

DECIZIA NR. 86/2020
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. C
înregistrată la D.G.R.F.P. B sub nr. 1297/17.01.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice B a fost sesizată de către A.J.F.P. C, prin adresa nr. 140/16.01.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. B sub nr. 1297/17.01.2020, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la O.R.C. C sub nr. JX9/2015, având domiciliul fiscal în mun. X, str. CJ, nr. 24, jud. C.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. C sub nr. 36730/09.12.2019, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.10.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/25.10.2019 și **are ca obiect suma totală de T lei, din care M lei impozit pe veniturile microîntreprinderii și X1 lei TVA.**

Conform documentelor la dosar, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.10.2019, respectiv data de **04.11.2019**, conform confirmării de primire anexate în copie la dosarul contestației și data depunerii contestației la A.J.F.P. C, respectiv **09.12.2019**.

Contestația este formulată prin administrator, dl JO și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice B, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. C, prin administrator.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. C, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.10.2019, emisă de către A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestui act administrativ fiscal pentru obligațiile stabilite suplimentar în sumă totală de T lei, din care M lei impozit pe veniturile microîntreprinderii și X1 lei TVA, aducând în susținere următoarele motivații:

1) În prezentarea situației de fapt, societatea precizează că organul de control fiscal, a constatat că societatea deține stocuri de produse finite și lucrări în curs execuție, în valoare totală de X2 lei, care nu s-au regăsit faptic, cu ocazia efectuării controlului, nici la sediul societății și nici la punctul de lucru.

Acest aspect a fost asimilat de către organele de control cu o operațiune de livrare de bunuri, pentru întreaga valoare constatată lipsă, fapt ce a generat un impozit pe veniturile microîntreprinderii suplimentar în sumă de M lei și TVA suplimentară în sumă de X1 lei.

2) Ca și explicație de fapt și considerente de drept, în raport de aceste constatări, contestatarul reia cele susținute în Punctul de vedere, formulat cu ocazia discuției finale, respectiv:

a. Bunurile și lucrările de amenajare în valoare de X3 lei, constituie bunuri proprii ale

societății, cu care aceasta a constituit aport de participare la Contractul de asociere în participațiune încheiat la data de 05.04.2017, cu contractanții SP S.R.L. București și OT S.R.L. București, în vederea exploatării obiectivului „Restaurant medieval” situat în B, str. Șelari nr. 10-12, detinut de către SPJ S.R.L. B, care urma să administreze și să exploateze această entitate comercială.

b. Bunurile și lucrările aflate în posesia asocierii în participațiune, administrată și exploatată de către SPJ S.R.L. București, nu sunt livrări de bunuri și nici nu pot fi asimilate unei asemenea operațiuni, deoarece sunt bunuri patrimoniale proprii, aduse ca aport în asociere.

c. Asociația în participațiune nu are personalitate juridică, prin urmare nici patrimoniu propriu, constituit din aportul asociaților, ci aporturile rămân proprietatea celor care le-au adus spre utilizare în participațiune.

d. Societatea afirmă că depune Contractul de asociere în participațiune cât și situațiile financiare care compun această sumă, astfel cum au fost conținute în evidențele contabile ale societății, verificate de organul fiscal.

3) Contestatara consideră că organul fiscal nu a administrat dovezi contrarii, care să susțină operațiunea de livrare de bunuri, astfel după cum impun dispozițiile art. 73 alin. (2) din Codul de procedură fiscală și că nu există niciun înscris sau alt element probatoriu, care să poată fi administrat de organul fiscal și din care să reiasă că în realitate s-au efectuat vânzări de produse și lucrări, aceasta considerând că în aceste condiții constatările cu privire la vânzarea de bunuri, sunt lovite de nulitate.

4) Ca ultim aspect, societatea susține că nu poate fi impozitată o operațiune care nu a avut loc și care nu poate fi probată cu documente justificative, în sensul prevăzut de lege, și că nu se poate concluziona că s-au efectuat alte operațiuni sau acte de înstrăinare a mărfurilor, decât cele menționate în evidențele contabile.

În încheiere, societatea consideră că organul de control fiscal a aplicat eronat dispozițiile legale privitoare la operațiunile asimilate vânzării de bunuri și că a impus la plată o serie de sume care nu sunt legal stabilite sau determinate și nici nu pot fi probate ca fiind operațiuni reale.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.10.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații de plată suplimentare în sumă totală de T lei, din care M lei impozit pe veniturile microîntreprinderii și X1 lei TVA.

De asemenea, urmare a inspecției efectuate, a fost emisă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Z/25.10.2019.

Perioada verificată a fost 01.04.2016-31.01.2017 pentru impozitul pe profit, 20.03.2015-30.06.2019 pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii și pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, și 30.03.2015- 30.06.2019 pentru TVA.

Inspecția s-a desfășurat în perioada 26.08.2019-21.10.2019 și nu a fost suspendată.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/25.10.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.10.2019 contestate, **S.C. X S.R.L.** are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata al mobilei, covoarelor și a articolelor de iluminat” - cod CAEN 4647.

