2: “Înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și perioadă”.**

Față de prevederile legale mai sus prezentate se reține că S.C. "IB" S.R.L. V a respectat obligația de a întocmi documente justificative pentru orice operațiune de livrare de bunuri, în speță facturi, avize de însoțire a mărfurilor, bonuri fiscale în funcție de forma de comerț practică, documente care au stat la baza înregistrărilor în contabilitatea sintetică și analitică însă, conform celor reținute în raportul de inspecție fiscală, nu a putut prezenta la control, documente din care să rezulte exact volumul vânzărilor și costul mărfurilor vândute cu amănuntul, respectiv cu ridicata, pe cote de



TVA (9%,19(24)%) pentru a se stabili cu exactitate cu cât a fost diminuată baza de impunere ca urmare a înregistrărilor contabile eronate privind operațiunile de reducere de prețuri.

Se reține că deși societatea critică metoda de estimare a veniturilor utilizată de echipa de inspecție fiscală, își însușește procedura de estimare și reface calculele utilizând o altă împărțire pe cote de TVA a sumelor reprezentând venituri și cheltuieli realizate din fiecare formă de comercializare a mărfurilor (cu ridicata respectiv cu amănuntul), fără a proba diferențele cu documente justificative care nu au fost luate în calcul de către echipa de inspecție fiscală, motiv pentru care aceste calcule nu pot fi luate în considerație în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că la control echipa de inspecție fiscală a utilizat și analizat centralizatoarele privind intrările și ieșirile de mărfuri întocmite și prezentate de contribuabil.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației susținerea societății conform căreia organul de inspecție fiscală a înlăturat dovezile societății și a dat o încadrare juridică incorectă activității de comercializare a medicamentelor sub costurile de achiziție, încălcând astfel dispozițiile art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și art. 102.1 din Normele metodologice deoarece:

- în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: **„la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”**

- organul de inspecție fiscală poate estima baza de impunere în conformitate cu prevederile art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 65.1 și 65.2 din H.G. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală conform cărora:

**(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.**

**(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:**

**b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.**

**(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.**

**(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.**

Iar în conformitate cu prevederile art. 80 alin (4), (5) și (6) din același act normativ contribuabilii sunt obligați:

**(4) În cazul în care evidențele contabile și fiscale sunt ținute cu ajutorul sistemelor electronice de gestiune, pe lângă datele arhivate în format electronic contribuabilul este obligat să păstreze și să prezinte aplicațiile informatice cu ajutorul cărora le-a generat.**

**(5) Contribuabilii sunt obligați să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activitățile desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror alte documente prevăzute de lege.**

**(6) Contribuabilii sunt obligați să utilizeze pentru activitatea desfășurată documente primare și de evidență contabilă stabilite prin lege, achiziționate numai de la unitățile stabilite prin normele legale în vigoare, și să completeze**

### **integral rubricile formularelor, corespunzător operațiunilor înregistrate.**

Ori, pentru a identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, organul de inspecție fiscală a luat în considerare orice evidențe relevante pentru impunere ținute de contribuabil, a solicitat documente pe care societatea trebuia să le dețină și nu să fie obligată să le întocmească în timpul inspecției fiscale.

Totodată, echipa de inspecție fiscală exemplifică situațiile în care firma înregistrează în evidența contabilă vânzarea sub costul de achiziție:

- în luna decembrie 2011, SC "IB" S.R.L. vinde către SC "II" S.R.L.B marfa din farmaciile cu amănuntul în valoare de "Vm" lei (din care TVA yyyyy lei, facturile nr....., descarcă gestiunea de marfa vândută la un cost de achiziție în sumă de "Vm" lei [nota contabilă fără număr din 31.12.2011 și anexa nr. 11 (anexă întocmită de societate, în care reprezentantul firmei prezintă modul cum a determinat costul de achiziție al mărfurilor descărcate din gestiune]. Acest cost are inclusă și taxa pe valoare adăugată deductibilă 9% respectiv 24% [... lei ( baza impozabilă pentru TVA 9%) plus 1.... lei (baza impozabila pentru TVA 24%) plus ... lei ( TVA 9%) plus ... lei ( TVA 24%)], deoarece, costul de achiziție aferent mărfurilor vândute către S.C. "II" S.R.L.B este de .... lei.

Din cele prezentate, rezultă că, societatea nu a înregistrat pe venituri adaosul comercial în sumă de "vn" lei.

Pentru acest aspect prin contestația formulată se arată că deși societatea a pus la dispoziția inspectorilor fiscali documentele justificative (avize de însoțire marfă, note contabile) care atestă că mărfurile din farmacii au fost transferate în depozit și apoi vândute la prețul de depozit, la control această sumă a fost considerată venit suplimentar și s-a supus impozitării. În susținerea acestei afirmații societatea anexează la dosarul cauzei Anexa 9 - „Motivare detaliată pentru subpunctul 1.7.3” și copii după: notele contabile ....., avizele de însoțire marfă nr.....

Din analiza acestor documente organul de soluționare reține în primul rând că pe avizele de însoțire marfă de mai sus la rubrica „Specificație (produse, ambalaje)” este înscris generic ”retur adaos și TVA neexigibil, cf. fc nr.” .../02.12.2011, 1.../7.12.2011, 1...1/12.12.2011, 1...0/12.12.2011, 1...1/19.12.2011, etc) ... sau „retur produse farmaceutice la preț de achiziție”, prin urmare nu sunt nominalizate produsele returnate și ca atare nu se poate reține că este vorba de aceleași produse care au fost vândute către "II" S.R.L.B, în al doilea rând se reține că întâi au fost întocmite facturile și apoi avizele de însoțire respective , altfel nu s-ar fi putut specifica pe ele numărul facturii de livrare, în al treilea rând pe documentele în cauză nu este specificat numărul și data înregistrării lor în registrul jurnal, nu au specificația conform cu originalul, ștampila unității și semnătura persoanei care a efectuat copiile respective. Totodată, se reține că art. 3.1 din Contractul de vânzare cumpărare fond comerț-marfă nr. 2268/25.11.2011 se prevede „Prețul de vânzare, respectiv cumpărare a mărfurilor, reprezentând stocuri existente în farmacii este prețul de intrare a produselor în fiecare farmacie”.

Deoarece la dosarul cauzei nu s-a atașat și copia după pagina de Registor-jurnal în care operațiunile în cauză au fost înregistrate la data la care au avut loc ci notele contabile întocmite manual iar în referatul cu propuneri de soluționare a contestației organul de inspecție fiscală menționează că aceste documente au fost întocmite în timpul controlului și prezentate la discuția finală din data de 22.11.2012, nu pot fi reținute ca probe în soluționarea favorabilă a cauzei.

- un alt aspect de care a ținut seama echipa de inspecție fiscală a fost acela referitor la punerea în aplicare, de către contribuabil a ordinelor emise de ministrul sănătății referitoare la modul de calcul al prețurilor la medicamentele de uz uman, și a constatat că în mod eronat aceasta a efectuat înregistrări contabile:

%= 378 0 lei

378 cu sume în roșu (ștornare)

607 cu aceeași sumă în negru și concomitent,

371=378 cu aceeași sumă în roșu (ștornare).

Deci, concomitent cu diminuarea prețului de înregistrare, societatea a majorat

cheltuielile cu costul mărfurilor fără just temei și a diminuat cu aceeași sumă adaosul comercial aferent mărfurilor vândute deja.

Din analiza anexei nr. 4 rezultă că, SC "IB" S.R.L. V are înregistrat în evidența contabilă vânzarea sub costul de achiziție la o valoare de "Vsca".lei, ca urmare inspecția fiscală a majorat baza impozabilă la impozitul pe profit cu suma de "Vsca" lei (.. lei+"vn"lei), stabilită prin estimare.

Organul de inspecție fiscală a constatat că în balanța de verificare din 31.08.2007 este evidențiată vânzarea sub costul de achiziție în contul contabil 378 "Depozit", în sumă de ssss,65 lei; pe parcursul celor opt luni s-au mai înregistrat și majorări de prețuri așa încât diferența de sumă rezultată ca fiind vânzare sub costul de achiziție este diminuată până la nivelul sumei de vspalei (anexa nr. 4 la raport de inspecție fiscală cu venituri estimate).

În perioada septembrie 2007-decembrie 2007, societatea utilizează un alt program informatic de contabilitate. Din balanțele de verificare (din această perioadă) prezentate organului de inspecție fiscală, acesta a constatat că societatea înregistrează vânzări sub costul de achiziție în sumă de 195.844,66 lei (din comparația conturilor contabile: 707 și 607) ori, reglementările în vigoare interzic comercianților vânzarea sub costul de achiziție și/sau la nivelul costului de achiziție. Așadar ca urmare a estimărilor efectuate de organul de inspecție fiscală a fost constatată o diferență de venit neînregistrat în evidența contabilă de "vn",91 lei, în perioada septembrie 2007-decembrie 2007 (anexa nr. 4).

O altă mențiune făcută de inspecția fiscală: SC "IB" S.R.L. V a prezentat echipei de inspecție fiscală situația modificărilor de preț efectuate în ultimii patru ani (aprilie 2008-octombrie 2011-pag. 2417-pag. 2460) din care nu rezultă că în activitatea de comercializare a medicamentelor ar fi fost redus prețul cu suma de "Vsca", lei, în anul 2007.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației susținerea societății conform căreia a fost obligată să vândă medicamente sub prețul de achiziție deoarece a vândut medicamente la spitale, prin licitație publică, întrucât participarea la licitația publică nu este o obligație pentru nici un contribuabil și nu-l îndreptățește pe acesta să liciteze produsele la prețuri mai mici decât și le poate permite pentru îndeplinirea scopului lucrativ pentru care s-a constituit.

Prin urmare, veniturile neînregistrate în sumă de "Bit lei au fost stabilite corect, și în baza documentelor prezentate de societate: centralizatoare cu facturile de la furnizori; centralizatoare cu facturile către clienți; centralizatoare cu avizele privind transferurile de mărfuri din depozite în punctele de lucru cu amănuntul – pe cote de taxa pe valoare adăugată; fișa contului contabil 371"Marfuri"; Cartea Mare sintetică și balanțele de verificare pe rulaje și solduri.

În baza acestor documente organul de inspecție fiscală a stabilit pentru fiecare exercițiu fiscal:

- intrările de mărfuri în depozite cu TVA 9% respectiv 19%(24%);
- intrările de mărfuri în unitățile de desfacere cu amănuntul (farmacii, baruri) pe cote de TVA(9, 19, 24%); cota de adaos comercial practicat;
- vânzările de mărfuri din fiecare punct de lucru (depozit, farmacii, bar) pe cote de TVA (9,19,24%);
- diferența între veniturile realizate din vânzări și cheltuielile cu costul mărfurilor vândute iar din comparația acesteia cu înregistrările corespunzătoare din contabilitate s-a determinat volumul veniturilor neînregistrate pe cote de TVA [9, 19(24)%] și pe forme de comerț (en-detail, en- gros).

Urmare aspectelor prezentate mai sus se reține că în mod corect și legal baza de impozitare pentru impozit pe profit, pentru perioada 01.01.2007-31.03.2012 a fost majorată cu suma totală de „BiT” lei, din care:

- în anul 2007, venit neînregistrat în evidența contabilă: "bi1" lei;
- în anul 2008, venit neînregistrat în evidența contabilă:"em2", 12 lei;
- în anul 2009, venit neînregistrat în evidența contabilă: "em3", 18 lei;
- în anul 2010, venit neînregistrat în evidența contabilă:"em4", 12 lei;

- în anul 2011, venitul neînregistrat în evidența contabilă : "em5",3 lei;
- în anul 2012, trim.I: venit neînregistrat în evidența contabilă: "em6",3 lei.

## **2) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de SS3 lei, reprezentând discount acordat S.C. "II" S.R.L.B:**

În fapt, echipa de inspecție fiscală a constatat că în decembrie 2011, societatea verificată facturează către S.C. "II" S.R.L. B (persoană afiliată) medicamente și produse parafarmaceutice în valoare de "Bun" lei ( TVA inclusă în sumă de T lei) iar discount-ul acordat, în valoare de „dis1” lei (TVA inclusă ...lei) cu facturile nr. ----din 23.12.2011 este de 40% din valoarea mărfurilor vândute.

Organul de inspecție fiscală a mai observat că:

- S.C. "IB" S.R.L. a acordat un discount comercial mediu (în perioada ian.-oct. 2011) de 3,99 % aplicat asupra valorii tranzacțiilor efectuate cu persoanele independente ( anexa nr. 12 la RIF);

- discountul financiar primit efectiv (de la fiecare din cele 5 societăți furnizoare), este de dis..2%;

- S.C. "IB" S.R.L. a beneficiat de discounturi cumulate (comerciale și financiare) în sumă de ----lei la valoarea totală a mărfurilor intrate în gestiune în sumă de --- lei, adică un discount comercial mediu de dis... %, primit de societate în anul 2011 față de discount-ul comercial declarat de societate de 20%.

Echipa de inspecție fiscală a recalculat discountul acordat în funcție de discountul comercial mediu primit, de dis...% și discountul financiar mediu primit de dis..2 % concluzionând că societatea putea acorda persoanei afiliate un discount total de dis 3 % (discount comercial de dis..% plus discount financiar de dis..2 %), având în vedere atât volumul tranzacției efectuate cu S.C. "II" S.R.L., cât și încasarea contravalorii mărfurilor într-un termen mai mic de 30 de zile (PV de compensare nr. ---19.01.2012 și NC nr. --/19.01.2012). Prin aplicarea acestui procent de discount asupra valorii mărfii livrate din depozit, în decembrie 2011, către persoana afiliată (1--- lei), a rezultat o valoare a discountului care putea fi acordat în sumă de---lei (-- lei\*dis 3 %) și nu suma de SS4 lei, astfel că diferența în sumă de SS3 lei reprezentând sconturi acordate a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, în anul 2011.

Societatea contestă calculul discountului acordat către S.C. "II" S.R.L.B, de către organul de inspecție fiscală susținând că a prezentat și a fundamentat discountul financiar de 40% acordat ca fiind format din discount primit de la furnizori pe care a acceptat să-l transfere, fiind vorba de o lichidare de stoc necondiționată în nici un fel de către cumpărător și discount financiar convenit cumpărătorului, conform contractului de vânzare-cumpărare mărfuri încheiat cu S.C. "II" S.R.L.B, ca efect al achitării facturilor într-o perioadă de 30 de zile.

### **În drept:**

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal („Codul fiscal”) specifică la articolul 19 alin. (1) că **„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”.**

- OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene precizează:

„51. (3) Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.

(4) Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți. Același tratament contabil se aplică și în cazul reducerilor comerciale legate de prestările de servicii. În cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului, acestea se înregistrează la data bilanțului în contul 408 "Furnizori - facturi nesosite", respectiv contul 418 "Clienți -

facturi de întocmit" și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului.

(5) Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;

b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și

c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.

(6) Reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.

Reducerile financiare primite de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă (contul 767 "Venituri din sconturi obținute"). La furnizor, aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate").

Așadar, în practică se întâlnesc două categorii de reduceri de preț: reduceri comerciale și reduceri financiare

În categoria reducerilor comerciale se includ: rabatul, remiza și risturnul.

a) rabaturile – se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;

b) remizele – se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și

c) risturnele – sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.

În categoria reducerilor financiare este inclus scontul de decontare care reprezintă reducerea financiară acordată procentual asupra unei creanțe decontate înainte de scadența normală. Altfel spus, scontul de decontare reprezintă o bonificație acordată clientului de către furnizor pentru plata anticipată a unei sume datorată de client.

Totodată, prin Decizia M.F. nr. 3 din 4 martie 2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată:

*VI. Reducerile de preț pot fi încadrate în două categorii:*

- reduceri de natură comercială, care au o influență directă asupra mărimii nete a unei facturi;

- reduceri de natură financiară, care poartă denumirea de sconturi și se acordă procentual asupra unei creanțe decontate înainte de scadența normală.

Deductibilitatea cheltuielilor rezultate din aplicarea reducerilor comerciale sau financiare se acordă în următoarele condiții:

- orice reducere de preț trebuie să fie compatibilă cu prevederile [Legii concurenței nr. 21/1996](#), cu modificările și completările ulterioare;

- să fie efective și în sume exacte în beneficiul clientului;

- să nu constituie în fapt remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare;

- să fie reflectate în facturi sau în alte documente legale;

- reducerile să se acorde în baza unei hotărâri a adunării acționarilor sau asociaților, după caz.

Așadar, sub aspectul metodologiei de calcul, contabilizare și recunoaștere fiscală trebuie aplicate următoarele reguli:

- toate reducerile de preț sunt înscrise în factură;

- reducerile comerciale premerg reducerile financiare;

- reducerile sunt determinate în cascadă, ceea ce înseamnă că procentele sau sumele absolute ale fiecărei categorii de reducere se aplică asupra "netului" anterior;

- scontul de decontare se aplică după ultima reducere de natură comercială, adică la netul comercial;

- reducerile comerciale, acordate inițial, adică în momentul întocmirii facturii de

vânzare-cumpărare, deși înscrise în factură, nu se contabilizează în mod distinct nici la furnizor, nici la client,

- reducerile financiare, respectiv scontul de decontare, se contabilizează ca o cheltuială financiară la cel care îl acordă (furnizorul) și ca un venit financiar la cel care îl primește (clientul) și fac obiectul unor facturi de reducere.

Reducerile comerciale și financiare trebuie să fie negociate de partenerii contractuali sub forma unui procent aplicat asupra prețului de vânzare și sunt detaliate în contractele comerciale, pe baza condițiilor agreeate (cantitatea la care se aplică, termenul de livrare, termenul de plată, termenul de facturare).

În conformitate cu prevederile art. 11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precizează: **"(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:..."** un aspect aparte însă îl constituie analiza reducerilor comerciale sau financiare acordate în tranzacțiile efectuate între persoane afiliate .

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că:

- societatea menționează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentația necesară pentru justificarea discountului de 40% acordat în favoarea S.C. "II" S.R.L.B și că pe parcursul derulării inspecției s-au purtat discuții referitoare la activitatea generală desfășurată în contextul relațiilor comerciale cu societatea afiliată, menite să clarifice motivele care au determinat o anumită manieră de derulare a acestor tranzacții și consideră că echipa de inspecție fiscală nu s-a achitat de obligația prevăzută de Codul de procedură fiscală la art. 7 - Rolul activ, „aspect care reiese din însuși cuprinsul Raportului de inspecție fiscală în care organele de inspecție fiscală recalculează discounturile acordate fără a se ține seama de justificările prezentate”.

- S.C. "IB" S.R.L. V a vândut către S.C. "II" S.R.L.B atât activele fixe (mijloace fixe, auto, sisteme și dotări informatice, mobilier și alte dotări), fondul de comerț (autorizațiile de funcționare) și marfa aflată în stoc de la toate punctele de lucru (medicamente și alte produse), ceea ce reprezintă de fapt transferarea activității de la prima către cea de a doua societate.

- acționarul majoritar (80%) de la S.C. "IB", doamna B D I este și acționar majoritar la S.C. „IB” S.R.L. înființată în anul 2011, prin urmare cele două societăți sunt afiliate;

S.C. "IB" S.R.L. a transferat bunurile și activitățile desfășurate dar și o parte din beneficiile realizate către societatea afiliată, iar discounturile acordate nu reprezintă altceva decât transferul veniturilor realizate din discounturi primite de S.C. "IB" S.R.L. către S.C. "II" S.R.L.B, deoarece:

- în Contractul de vânzare cumpărare fond comerț-marfă nr.---/25.11.2011 se precizează la:

Art. 3.1. "Prețul de vânzare, respectiv cumpărare a mărfurilor, reprezentând stocuri existente în farmacia este prețul de intrare a produselor în fiecare farmacie”.

Art. 3.2. Prețul de vânzare, respectiv cumpărare de produse existente în stoc în depozitul vânzătorului este prețul de achiziție cu ridicata, la care se va aplica un discount mediu de 40%; la stabilirea cuantumului acestui discount s-au avut în vedere în principal următoarele:

- vânzătorul a primit de la furnizorii de medicamente un discount variabil între ..% și chiar 100%, funcție de cantitățile aprovizionate și de termenul de plată; discountul aferent cantităților ce fac obiectul prezentului contract, vânzătorul este de acord să îl transfere cumpărătorului;
- cumpărătorul este de acord să preia integral și neselectiv, produsele aflate în stoc la data și la termenele de valabilitate mai mici de 6 luni..;
- în eventualitatea că, cumpărătorul va găsi soluții de plată la termene mai mici

decât cele stabilite prin prezentul contract, el va beneficia de discounturi variabile, funcție de perioada măsurată de la data facturării, la data plății conform precizărilor prezentului contract.

Art 3.3. plata facturilor se va face într-un termen de 6 luni.... vânzătorul este de acord să îi acorde un discount aplicat la suma plătită, în cuantum:

- de 2...% dacă plătește la momentul facturării;
- de 2...% dacă plătește în termen de maxim 30 zile de la data facturării;
- de 1...% dacă plătește în termen de maxim 60 zile de la data facturării;
- de 1...% dacă plătește în termen de maxim 90 zile de la data facturării;
- de ..% dacă plătește în termen de maxim 120 zile de la data facturării;”

- în conformitate cu prevederile OMS nr. 75 din 30 ianuarie 2009 pentru aprobarea Normelor privind modul de calcul al prețurilor la medicamentele de uz uman:

#### ART. 16

(1) Modul de calcul al prețului cu amănuntul maximal va fi unitar pentru toate medicamentele de uz uman eliberate pe bază de prescripție medicală,.....

(3) Prețurile cu ridicata maximale se calculează prin exonerarea TVA deductibilă și a cotei de adaos de farmacie din prețul cu amănuntul maximal rotunjit conform alin. (2).

(4) Prețurile de producător maximale se calculează prin exonerarea cotei de adaos de distribuție din prețul cu ridicata maximal rotunjit conform alin. (2).

#### ART. 17

(1) Actualizarea prețurilor de producător în lei pentru toate medicamentele existente în Catalogul național se face anual, în ultima săptămână a lunii noiembrie, în funcție de cursul valutar utilizat în alcătuirea bugetului pentru anul următor.

(2) Calculul prețurilor cu ridicata și cu amănuntul maximale după actualizarea prețurilor de producător se face în conformitate cu prevederile [art. 16](#) din prezentele norme.

ART. 18 Prețurile de producător cu ridicata și cu amănuntul înscrise în Catalogul național sunt prețuri maximale și nu pot fi depășite.

ART. 19 Reevaluarea stocurilor la medicamentele de uz uman se va face în conformitate cu normele legale existente în vigoare.

ART. 20 Adaosul comercial de farmacie pentru medicamentele de uz uman este calculat după cum urmează:

- lei noi-

Nivelul valoric al prețului cu ridicata	Cota de adaos comercial maxim - în farmacie_
0 - 25,00	24%
peste 25,00 - 50,00	20%
peste 50,00 - 100,00	16%
peste 100,00 - 300,00	12%
peste 300,00	35%

ART. 21 Adaosul de distribuție se calculează asupra prețului de producător, după cum urmează:

- lei noi -

Nivelul valoric al prețului de producător	Cota de adaos de distribuție maxim
0 - 50,00	14%
Peste 50,00 - 100,00	12%
peste 100,00 - 300,00	10%
peste 300,00	30%

- adaosul comercial înregistrat de societate în anul 2012 este în procent de ....% {...( RC ct 378)/... (RD ct. 371)}, conform bilanței de verificare încheiate la 31.12.2012.

- discounturile de 40% - nu sunt acordate ca o consecință a depășirii unui anumit volum de vânzări (cumpărări) precizat prin contractul de vânzare cumpărare

încheiat între părți, pentru defecte de calitate, reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate și nici nu au fost acordate în condiții concurențiale din moment ce până la data de 30.11.2011 societatea acordase către ceilalți clienți independenți discount-uri comerciale între ...% ( ex. factura BT.. nr. ../09.05.2011 către Farmacia ...) și ...% (ex. factura BT ../30.09.2011 către .. S.R.L.), totodată valoarea totală a discounturilor acordate nu puteau depăși adaosul comercial pe stoc în sumă totală de .. lei pentru ca societatea să nu se afle în situația de a vinde mărfurile sub costul de achiziție.

Având în vedere că discounturile primite de către S.C. "IB" S.R.L. V de la furnizorii săi reprezintă facilități de preț care i-au fost acordate pentru îndeplinirea condițiilor din contractele încheiate cu aceștia iar primirea lor nu constituie condiție obligatorie de cedare în totalitate sau în parte a facilităților primite către clienții săi, se reține că, societatea nu a prezentat probe care să justifice cuantumului discountului comercial de ..% acordat SC "II" S.R.L.B-persoană afiliată, deoarece către persoane independente discountul mediu acordat în anul 2011, calculat de organul de inspecție fiscală a fost de ..% (... lei/... lei\*100- cf anexa nr. 12 pag. 2383 la RIF).

Organul de soluționare a contestației reține că pentru vânzările în sumă de .lei (..... lei c/val. factura nr. ../23.12.2011 +...lei c/val. factura nr. ../23.12.2011. S.C. "IB" S.R.L. V ar fi putut să acorde un discount comercial maxim de ...lei (procent maxim 18% practicat în relațiile cu alți clienți, presupunând că deține o Hotărâre AGA pentru acest coeficient, aspect nementionat de nici una dintre părți).

Având în vedere că decontarea facturilor a fost înregistrată în baza procesului verbal de compensare nr. ---/19.01.2013, discounturile acordate în baza facturilor de mai sus(în data de 23.12.2011), nu pot fi considerate discounturi financiare fiind acordate în momentul întocmirii facturii de vânzare-cumpărare și nu ulterior ca urmare a decontării acestora înainte de termenul scadent.

De altfel, reglementarea legală, care permite compensarea obligațiilor reciproce între persoane juridice rezidente, este HG 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice emisă în temeiul prevederilor [art. 8](#) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată.

Conform acestor reglementări, pentru compensări efectuate între persoane juridice române, indiferent de suma care se compensează, ordinul de compensare este document justificativ obligatoriu. Ordinele de compensare sunt documente cu regim special, sunt numerotate din tipografie, iar evidența lor este strictă. Ordinul de compensare se anexează la nota contabilă.

Așadar, Ordinul de Compensare reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a stingerii creanțelor și a datoriilor care au făcut obiectul compensării. Ordinul de compensare se anexează la nota contabilă. În conformitate cu prevederile art. 3 din HG 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, pentru facturi cu valori mai mari de 10.000 lei, compensarea datoriilor neplătite la termenele scadente se va realiza numai în conformitate cu prevederile regulamentului de compensare, iar pentru suma reprezentând contravaloarea facturilor mai mici de 10.000 lei, inclusiv compensarea reciprocă între contribuabili, persoane juridice, se poate efectua și în afara cadrului instituțional creat de OUG 77/1999, dar pe baza aceluiași formulare.

De asemenea art .5 din O.G. nr. 15 din 23 ianuarie 1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare precizează:

*“Pentru întărirea disciplinei financiare și evitarea evaziunii fiscale, operațiunile de încasări și plăți între persoanele juridice se vor efectua numai prin instrumente de plată*



fără numerar.

[...]

*Este interzisă acordarea unor facilități de preț clienților, persoane juridice, care efectuează plata în numerar.”*

Prin urmare societatea, la data acordării discounturilor către S.C. "IB" SRL nu face dovada încasării contravalorii mărfurilor cu documente de decontare legal întocmite, la nota contabilă fiind anexat procesul verbal de compensare nr. 100/19.01.2012 (ulterior întocmirii facturilor), document de inițiere a operațiunii de compensare și nu de realizare efectivă a compensării în baza acestuia societățile fiind obligate să întocmescă, Ordinul de Compensare care se anexează la nota contabilă.

Prin urmare cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit cu discounturile acordate pot fi doar în valoare de maxim ... lei și nu SS3 lei cât a stabilit organul de inspecție fiscală, însă aplicând prevederile art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care precizează: la alin (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 alin. (3) **“Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac”** va considera ca nedeductibile cheltuielile cu discounturi acordate în sumă de SS3 lei, stabilite de organul de inspecție fiscală urmând a respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, precizând totodată că potrivit *H.G. nr. 44/2004* pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal precizează: **“22. Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată”**.

### **3. Referitor la veniturile și cheltuielile realizate din vânzarea clădirilor:**

**În fapt**, organul de inspecție fiscală a diminuat baza impozabilă cu venitul înregistrat în contul contabil 7583 <Venituri din vânzarea activelor> în suma de "vav" lei și a mărit baza impozabilă cu cheltuielile înregistrate în contul contabil 6583 <Cheltuieli privind activele cedate>, în suma de "c av " lei, pe baza documentelor originale puse la dispoziție de reprezentanții legali ai societății din care rezulta faptul că societatea a scos din evidența contabilă, la data de 14.06.2011, clădirile din dotare, în baza contractelor de vânzare-cumpărare nr. ..., ccccc/14.06.2011 din 14.06.2011 (pag.2303-pag. 2328, RIF) neautentificate și fără a prezenta extrasele de carte funciară conform art. 20 din Legea. 7/1996, din care să rezulte că proprietarul a fost schimbat, pentru: Clădire sediu din str....., nr. 21, mun. BT, Clădire farmacie veterinară din P... ., Platou .obiectiv . mun. BT, Clădire farmacie din P.m.ă, str. .... nr. ., mun. BT Clădire spațiu comercial din str....., nr. ., mun. BT, Garsoniera din str. ., blc. ., sc. ..C, etaj ., mun. BT.

Echipa de inspecție fiscală a mai consemnat că S.C. "IB" S.R.L. cesionează dreptul de creanță asupra clienților neîncasați către S.C. "II" S.R.L., în baza contractelor de cesiune creanță încheiate pentru fiecare client neîncasat (Exemplu: Contract de cesiune creanțe nr. .../23.11.2011 pentru dreptul de creanță în valoare de 496.548 lei asupra clientului "ST" S.R.L., anexat la prezentul RIF). În baza Protocolului încheiat între S.C."ST" S.R.L., în calitate de cumpărător de active și S.C. "II" S.R.L., în calitate de creditor cesionar, privind plata obligațiilor ce-i revin S.C."ST" S.R.L. în cadrul contractelor de vânzare-cumpărare imobile nr. ccccc, perfectate cu S.C. "IB" S.R.L. în data de 14.06.2011, se acceptă o perioadă de grație pentru efectuarea plăților reciproce (având în vedere și clauza privind închirierea spațiilor către S.C. "II" S.R.L.); în situația în care, după aceasta perioadă, una din părți nu-și achită obligațiile conform înțelegerii, S.C."ST" S.R.L. își pierde calitatea de proprietar al imobilelor cumpărate și acestea revin creditorului cesionar S.C. "II" S.R.L., iar S.C. "II" S.R.L. își pierde calitatea de chiriaș al imobilelor ce fac obiectul contractelor de locațiune.

Societatea susține că, în mod nelegal, inspectorii fiscali au considerat că imobilele (clădiri) înstrăinate sunt tot în proprietatea S.C. "IB" S.R.L. pentru că nu s-au

autentificat contractele de vânzare-cumpărare la un notar public nu s-au prezentat extrasele de carte funciară, cf. art. 20 din Legea 7/1996 din care să rezulte schimbarea proprietarului, însă trebuie reținut faptul că vânzarea clădirilor respective nu necesită autentificare la notar, contractul de vânzare-cumpărare are natură comercială, el fiind supus incidenței Codului comercial, situație în care dovada existenței sale se face cu înscris sub semnătură privată. Inspectorii fiscali au făcut confuzie între natura juridică a valabilității contractului, respectiv a momentului în care are loc transmiterea dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător și natura juridică a înscrierilor în cartea funciară ori, dovada transferului dreptului de proprietate îl constituie și faptul că Direcția de impozite și taxe a municipiului BT a radiat din evidențele sale imobilele vândute de S.C. "IB" S.R.L. iar Direcția de impozite și taxe a municipiului Câmpulung-Moldovenesc le-a înregistrat pe numele cumpărătorului și prin urmare inspectorii fiscali nu pot cere reînscrisura în evidența contabilă a imobilelor vândute și nici anularea contractelor de vânzare-cumpărare. Anularea contractelor de vânzare – cumpărare nu poate avea loc decât printr-o hotărâre judecătorească irevocabilă.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) din nr. 571/2003 privind Codul fiscal care precizează: **(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o alta persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.”**

Potrivit prevederilor pct. 59 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“În cazul livrării de bunuri imobile, data livrării, respectiv data la care se emite factura fiscală, este considerată data la care toate formalitățile impuse de lege sunt îndeplinite pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător”.*

*Orice facturare efectuată înainte de îndeplinirea formalităților impuse de lege pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se consideră facturare de avansuri, urmând a se regulariza prin stornarea facturilor de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri imobile”.*

Prevederile art. 22, art. 27 și art. 33 din Legea nr. 7/1996, Legea cadastrului și a publicității imobiliare, cu modificările și completările ulterioare prevede:

#### **Art.22**

**“Dreptul de proprietate și celelalte drepturi reale asupra unui imobil se vor înscrie în cartea funciară pe baza actului prin care s-au constituit ori s-au transmis în mod valabil[...].”**

#### **Art.27**

**“Înscrisurile în cartea funciară devin opozabile față de tertț de la data înregistrării cererii. Ordinea înregistrării cererii va determina rangul înscrierii.**

#### **Art.33**

**“Dacă în cartea funciară s-a înscris un drept real, în condițiile prezentei legi, în folosul unei persoane, se prezumă că dreptul există în folosul ei, dacă a fost dobândit sau constituit cu buna-credință, cât timp nu se dovedește contrariul. Dacă un drept s-a radiat din cartea funciară, se prezumă că acel drept nu există.”**

În ceea ce privește dreptul de proprietate asupra unui imobil, se reține conform dispozițiilor legale enunțate anterior că acesta se înscrie în cartea funciară în baza actului prin care s-au constituit ori s-au transmis în mod valabil, iar în cazul în care un drept a fost radiat din cartea funciară acest drept nu există.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că S.C. "IB" S.R.L. V a înregistrat în evidențele contabile înstrăinarea unor imobile în baza contractelor de vânzare-cumpărare imobile nr., ccccc, din data de 14.06.2011 a actelor adiționale la acestea și a facturilor nr. .... și ... din 14.06.2011, fără a transcrie în cartea funciară transferul dreptului de proprietate.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, afirmația contestatoarei potrivit căreia, imobilele (clădirile) sunt legal înstrăinate prin contractele de vânzare-

cumpărare nr. ccccc din 14.06.2011 deoarece vânzarea clădirilor respective nu necesita autentificare la notar, contractul de vânzare-cumpărare are natura comercială, el fiind supus incidenței Codului comercial, și are calitatea unui înscris sub semnătură privată întrucât Codul civil valabil până la intrarea în vigoare a Legii nr. 287/2009 privind Codul civil (1 octombrie 2011) precizează în:

**“ART. 1294 Vânzarea este o convenție prin care două părți se obligă între sine, una a transmite celeilalte proprietatea unui lucru și aceasta a plăti celei dintâi prețul lui.**

**ART. 1295 Vânzarea este perfectă între părți și proprietatea este de drept strămutată la cumpărător, în privința vânzătorului, îndată ce părțile s-au învoit asupra lucrului și asupra prețului, deși lucrul încă nu se va fi predat și prețul încă nu se va fi numărat.**

**În materie de vânzare de imobile, drepturile care rezultă prin vânzarea perfectă între părți, nu pot a se opune, mai înainte de transcripțiunea actului, unei a treia persoane care ar avea și ar fi conservat, după lege, oarecare drepturi asupra imobilului vândut.**

**NOTĂ: A se vedea nota de la [art. 971](#)”. DECRET-LEGE Nr. 115 din 27 aprilie 1938\*1) pentru unificarea dispozițiilor privitoare la cărțile funciare\* iar la art. 971 “În contractele ce au de obiect translația proprietății, sau unui alt drept real, proprietatea sau dreptul se transmite prin efectul consimțământului părților, și lucrul rămâne în rizico-pericolul dobânditorului, chiar când nu i s-a făcut tradițiunea lucrului”.**

**“ART. 971**

**În contractele ce au de obiect translația proprietății, sau unui alt drept real, proprietatea sau dreptul se transmite prin efectul consimțământului părților, și lucrul rămâne în rizico-pericolul dobânditorului, chiar când nu i s-a făcut tradițiunea lucrului.**

**NOTE:**

**1. În cazurile anume prevăzute de dispoziții normative speciale, care constituie derogări de la regula generală a [art. 971](#), proprietatea nu se transmite prin simplul consimțământ al părților.**

**2. În ce privește transmiterea dreptului de proprietate imobiliară a se vedea și:**

**- [Legea nr. 115/1938](#) pentru unificarea dispozițiilor privitoare la cărțile funciare - Monitorul Oficial nr. 95 din 27 aprilie 1938, cu modificările ulterioare ([art. 17](#) alin. 1);**

**- [Legea nr. 242/1947](#) pentru transformarea cărților funciare provizorii în cărți de publicitate funciară - Monitorul Oficial nr. 157 din 12 iulie 1947, cu modificările ulterioare ([art. 4 și 5](#)).”**

**[Legea nr. 115/1938](#) pentru unificarea dispozițiilor privitoare la cărțile funciare:**

**“ ART. 17 Drepturile reale asupra imobilelor se vor dobândi numai dacă între cel care dă și cel care primește dreptul este acord de voință asupra constituirii sau strămutării, în temeiul unei cauze arătate, iar constituirea sau strămutarea a fost înscrisă în cartea funciară”]**

**Legea nr. 242 din 12 iulie 1947 pentru transformarea cărților funciare provizorii în cărți de publicitate funciară:**

**“ART. 3 În cărțile de publicitate funciară se vor intabula constituirile, modificările, transmisiunile și stingerile de drepturi reale imobiliare, rezultând din orice act între vii, hotărâre judecătorească, fie chiar declarative de drepturi, precum și mutațiile prin deces și cesiunile de drepturi succesoriale.**

**Se vor nota în cărțile de publicitate funciară drepturile personale, raporturile și faptele juridice prevăzute de articolele 81 și 82 din Legea pentru unificarea dispozițiilor privitoare la cărțile funciare.**

#### ART. 4

**Drepturile supuse publicității, numai prin intabulare sau notare - inclusiv cele care rezultă din comandament sau sechestrele prevăzute de art. 481 și 496 din Codul de procedura civilă \*2) - devin opozabile terților de bună-credință care au dobândit și și-au conservat dreptul asupra vreunui imobil”.**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține ca scoaterea din gestiune de către S.C. "II" S.R.L a imobilelor trebuie să se realizeze la data la care se îndeplinesc toate formalitățile impuse de lege pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător, respectiv data la care contractele de vânzare-cumpărare imobile nr. ccccc din 14.06.2011 se vor autentifica la un notar public printr-o încheiere de autentificare și se va înscrie în cartea funciară transmiterea dreptului de proprietate asupra imobilelor în favoarea S.C."ST" S.R.L.

Se reține că până la data încheierii controlului sau a formulării contestației societatea nu face dovada că transferul dreptului de proprietate asupra imobilelor scoase din gestiune în data de 14.06.2011 a fost înregistrat în cartea funciară.

Întrucât facturarea imobilului s-a realizat în luna iunie 2011 înainte de îndeplinirea formalităților impuse de lege pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător, aceasta se consideră facturare de avansuri, conform prevederilor legale mai sus citate, urmând să se regularizeze facturile de avans în momentul când va avea loc transferul dreptului de proprietate.

Așadar nu se poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestatoarei conform căreia inspectorii fiscali confundând natura juridică a valabilității contractului și natura juridică a înscrierilor în cartea funciară au considerat nule contractele de vânzare cumpărare deoarece aplicând corect legea nu au recunoscut din punct de vedere fiscal tranzacția efectuată în baza unor contracte sub semnătură privată care produc efecte juridice între părțile contractante dar nu pot fi opozabile terților, în speță statului român care a legiferat că în cazul bunurilor imobiliare proprietatea nu se transmite prin simplul consimțământ al părților iar drepturile supuse publicității, numai prin intabulare sau notare devin opozabile terților.

Ca urmare, se reține că S.C. "IB" S.R.L. va avea dreptul și obligația să înregistreze scoaterea din gestiune a imobilelor ce fac obiectul contractelor de vânzare cumpărare enumerate mai sus la data realizării transferului dreptului de proprietate în conformitate cu prevederile legale citate în prezenta.

Se reține că în fapt, societatea a facturat imobilele în cauză ca apoi să le folosească în desfășurarea activității ca și când nu ar fi fost înstrăinate deoarece:

- în luna iunie 2011 S.C. "IB" S.R.L. V a înregistrat în evidența contabilă scoaterea din gestiune a imobilelor care fac obiectul facturilor nr. .... și.. .. din 14.06.2011 emise în baza contractelor de vânzare-cumpărare imobile nr. ccccc din data de 14.06.2011 încheiate cu S.C."ST" S.R.L., a încheiat acte adiționale la contractele respective, de ex. Actul adițional la contractul de vânzare cumpărare nr. ..14.06.2011 (pag. 2322 la RIF) prin care se modifică perioada de grație pentru plata prețului convenit prin contract, vânzătorul se obligă ca pentru exercițiul financiar 2011, inclusiv pentru perioada de după perfectarea contractului să suporte impozitele și taxele locale aferente imobilelor în cauză precum și costurile reparațiilor și a utilităților necesare funcționării corespunzătoare a farmaciilor, nefinalizate până la încheierea contractului iar cumpărătorul "este de acord" ca vânzătorul... să utilizeze gratuit activele ce fac obiectul contractului;

- S.C. "IB" S.R.L. V în calitate de locatar de gestiune încheie contractul de locație de gestiune nr.....22.08.2011 cu S.C. "II" S.R.L.B al cărui obiect îl constituie "predarea de către locator și, în mod corelativ, primirea de către locatar, a gestiunii farmaciilor, din structura locatorului, amplasate în locațiile: mun BT, str. .. nr. ..., P.. Platou. Obi...., jud. BT; mun. ...., str. .. nr...., bloc .., parter, jud....; mun. . str. R..., bloc .. ..., jud. N.un. S., str...i nr.... bloc .. parter, jud. S.;

- S.C. "IB" S.R.L. cesionează dreptul de creanță asupra"ST" S.R.L către S.C. "II" S.R.L., în baza Contractului de cesiune creanță nr. .../23.11.2011 pentru o creanță neajunsă la scadență în valoare de .. lei anexat la RIF( pag.1589-1590);

- în baza prevederilor contractului de cesiune de creanțe nr. .../23.11.2011 se încheie un Protocol (pag.1579-pag. 1584 RIF) privind plata obligațiilor "ST" S.R.L. în cadrul contractelor de vânzare-cumpărare imobile nr. .cccc din 14.06.2011 perfectate cu S.C. "IB" S.R.L., între S.C."ST" S.R.L., în calitate de cumpărător de active și S.C. "II" S.R.L., în calitate de creditor cesionar, prin care se acceptă o perioadă de grație, până la 31.12.2012 pentru efectuarea plăților reciproce „având în vedere și clauza privind închirierea spațiilor către S.C . "II" S.R.L.” și se stabilește că în situația în care, după această perioadă, una din părți nu-și achită obligațiile conform înțelegerii, S.C."ST" S.R.L. își pierde calitatea de proprietar al imobilelor cumpărate și acestea revin creditorului cesionar S.C. "II" S.R.L., iar S.C. "II" S.R.L. își pierde calitatea de chiriaș al imobilelor ce fac obiectul contractelor de locațiune.

În consecință, pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

#### **4. Referitor la cheltuielile cu locații de gestiune și alte servicii executate de terți în sună de SS1 lei:**

În fapt, organul de inspecție fiscală a majorat baza de impunere la impozitul pe profit aferent trimestrului I 2012, cu suma de SS1 lei înregistrată în evidența contabilă în baza facturii nr. ... din 04.01.2012 emisă de SC "II" S.R.L. reprezentând locație de gestiune conform contractului de locație de gestiune nr. ../20011, considerate la control, nedeductibile fiscal motivat de faptul că nu au putut fi identificate serviciile care au fost efectuate și pentru care s-a întocmit factura de mai sus, nu s-au prezentat documente care să demonstreze realitatea serviciilor facturate, în contract fiind prevăzut că S.C. "II" S.R.L.B (persoană afiliată) pune la dispoziția SC "IB" S.R.L. V spațiile comerciale cu dotarea aferentă (respectiv spații comerciale aparținând în fapt SC "IB" S.R.L. V), lucrări de amenajare și reparații capitale, asigură aprovizionarea tehnico-materială, comercializarea produselor și formare profesională; în contract se menționează serviciile ce trebuie executate la modul general și nu este prevăzut un tarif pentru fiecare serviciu în parte, valoarea totală pe lună, menționată fiind de SI lei.

Inspecția fiscală a constatat că imobilele SC "IB" S.R.L. V despre care se face vorbire în factura nr. ../04.01.2012, scoase din evidența contabilă nu și-au schimbat proprietarul deci, "II" S.R.L. (persoană afiliată) a facturat o chirie pe care nu o datorează "IB" S.R.L..

Totodată, organul de inspecție fiscală mai precizează că SC "IB" S.R.L. V înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu salarii și alte cheltuieli de exploatare necesare activității pe care o desfășoară și ca urmare cheltuielile ce rezultă din factura nr. ../04.01.2012 emisă de S.C. "II" S.R.L.B și înregistrate în contabilitate de SC "IB" S.R.L. V în contul contabil 612<Cheltuieli cu redevența și locația de gestiune> nu sunt justificate.

Prin constatarea formulată, SC "IB" S.R.L. V susține că suma de SS1 lei reprezintă exclusiv costuri salariale realizate de către S.C. "II" S.R.L. (prin transfer de personal de specialitate, ca urmare a unor exigențe impuse în perspectiva obținerii autorizațiilor de funcționare) și facturate ca muncă prestată în folosul S.C. "IB" S.R.L., în perioada august -decembrie 2011 și prin urmare este o cheltuială deductibilă fiscal, decontările dintre firme realizându-se în baza contractului nr. 11/2011, în limita unei medii lunare de SI lei, inițial neexistând previzibilitate pentru perioada de obținere a autorizațiilor de funcționare. În contract a fost prevăzută o gamă mai mare de servicii din care deși unele au fost prestate nu s-au mai facturat, suma prevăzută în contract, în unele luni fiind insuficientă chiar și numai pentru costurile salariale realizate efectiv.

În anexa nr. 8 „Motivare detaliată pentru subpunctul 1.7.2.” societatea mai arată că „a pus la dispoziția inspecției fiscale o balanță de verificare de la S.C. "II" S.R.L. la luna septembrie din care se putea constata că societatea apare cu costuri salariale vizibil majorate față de lunile anterioare, în timp ce nu înregistrează venituri, tocmai pentru că acestea s-au evidențiat la S.C. "IB" S.R.L.; veniturile s-au realizat cu personal plătit de societatea afiliată, sume care s-au facturat ulterior de la S.C. "IB" S.R.L..

**În drept**, se fac aplicabile prevederile art. 19 art. 21 alin.(49) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

- **“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. ..”.**

- **“art. 21 (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

**m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”;**

- pct. 12 și 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal:

**“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza [Legii contabilității nr. 82/1991](#), republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor [art. 21](#) din Codul fiscal.”**

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

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

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

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

- art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.**

Din cuprinsul prevederilor legale mai sus citate se reține că 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 iar cheltuielile cu prestări servicii sunt deductibile la calculul impozitului pe profit dacă sunt executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare și dacă societatea poate să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că organul de inspecție fiscală a exclus de la deducere cheltuielile în sumă de SS1 lei înregistrate în evidența contabilă în baza facturii nr. ../04.11.2012 reprezentând contravaloare locație gestiune conform contractului nr.../22.08.2011 pentru o perioadă de 4 luni deoarece societatea nu a făcut dovada cu înscrisuri autentice că imobilele nu-i mai aparțin iar prin contestația formulată societatea susține că în fapt suma de SS1 lei reprezintă exclusiv costuri salariale realizate de către S.C. "II" S.R.L. facturate ca muncă prestată

în folosul S.C. "IB" S.R.L., în perioada august - decembrie 2011, susținere care nu se regăsește nici în conținutul contractului nr.../22.08.2011 și nici a facturii nr. .../04.01.2012.

În această situație organul de inspecție fiscală se vede obligat să aplice prevederile art. 213 și 216 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, astfel:

**“ART. 213 Soluționarea contestației**

**(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”.**

**“ART. 216 Soluții asupra contestației**

**(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,** coroborat cu pct. 11 din PMFP-ANAF nr.. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

11. Instrucțiuni pentru aplicarea [art. 216](#) din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

b) *nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării și pe cale de consecință, contestația urmează să fie respinsă pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată și nemotivată.*

**5. În ceea ce privește cheltuielile cu provizioane:**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au refăcut calculul profitului impozabil al societății pentru anii 2009 și 2010, ca urmare a reanalizării cheltuielilor nedeductibile cu provizioanele pentru clienți neîncasați stabilite de societatea verificată în data de 10.08.2010 luând în calcul, pentru fiecare trimestru din cei doi ani, ca și cheltuială deductibilă cu provizioanele pentru clienți neîncasați 30% din valoarea creanțelor, fără TVA, neîncasate de la diverși clienți, cu o vechime de peste 270 zile de la scadență, în conformitate cu prevederile art. 22, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ca urmare:

- pentru trimestrul I și, II. 2009, nu s-au constatat diferențe față de înregistrările agentului economic verificat.

- pentru trimestrul III 2009 față de o cheltuială deductibilă cu provizioanele pentru clienți neîncasați înregistrată de către societate la data de 31.09.2009 (cumulat de la începutul anului) în sumă de ....., organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuială deductibilă suma de ... lei iar diferența de ... lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit pentru trimestrul III 2009.

- pentru trimestrul IV 2009 față de o cheltuială deductibilă cu provizioanele pentru clienți neîncasați înregistrată de către societate la data de 31.09.2009 în sumă de ...lei (cumulat de la începutul anului, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuială deductibilă suma de ... lei iar diferența de... lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit pentru trimestrul IV 2009.

În mod similar, organul de inspecție fiscală a stabilit cheltuielile nedeductibile cu provizioanele pentru clienți neîncasați în sumă de .. lei pentru trimestrul I-2010, în sumă de .. lei pentru trimestrul II 2010 și în sumă de... lei pentru trimestrul III 2010.

În consecință, organele de inspecție fiscală au refăcut calculul profitului impozabil al societății pentru fiecare trimestru al anilor 2009 și 2010, reîntregindu-l cu cheltuielile nedeductibile cu provizioanele pentru clienți neîncasați și au recalculat și impozitul pe profit de plată aferent fiecărui trimestru analizat, ținând totodată seama și

de declarația rectificativă depusă de S.C. "IB" S.R.L., în data de 16.08.2011 pentru rectificarea declarației 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2010.

Prin contestație, societatea solicită reanalizarea capitolului privind cheltuielile cu provizioane pentru creanțe incerte considerând că în data de 10.08.2011, când a recalculat cheltuielile deductibile cu provizioane a plătit în plus la bugetul de stat suma de "ip1" lei cu titlul de impozit pe profit iar echipa de inspecție fiscală nu a analizat documentele justificative puse la dispoziție și anexează:

- Situație clienți în litigii, neîncasați" la data de 30.12.2009;
- Situație clienți în litigii, neîncasați" la data de 31.12.2010;
- Situație clienți în litigii, neîncasați" la data de 31.12.2011;
- Facturi neîncasate integral până în 31.03.2009 cu încasări până la data de 31.12.2009
- Facturi neîncasate integral până în 31.03.2010 cu încasări până la data de 31.12.2010
- Facturi neîncasate integral până în 31.03.2011 cu încasări până la data de 31.12.2011.

Societatea susține că a constituit provizioanele pentru creanțe incerte, în conformitate cu prevederile art. 22 (1) lit c) și art. 22 (2) lit. j) din Codul fiscal și prin urmare deductibile fiscal, astfel:

- la data de 31.12.2009 valoarea clienților restanți care îndeplinea condițiile art. 22 (1) lit. c) din Codul fiscal era în sumă de C1 lei, din care clienți în litigiu în sumă de C2 lei (conform documentelor din anexa 11) și a înregistrat în contabilitate, astfel: 6812=1511 cu suma de C3 lei, și 4118=4111 cu suma de C3 lei;
- la data de 31.12.2010 când valoarea clienților restanți care îndeplinea condițiile art. 22 (1) lit. c) din Codul fiscal era în sumă de C4 lei din care clienți în litigiu în valoare de C5 lei, societatea anulează provizionul constituit în 31.12.2009 prin articolul contabil 1511=7812 cu suma de C3 lei și constituie din nou provizion prin articolul contabil: 6812=1511 cu suma de C6 lei;
- la data de 31.12.2011, anulează provizionul constituit la 31.12.2010 în sumă de C6 lei și constituie un nou provizion cu suma de P1 lei deoarece valoarea clienților restanți care îndeplinea condițiile art. 22 (1) lit. c) din Codul fiscal era în sumă de C7 lei din care clienți în litigiu în valoare de C8 lei.

În conformitate cu prevederile art. 21 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilii au dreptul la deducerea cheltuielilor cu provizioanele constituite, **în limita prevăzută la [art. 22](#) care precizează:**

**“art. 22 Provizioane și rezerve**

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

**c) provizioanele constituite în limita unui procent de..., 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, ... care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;**
- 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;**
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;**
- 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;**
- 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;**

**[...]**

**j) provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, ...care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;**
- 2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;**



3. nu sunt garantate de altă persoană;
4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului”.

Totodată pct. 53 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precizează:

*“53. Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.*

*Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.*

*În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora. Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 22 din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori. Procentele prevăzute la art. 22 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, aplicate asupra creanțelor înregistrate începând cu anii fiscali 2004, 2005 și, respectiv, 2006, nu se recalculează.*

Cheltuielile reprezentând pierderile din creanțele incerte sau în litigiu neîncasate, înregistrate cu ocazia scoaterii din evidență a acestora, sunt deductibile pentru partea acoperită de provizionul constituit potrivit [art. 22](#) din Codul fiscal”.

Din analiza bilanțelor de verificare întocmite de societate pentru perioada 01.01.2009-31.12.2011, anexate în xerocopie la raportul de inspecție fiscală se reține că aceasta a constituit provizioane pentru creanțe neîncasate asupra clienților astfel:

- 31.03.2009 – suma de ... lei;
- 30.09.2009 – suma de ... lei;
- 31.10.2009 – suma de .... lei;
- 30.11.2009 – suma de ... lei;
- 31.12.2009 – suma de ... lei.

**Total 2009= suma de 7... lei**

- 31.03.2010 – suma de ... lei;
- 30.04.2010 – suma de ... lei;
- 31.05.2010 – suma de .... lei;
- 31.07.2010 – suma de .... lei;
- 31.10.2010 – suma de ... lei;

**Total constituit 2010= suma de 4... lei;**

- 31.05.2011 – suma de ... lei
- 30.06.2011- suma de ... lei;

**Total constituit 2011= suma de 1... lei.**

În aceeași perioadă S.C. "IB" S.R.L. V a diminuat provizioanele constituite și a înregistrat venituri impozabile astfel:

- 31.08.2010 – suma de ... lei;
- 30.09.2010 suma de .. lei;
- 31.10.2010 suma de ... lei;
- 31.12.2010 suma de ... lei;

**Total provizioane diminuate- 2010= 9... lei;**

- 28.02.2011- suma de ... lei;
- 31.03.2011 suma de ...lei;
- 30.04.2011- suma de .... lei;
- 30.06.2011- suma de... lei.

**Total provizioane diminuate- 2011= 2.... lei.**

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr. ..../29.11.2012 și anexelor acestuia precum și a deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare stabilite de inspecția

fiscală se reține că organul de inspecție fiscală a verificat dacă agentul economic a respectat prevederile legale citate mai sus și a constatat că acesta a calculat eronat cheltuielile deductibile cu provizioane pentru creanțele asupra clienților aferente fiecăruia dintre trimestrele anului 2009 și 2010. Totodată, a mai constatat că societatea a recalculat cheltuielile cu provizioanele deductibile la calculul impozitului pe profit pentru anul 2009 dar a rectificat numai declarația anuală privind impozitul pe profit pentru anul 2009 cu suma de "ip1" lei și ca urmare, în baza calculului prezentate de petentă a procedat la recalcularea provizioanelor constituite și la rectificarea declarațiilor aferente trimestrelor II, III 2009 precum și pentru trimestrele I, II și III 2010 și a calculat majorările de întârziere aferente în raport de quantumul impozitului pe profit de plată provenit din această sursă aferent fiecărui trimestru (din suma de "ip1" lei stabilită de petentă), de data plății (10.08.2011 cu OP nr. ...., numărul de zile de întârziere și de nivelul cotei de majorare prevăzut de O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, întrucât O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare precizează la art. 120 și 120<sup>1</sup>:

#### **ART. 120**

##### **Dobânzi**

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

**(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.**

#### **ART. 120<sup>1</sup>**

##### **Penalități de întârziere**

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

**(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:**

**a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;**

**b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;**

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

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

Cele susținute de societate nu pot fi avute în vedere în solutionarea favorabilă a cauzei întrucât, din analiza bilanțelor de verificare rezultă altă situație de fapt decât cea descrisă prin contestația formulată, la dosarul contestației nu sunt prezentate creanțele deținute la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație, menționarea unor sentințe în cadrul listelor prezentate nefiind în măsură să certifice dreptul S.C. "IB" S.R.L. V de a constitui provizioane în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (2) lit. j) iar organul de inspecție fiscală nu a stabilit obligații suplimentare de plată cu titlul de impozit pe profit ci a recalculat valoarea provizioanelor deductibile pentru fiecare trimestru, a corectat declarațiile trimestriale depuse de contribuabil și ca o consecință a diferențelor constatate în mod corect și legal a calculat obligațiile accesorii datorate deoarece, neregularitățile constatate în evidențele contabile cu consecința modificării quantumului provizioanelor constituite conduce la modificarea bazei de impozitare pentru stabilirea obligațiilor fiscale principale (impozitul pe profit) și în mod inevitabil la calcularea obligațiilor fiscale accesorii (dobânzi, penalități și majorări de întârziere).

Totodată, nu poate fi reținută în soluționarea contestației susținerea conform

căreia organul de inspecție fiscală și-a format punctul de vedere pe baza unor ciorne de lucru ale directorului economic (nesemnate) cu date prelucrate la un moment dat în timp ce contribuabilul a pus la dispoziția acestuia documente contabile întocmite cu respectarea prevederilor legale și care nu a fost luate în calcul deoarece așa cum s-a reținut mai sus și prin contestația formulată societatea descrie o altă situație de fapt decât cea care rezultă din documente ori, verificarea obligațiilor fiscale de plată se face în raport de declarațiile fiscale depuse de contribuabil la organul fiscal competent iar declarația rectificativă pentru anul 2009 a fost depusă în data de 16.08.2011.

În concluzie, în sarcina S.C. "IB" S.R.L. V se rețin ca datorate obligațiile suplimentare în sumă de S1 lei cu titlul de impozit pe profit, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru această sumă.

#### **A2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:**

Pentru perioada 01.01.2007-31.03.2012, echipa de inspecție fiscală a stabilit obligația suplimentară în sumă de S4 lei cu titlul de taxă pe valoarea adăugată, rezultată din:

- excluderea de la deducere, conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturii nr. 00../04.01.2012 emisă de S.C. "II" S.R.L.B (persoană afiliată), în suma totală de ...lei, reprezentând „cv. locație de gestiune pentru locațiile din municipiul BT str. ..nr. .. și P... platou .. obiectiv.., din municipiul .., sos..., nr. .., bl. ... din municipiul .. str. . nr. ..., din municipiul .., str...i nr. ...bl. ..cf. Contract nr. ../22.08.2011” pentru o perioada de 4 luni, imobile pentru care organul de inspecție fiscală a considerat că nu s-au respectat procedurile legale de transmitere a dreptului de proprietate către cumpărător și ca atare sunt încă proprietatea S.C. "IB" S.R.L. V. În al doilea rând societatea nu a prezentat documentele justificative care să probeze necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate și că serviciile plătite în baza facturii 00../04.01.2012 au fost efectiv prestate.

- suma de ..lei reprezintă TVA colectată, aferentă veniturilor neînregistrate în evidența contabilă a societății stabilite prin estimarea bazei de impozitare efectuată în baza Ordinului nr. 3389/2011, art. 2, lit. c) în sumă totală de "Bit" lei (din care 1...pentru venituri în sumă de ... lei impozitate cu cota de TVA de 9% și .. lei pentru venituri în sumă de .. lei impozitate cu cota de TVA de 19 %, respectiv 24%) și anume:

- din comerțul cu amănuntul: venituri suplimentare în sumă de "VE", 85 lei, din care ... lei impozitate cu cota TVA de 9% și ... lei impozitate cu cota de TVA de 19 %, respectiv 24%).

- din comerțul cu ridicata: venituri suplimentare în sumă de "Vsca", 67 lei din care .. lei impozitate cu cota TVA de 9% și ..lei impozitate cu cota de TVA de 19 %, respectiv 24%).

- suma de - ww lei TVA colectată aferentă cheltuielilor nedeductibile cu stocul de mărfuri (... lei TVA 24% și .. lei TVA 9%), înregistrată de societate în ianuarie 2011. Organul de inspecție fiscală a constatat faptul că în luna ianuarie 2012, societatea a înregistrat în jurnalul de vânzări TVA colectată în sumă de ww lei (nr. crt. 5, 56, 57 și 58-societăți diverse) aferentă unor cheltuieli nedeductibile cu stocul de mărfuri (.. lei TVA 24% și ..lei TVA 9%). Deoarece, echipa de inspecție fiscală, prin estimarea efectuată, a inclus această sumă în total TVA colectată la momentul constatării veniturilor neînregistrate (în timp ce societatea a înregistrat această sumă de ww lei ca și TVA colectată în luna ianuarie 2012), la control, suma de ww a fost scăzută din TVA colectată aferentă lunii ianuarie, rezultând TVA colectată suplimentar de echipa de inspecție fiscală în suma de tt lei ( ...+.. -..).

Prin contestația formulată, societatea arată că se consideră îndreptățită să conteste TVA suplimentară de plată stabilită de inspecția fiscală în sumă de S4 lei aferentă bazei impozabile în sumă de S8 lei pentru motivele ce decurg din fundamentarea punctului de vedere referitor la raportul de inspecție fiscală prezentat la punctul 1 al contestației dar și pentru că echipa de inspecție fiscală nu a ținut seama de înregistrarea în jurnalul de vânzări pentru luna ianuarie 2012 a sumei de ww lei ca TVA colectată, aferentă vânzărilor de marfă sub prețul de achiziție.

Dreptul organului de inspecție fiscală de a determina veniturile impozabile ale unui agent economic verificat prin estimare este reglementat în prevederile art. 11 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”;**

**(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:...**” precum și în art. 67 alin (2) din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: **“Estimarea bazei de impunere [...] „(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal”** coroborate cu prevederile pct.65.2 din Normele metodologice de aplicare a art. 67 alin.(2) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin HG.1050/2004, care precizează:

**“65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.

Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.

Deoarece motivele care au impus estimarea veniturilor impozabile și modul în care a fost efectuată estimarea bazei de impunere sunt aceleași și au fost prezentate detaliat în capitolul III pct. A1 Impozit pe profit, subpct.1) „Cu privire la veniturile estimate” din prezenta decizie nu vor mai fi reluate și pentru taxa pe valoarea adăugată.

Totodată se reține că argumentele aduse de societate în motivarea contestației au fost înlăturate concluzionându-se că baza impozabilă stabilită suplimentar la calculul impozitului pe profit prin estimare a fost corect și legal calculată.

În drept, se mai fac aplicabile:

- referitor la dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată:art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează că:

**„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile.”**

- în ceea ce privește obligația contribuabililor de a stabili corect baza de impozitare, cota de TVA și exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri și prestări de servicii sunt incidente prevederile art. 134<sup>1</sup>, alin. (1) , art. 137, alin. (1) lit. a), b) și c), art. 140, alin. (1), alin. 2, lit. e), din același act normativ, astfel:

**“ART. 134<sup>1</sup>**

**Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

**(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol”.**

**“ART. 137**

**Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

**(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

**a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;**

**b) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. c), compensația aferentă;**

**c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130<sup>1</sup> alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;**

**a obține același bun/serviciu.**

**“ ART. 140**

**(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.(modificat prin O.U.G. nr. 58 din 26 iunie 2010**

**pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale care la pct. 44. precizează: La articolul 140, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins: “(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse”).**

**(2) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:**

.....

**e) livrarea de medicamente de uz uman și veterinar;”**

Așadar, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare S.C. "IB" S.R.L. V, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă pe o factură emisă pe numele său de o persoană impozabilă înscrisă la rândul său ca plătitor de TVA, dacă poate dovedi utilizarea bunurilor sau serviciilor achiziționate în interesul operațiunilor sale taxabile.

Din cele reținute la capitolul privind impozitul pe profit, referitor la factura nr. 0../04.01.2012 emisă de S.C. "II" S.R.L.B în baza contractului de locațiune nr. 11/22.08.2011 rezultă că societatea nu a putut dovedi realitatea și necesitatea cheltuielilor privind locațiile de gestiune pentru operațiunile sale taxabile, organul de inspecție fiscală nerecunoscând operațiunea de vânzare a imobilelor în cauză ( din iunie 2011 în baza unor contracte sub semnătură privată) fără îndeplinirea formalităților legale în ceea ce **privește transmiterea dreptului de proprietate imobiliară.**

Totodată, se reține că prin contestația formulată petenta nu mai susține că a plătit către S.C. "II" S.R.L.B cheltuieli privind locațiile de gestiune cum este menționat în factură ci că în fapt factura privește cheltuieli salariale pentru munca prestată de angajații furnizorului în favoarea sa.

În această situație organul de soluționare fiind obligat în exercitarea rolului său să respecte prevederile art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare care stipulează: **(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării**” se vede obligat să aplice și prevederile art. 216 (1) din același act normativ care precizează: **“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,** coroborat cu pct. 11 din PMFP-ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

2 11. Instrucțiuni pentru aplicarea [art. 216](#) din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării” și pe cale de consecință, contestația urmează să fie respinsă pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată și nemotivată.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă .. lei (..lei-..lei) se reține că în baza prevederilor art. 134<sup>1</sup>, alin. (1) , art. 137, alin. (1) lit. a), b) și c), art. 140, alin. (1), alin. 2, lit. e) Cod fiscal, agentul economic verificat avea obligația să stabilească corect baza de impunere la care se aplică cota redusă de 9%, respectiv cota standard de TVA și să declare corect la organul fiscal obligațiile de plată cu titlul de taxă pe valoarea adăugată.

Din cele expuse în capitolul III al prezentei decizii referitor impozitul pe profit se reține că organul de inspecție fiscală în mod corect și legal a estimat baza de impunere la impozitul pe profit și la TVA în sumă de “BiT” lei în baza prevederilor art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art. 2 lit. c) din OMFP nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Totodată se reține că în stabilirea obligației suplimentare de plată cu titlul de taxă pe valoarea adăugată, la control s-a ținut seama de toate deconturile lunare de TVA depuse la organul fiscal de către contribuabil, inclusiv de taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei declarată în luna ianuarie 2012 (anexa 9 la RIF luna ianuarie 2012 col 11, suma de -... se compune din .. lei TVA colectată aferentă veniturilor suplimentare stabilite prin estimare- .. lei TVA colectată declarată în plus de către societate)

Ca urmare pentru toate cele prezentate mai sus urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de S4 lei.

**A.3. Referitor la suma de SSSS lei reprezentând dobânzi/majorări de intarziere în sumă de S2 lei și penalități de întârziere în sumă de S3 lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată, suma de S5lei, dobânzi/majorări de intarziere și suma de S14 lei, penalități de întârziere aferente T.V.A. contestată, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de accesorii aferente obligațiilor fiscale principale în sumă de... lei din care impozit pe profit în sumă de S1 lei și T.V.A în sumă de S4 lei, este o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.**

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin. (1), art.120 alin. (1) și art.121<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

**„ A rt. 1 19**

**Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

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

## **Art. 120**

### **Dobânzi**

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

**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.**

### **Art. 120<sup>1</sup>**

#### **Penalități de întârziere**

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

Având în vedere faptul că în sarcina contestatoarei au fost reținute obligațiile principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală reprezentând impozit pe profit și T.V.A în sumă totală de ... lei, aceasta datorează pe cale de consecință și accesoriile aferente.

Întrucât societatea nu aduce argumente cu privire la cota de majorări de întârziere aplicată de organul fiscal, numărul de zile de întârziere, însumarea produselor dintre cota de majorări, numărul de zile de întârziere și baza de calcul a acestor accesorii, în temeiul prevederilor art. 216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora "*Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*", contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată și pentru capetele de cerere cu privire dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente T.V.A și impozitului pe profit.

#### **B. Referitor la impozitul pe dividende în sumă de S7 lei:**

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că prin decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F VS .../29.11.2012 s-au stabilit în sarcina S.C. "IB" S.R.L. obligații suplimentare de plată în sumă de S7 lei cu titlul de impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice din care:

- suma de "id1" lei reprezintă impozit pe dividende pentru care societatea a depus în luna aprilie 2012 la organul fiscal competent, declarație rectificativă de diminuare a obligațiilor de plată;

- suma de "id2" lei reprezintă impozit pe dividende datorat ca urmare a diminuării în data de 16.01.2012 a capitalului social al societății cu suma de ... lei prin restituirea către asociați a unor sume de bani reprezentând cote părți din aporturile la capitalul social.

#### **B.1. Referitor la impozitul pe dividende în sumă de "id1" lei:**

**D.G.F.P. V prin Compartimentul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă în mod corect și legal a fost stabilită, în sarcina S.C. "IB" S.R.L., prin decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ..../29.11.2012 obligația fiscală suplimentară de plată cu titlul de impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de "id1" lei în condițiile în care societatea a depus la organul fiscal competent, declarații rectificative în baza Hotărârii Adunării Generale a acționarilor din data de 11.11.2009.**

**În fapt,** organul de inspecție fiscală a stabilit obligația suplimentară de plată cu titlul de impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de "id1"

lei deoarece a constatat că în aprilie 2012, SC "IB" S.R.L. V rectifică (declarație rectificativă (D710) impozitul pe venit din dividende (pentru anii 2006, 2007 și 2008) din baza de date a organului fiscal teritorial de care aparține și totodată din evidența contabilă a societății cu sumă de "id1" lei sub motivul că dividendele nu trebuiau constituite și repartizate.

Organul de inspecție fiscală a consemnat în Raportul de inspecție fiscală că dividendele din profitul net pentru anii 2006, 2007 și 2008 au fost repartizate și înregistrate în evidențele contabile conform hotărârilor luate de adunarea generală a asociaților însă nu au fost ridicate de toți acționarii. O parte din dividende au fost ridicate din casieria unității și din contul curent deschis la bancă.

Având în vedere că în conformitate cu reglementările în vigoare, evidențierea dividendelor se efectuează după ce are loc Adunarea Generală a Asociaților care a aprobat repartizarea profitului și pentru unii ani (2007) societatea a prezentat procesul verbal al Adunării Generale a Asociaților din care rezultă că profitul net se repartizează la dividende, inspecția a concluzionat că S.C. "IB" S.R.L. datorează la bugetul de stat suma de "id1" lei, cu titlul de impozit pe venit din dividende deoarece nu mai putea reveni asupra repartizării profitului net după înregistrarea acestuia în bilanțul contabil chiar dacă această revenire s-a făcut în baza Hotărârii AGA din 11.11.2009 care a avut la bază un Raport de expertiză și la care nu au participat și moștenitorii acționarului defunct.

Societatea critică măsura organului de inspecție fiscală de a stabili obligația suplimentară de plată în sumă de "id1" lei, învinuind inspecția fiscală de superficialitate în analiza probelor prezentate deoarece prin Hotărârea AGA din 11.11.2009 nu s-au revocat hotărâri anterioare de repartizare a profitului net ci prin ea s-a aprobat corectarea prin ștornare a erorilor înregistrate în contabilitatea societății în privința dividendelor aferente anilor 2005 și 2006 și revocarea hotărârii referitoare la repartizarea impozitului pe profit ferent anului 2007.

**În drept**, în cauză sunt incidente:

- Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată cu modificările și completările ulterioare care precizează:

**Art. 67 "(1) Cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend.**

**(2) Dividendele se distribuie asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel. Acestea se plătesc în termenul stabilit de adunarea generală a asociaților sau, după caz, stabilit prin legile speciale, dar nu mai târziu de 6 luni de la data aprobării situației financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat". [...]**

**"Art. 194**

**(1) Adunarea generală a asociaților are următoarele obligații principale:**

**a) să aprobe situația financiară anuală și să stabilească repartizarea profitului net;"**

- pct. 222 alin. (3) și (4) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

**"(3) Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.**

**(4) [...] Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii. Entitățile nu pot reveni asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului".**

Conform prevederilor legale citate mai sus se reține că repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare și se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale în adunarea generală a acționarilor sau asociaților care are ca și obligație principală să aprobe



situația financiară anuală și să stabilească repartizarea profitului net. Dividendele se distribuie asociațiilor proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel și se plătesc în termenul stabilit de adunarea generală a asociațiilor .... dar nu mai târziu de 6 luni de la data aprobării situației financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat.

Totodată se reține că entitățile nu pot reveni asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului.

În concluzie în data de 11.11.2009, adunarea generală a acționarilor nu putea decide asupra înregistrărilor contabile referitoare la repartizare profitului din anii anteriori cu sau fără un raport de expertiză și ca urmare profitul net distribuit asociațiilor sub formă de dividende se supune impozitării în conformitate cu prevederile art. 67 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în anul 2009 care stipulează: ***“(1) Veniturile sub formă de dividende, [...], se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociațiilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.***

Așadar, potrivit prevederilor legale în vigoare pe perioada verificată dividendele sunt supuse impozitării, obligativitatea calculării, reținerii și vărsării impozitului pe dividende revenind persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociațiilor, după caz, până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la 31 decembrie a anului respectiv.

Având în vedere prevederile legale invocate se reține că în condițiile în care societatea contestatoare a distribuit dividende din profitul anilor 2005, 2006 și 2007 din care o parte au fost achitate prin contul bancar sau prin casierie iar o parte nu au fost achitate în termenul prevăzut de lege, aceasta avea obligația de a calcula, înregistra, declara și vira la bugetul statului impozitul pe dividende aferent la data plăți sau până la sfârșitul anului 2006, 2007 și respectiv 2008, și ca atare în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat și stabilit de plată un impozit pe dividende în sumă totală de "id1" lei.

Susținerea societății care invederează faptul că dacă echipa de inspecție fiscală ar fi respectat dispozițiile O.G. nr. 92/2003 privind inspecția fiscală ar fi constat, din înscrisuri, că situațiile financiare ale anului 2009, care cuprind și înregistrarea contabilă privitoare la dividende, au fost publicate în M.Of. al României, partea a IV-a, ceea ce le conferă opozabilitate față de terți și irevocabilitate, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, pentru dividendele repartizate în anii 2005, 2006, 2007 dar care nu au fost plătite asociațiilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv, organul de inspecție fiscală neputând lua în considerare o hotărâre a adunării generale a acționarilor care nu respectă legea societăților comerciale, legea fiscală și reglementările contabile.

Cerința de bază pe care trebuie să o îndeplinească o hotărâre a AGA pentru a fi opozabilă terților este precizată de art. 131 alin. (4) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată și anume: ***“Pentru a fi opozabile terților, hotărârile adunării generale vor fi depuse în termen de 15 zile la oficiul registrului comerțului, spre a fi menționate în registru și publicate în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a”***, ceea ce nu rezultă din dovezile aduse de contestatoare în susținerea cauzei.

Deasemenea Legea nr. 31/1990, precizează la art. 132 precizează:

***“(1) Hotărârile luate de adunarea generală în limitele legii sau actului***

constitutiv sunt obligatorii chiar pentru acționarii care nu au luat parte la adunare sau au votat contra” iar la alin. (2):

**(2) Hotărârile adunării generale contrare legii sau actului constitutiv pot fi atacate în justiție, în termen de 15 zile de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, de oricare dintre acționarii care nu au luat parte la adunarea generală sau care au votat contra și au cerut să se insereze aceasta în procesul-verbal al ședinței”** iar societatea nu face dovada că a întreprins asemenea acțiuni și ca urmare Hotărârea AGA din 11.11.2009 prin care chiar contestatoarea susține că se revocă Hotărârea AGA de repartizare a profitului net aferent anului 2007 nu poate fi opozabilă terților în speță statului român reprezentat de organul fiscal .

Nici susținerea conform căreia organul de inspecție fiscală nu indică dispozițiile legale încălcate prin anularea impozitului pe dividende și care este temeiul de drept în baza căruia datorează suma de "id1" lei cu titlul de impozit pe dividende deoarece în actele administrativ fiscale atacate se invocă ca și temei legal Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale: art. 67, alin. 1, 2, art. 194, alin. 1, lit. a), Legea contabilității nr. 82/1991: art. 19, alin. 1 (1), Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare: art. 7, alin. 1, lit.d) pct. 12 (1), art. 67, alin. (1), OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene: art. 222, alin. 3, art. 263 art. 259, alin. (1), art. 262, OMFP nr. 2374/2007, alin. 4, pct. 17).

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația S.C. "IB" S.R.L. V pentru suma de "id1" lei reprezentând impozit pe dividende, în baza art. 216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit. a) din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia, *contestația poate fi respinsă ca:*

*“a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.*

#### **B.2. Referitor la impozitul pe dividende în sumă de "id2" lei:**

**D.G.F.P. V prin Compartimentul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă în mod corect și legal a fost stabilită, în sarcina S.C. "IB" S.R.L., prin decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F VS .../29.11.2012 obligația fiscală suplimentară de plată cu titlul de impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de "id2" lei în condițiile în care societatea în data de 16.01.2012 a diminuat capitalul social cu suma de ...lei.**

**În fapt,** organul de inspecție fiscală a constatat că S.C. "IB" S.R.L. repartizează profitul net în contul 10680004 „Rezerve pentru investiții astfel:

- în anul 2008, suma de ... lei;
- în anul 2009, suma de .... lei;
- în anul 2010, suma de ... lei.

În luna iulie 2011 prin Rezoluția nr. .../11.07.2011 emisă de Registrul Comerțului de pe lângă Tribunalul V se dispune înregistrarea în registrul comerțului a mențiunii privind majorarea capitalului social subscris cu suma de .. lei, capitalul social subscris și vărsat fiind astfel de .. lei divizat în .. părți sociale în valoare de 10 lei fiecare, repartizat pe asociați: B D I ....părți sociale (80%) și H E ... părți sociale (20%) . Majorarea capitalului social s-a efectuat din profitul net și societatea a declarat și a achitat, la organul fiscal teritorial de care aparține, suma de "id2" lei cu titlul de impozit pe venit din dividende (...lei\*16%) iar în evidența contabilă a înregistrat acest impozit prin articolul contabil 1068=5121 cu suma de "id2" lei.

- în luna ianuarie 2012, prin Rezoluția nr. 174 din data de 16.01.2012 emisă de Registrul Comerțului de pe lângă Tribunalul V se dispune diminuarea capitalului social al societății cu suma de ... lei și se restituie către asociatul B D I suma de ...lei și către asociatul H E suma de ... lei, cote părți din aporturile la capitalul social.

Echipa de inspecție fiscală a întocmit Anexa 8, conform procedurii fiscale prin care a anulat obligația fiscală declarată și neînregistrată în evidența contabilă a contribuabilului în sumă de "id2" lei și a înscris-o în decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar de inspecția fiscală nr. .../29.11.2012 și ca urmare a emis decizia de impunere pentru impozitul pe venit din dividende pentru suma de S7 lei ("id2" lei + "id1" lei).

Societatea susține că nu datorează la bugetul de stat suma de "id2" lei, întrucât aceasta a fost corect înregistrată, raportată organului fiscal prin declarația 100, „în anul curent” și achitată în termen legal.

**În drept**, potrivit art. 22 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilii au următoarele obligații fiscale:

**“a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;”**

iar potrivit art. 79 din același act normativ:

**“Obligația de a conduce evidența fiscală**

**(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a obligațiilor fiscale de plată datorate, contribuabilii sunt obligați să conducă evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare.**

**[...]**

**e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;”**

În conformitate cu prevederile:

- art. 94 din ordonanță:

**“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.**

**(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:**

**a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

**b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;**

**c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.**

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

**a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;**

**b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;**

- art. 67<sup>1</sup> din ordonanță

**Verificarea documentară**

**(1) Pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabililor, organul fiscal poate proceda la o verificare documentară.**

**(2) Verificarea documentară constă în efectuarea unei analize de coerență a**

**situației fiscale a contribuabilului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului, precum și pe baza oricăror informații și documente transmise de terți sau deținute de organul fiscal, care au relevanță pentru determinarea situației fiscale.**

**(6) Procedura de aplicare a prezentului articol va fi aprobată prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

În raport de prevederile legale citate contribuabilii au obligația de a conduce evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare, de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, de a declara impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile și în exercitarea atribuțiilor sale privind constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea acestor atribuții aplică o serie de proceduri și metode printre care și verificarea documentară care presupune efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului cu respectarea procedurilor stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

În acest sens, Agenția Națională de Administrare Fiscală a emis ordinul nr. 394/2009 pentru aprobarea sistemului de proceduri pentru inspekția fiscală prin care s-a stabilit printre altele procedura de "analiză a dosarului fiscal", a situațiilor financiare și a fișei pe plătitor a contribuabilului.

Echipa de inspekție fiscală a efectuat analiza situațiilor financiare și a fișei de evidență pe plătitor a contribuabilului și a elaborat Anexa 8 "Lista neconcordanțelor între evidența fiscală și evidența contabilă întocmită în urma inspekției fiscale pentru agentul economic S.C. "IB" S.R.L. V-CUI-.." aflată la dosarul inspekției fiscale pagina nr. 2636.

În această anexă la nr. crt. 2 este înscrisă declarația ... care privește impozitul pe dividende în sumă de "id2" declarat de societate în data de 25.08.2011, valoarea obligației stabilită de inspekția fiscală fiind aceeași adică "id2" lei iar la "Observații" la punctul 1 " se precizează: "Se va storna din evidența fiscală pe plătitor, obligația de plată la impozit pe venit din dividende în sumă de "id2" lei. Această sumă se stornează din evidența fiscală pe plătitor, deoarece cu suma de "id2" lei va fi încărcată evidența fiscală pe plătitor din cadrul AFP V în baza Deciziei de impunere nr. .../29.11.2012. Impozitul pe venit din dividende a fost declarat în fișa pe plătitor, dar nu a fost înregistrat în evidența contabilă a societății".

Prin contestația formulată societatea susține: "în privința sumei de "id2" lei, reprezentând impozit pe venit din dividende, aceasta a fost înregistrată în contabilitatea societății în mod corect, și a fost raportată organului fiscal corect, în anul curent, în baza declarației 100" însă din analiza bilanței de verificare întocmită de societate pentru luna august 2011 (pag.670-675 la RIF) nu rezultă că în evidența contabilă s-a creat obligația de plată a impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de "id2" lei prin articolul contabil 445=446/ analitic impozit pe veniturile din dividende ci societatea a diminuat rezervele legale înregistrate anterior în contul 1061 cu suma de "id2" lei, rezerve care în luna anterioară fuseseră diminuate cu suma de . Lei...

În aceste condiții, dacă societatea a diminuat rezerva legală cu suma de "id2" lei reprezentând impozit pe dividende suma respectivă trebuia inclusă în suma dividendelor brute și impozitată ca atare, impozitul pe dividende fiind practic în sarcina persoanelor fizice care au încasat dividendele, societatea conform art. 67 din Codul fiscal având doar "**obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende**" astfel, în soluționarea contestației se face aplicarea art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare care precizează:**(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 alin. (3) “Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac” .**

Prin urmare se constată că în mod corect organul de inspecție fiscală a reținut că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă constituirea obligației de plată cu titlul de impozit pe veniturile din dividende și pentru a pune în concordanță evidența contabilă și fiscală a contribuabilului cu fișa de evidență pe plătitor de la AFP V a procedat conform celor de mai sus și pe cale de consecință contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**C. Referitor la contestația îndreptată împotriva dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..../16.01.2012:**

cauza supusă soluționării este dacă DGFP V prin Compartimentul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. .../16.11.2012 nu privește **măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei.**

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../16.11.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice V Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite în sarcina contribuabilului măsuri privind corectarea sumelor reprezentând achiziții în Declarația informativă 394 pentru perioada verificată, obligația de depunere la organul fiscal teritorial a declarației informative 205 ”Declarația informativă privind impozitul reținut la sursă și câștigurile/pierderile realizate pe beneficiari, înregistrarea în contabilitate a imobilelor pentru care nu s-au terminat formalitățile de înstrăinare, scoase din gestiune și respectarea legii privind evidența contabilă a reducerilor comerciale primite și cedate precum și a provizioanelor constituite asupra clienților restanți.

Prin contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../16.11.2012, S.C."IB" S.R.L. contestă aprecierile echipei de inspecție fiscală privind constituirea provizioanelor și măsura de menținere în evidența contabilă a clădirilor vândute.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 205 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

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

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

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

De asemenea, art. 209 alin. (1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

**“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 amăsării de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:**

**c) a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, 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 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;”**

iar potrivit art. 209 alin.(2) din același act normativ: **“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”**.

Conform pct.1 din anexa nr. 2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1939/2003 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală: **“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite”**.

Totodată pct. 5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează: **“Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație, etc. ”**.

Din coroborarea prevederilor legale invocate, precum și pentru faptul că măsura stabilită în sarcina S.C. "IB" S.R.L. V prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu prevede stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina societății, ci vizează corectarea unor erori materiale înregistrate în declarațiile informative cod 394, sau respectarea reglementărilor contabile și fiscale în organizarea și conducerea contabilității rezultă că dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță fiscală, motiv pentru care soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V neavând competența de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, pentru capătul de cerere privind Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală dosarul privind contestația S.C. "IB" S.R.L. V va fi transmis spre competență soluționare Activității de inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în decizie, precum și în baza art. 216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit. a) și pct.11. 6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

### **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S. C. "IB" S.R.L. V împotriva Deciziei de impunere nr .. ....29.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de S lei reprezentând:**

- impozit pe profit în sumă de S1 lei**
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S2 lei;**

- **penalități de întârziere în sumă de S3 lei;**
- **TVA de plată în sumă de S4 lei,**
- **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S5lei;**
- **penalități de întârziere în sumă de S6 lei;**
- **impozit pe venituri din dividende în sumă de S7 lei.**

**2.** Constatarea necompetenței materiale a Compartimentului Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V privind contestația formulată de S.C. "IB" S.R.L. V împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. .../16.11.2012 și transmiterea acesteia spre competență soluționare Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul V în termen de 6 luni de la comunicare.

.

**DIRECTOR EXECUTIV**