Organele de control precizează că în data de 30.09.2019 s-au deplasat la punctul de lucru declarat al societății verificate pentru efectuarea inventarierii mijloacelor fixe, a materiei prime, produselor finite și produselor în curs de execuție, fiind întocmit în acest sens Procesul verbal nr. 3877/02.10.2019, prilej cu care au constatat că la această locație nu se află produsele finite evidențiate în bilanța de verificare întocmită la data de 30.06.2019, în valoare de X3 lei,

respectiv produsele în curs de execuție în valoare de X4 lei.

Având în vedere faptul că bunurile evidențiate în bilanțul de verificare în valoare totală de X2 lei (X3 lei produse finite+ X4 lei produsele în curs de execuție+ X5 lei mărfuri aflate la terți), nu există faptic nici la punctul de lucru și nici la sediul social al societății, iar societatea nu a prezentat niciun document care să justifice lipsa acestora, organele de control au asimilat bunurile lipsă unor livrări efectuate cu plată, fiind stabilită o diferență suplimentară de plată pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de **M lei**, determinată în conformitate cu prevederile art. 49 și ale art. 53 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, urmare a inspecției, pentru aceste bunuri, în baza prevederilor art. 270 alin. (4) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, a fost stabilită o diferență de TVA de plată în sumă de **X1 lei**.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la baza impozabilă suplimentară în sumă de X3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au asimilat unor livrări efectuate cu plată lipsa din inventar a produselor finite în sumă totală de X3 lei, în condițiile în care motivațiile petentei nu sunt în măsură să conducă la o altă situație de fapt fiscală și nu sunt susținute de documente.

În fapt, pentru constatarea stării de fapt fiscale, organele de control au efectuat în data de 30.09.2019 o cercetare la fața locului la punctul de lucru declarat al societății verificate, prilej cu care au efectuat inventarierea mijloacelor fixe, a materiei prime, produselor finite și produselor în curs de execuție, fiind întocmit în acest sens Procesul verbal nr. 3877 din 02.10.2019. Urmare a inventarierii, inspectorii fiscali au constatat că la această locație nu se află produsele finite evidențiate în bilanțul de verificare întocmită la data de 30.06.2019, în valoare de X3 lei, reprezentând, conform celor susținute de către inspectorii fiscali, piese de mobilier executate conform activității desfășurate de societate.

Având în vedere faptul că bunurile evidențiate în bilanțul de verificare pe contul de Produse finite, în sumă de X3 lei nu există faptic nici la punctul de lucru și nici la sediul social al societății, organele de control au asimilat lipsa acestora unor livrări de bunuri efectuată cu plată, fiind stabilită o diferență suplimentară de plată pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de **M1 lei**, determinată în conformitate cu prevederile art. 49 și ale art. 53 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, urmare a inspecției, pentru aceste bunuri, în baza prevederilor art. 270 alin. (4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, a fost stabilită o diferență de TVA de plată în sumă de **X6 lei**.

În motivarea contestației societatea precizează că bunurile și lucrările de amenajare în valoare de X3 lei constituie bunuri proprii ale societății, cu care aceasta a constituit aport de participare la Contractul de asociere în participațiune încheiat la data de 05.04.2017, cu contractanții SP S.R.L. București și OT S.R.L. București, în vederea exploatării obiectivului „Restaurant medieval” situat în B, str. Șelari nr. 10-12, deținut de către SPJ S.R.L. B, care urma să administreze și să exploateze această entitate comercială.

Referitor la SPJ S.R.L., organul de soluționare reține că nu este parte din contractul de asociere în participațiune. În fapt, în contractul de asociere în participațiune fără număr, din data de 05.04.2017, părțile contractante sunt S.C. SP S.R.L. CUIX reprezentantă legal prin administratorii JO și BA, S.C. OT S.R.L. CUIX reprezentantă legal prin administrator BA și S.C. X S.R.L. reprezentantă legal prin administrator JO. În contract, la societatea OT S.R.L. este

menționată cu mijloacele electronice de calcul ca persoană semnatară dl SN, în calitate de asociat, în baza unei procuri notariale, după care cu mâna este trecută d-na BA, în calitate de administrator, persoană care și semnează acest contract.

Obiectul contractului de asociere în participațiune îl constituie colaborarea părților, de la data de 05.04.2017 până la data de 19.10.2025, în scopul exploatării în comun a imobilului situat în B, sector 3, str. Șelari nr. 12, precum și a terenului din str. Șelari nr. 10, în baza contractului de închiriere din data de 05.04.2017 încheiat între NA și SPJ S.R.L.. Sediul asociației va fi în str. Șelari nr. 12.

Petenta susține că bunurile și lucrările aflate în posesia asocierii în participațiune, administrată și exploatată de către SPJ S.R.L. București (în fapt în contract SP S.R.L. a fost desemnată administrator), nu sunt livrări de bunuri și nici nu pot fi asimilate unei asemenea operațiuni, deoarece sunt bunuri patrimoniale proprii, aduse ca aport în asociere, dar nu prezintă niciun document din care să reiasă predarea-primirea acestor bunuri, din ce se compun, momentul livrării, cum s-a efectuat transportul. De altfel, contractul de asociere în participațiune prevede că X S.R.L. va aduce ca aport „**servicii de proiectare precum și alte servicii necesare finalizării investiției, produse, lucrări de construcții conform proiectului stabilit de comun acord având partea de participare la Asociație în cotă de 5%**”. Totodată din contract reiese că OT S.R.L. va aduce ca aport „*Mobilier, (...)*”, prevederile fiind sumare și nepermițând identificarea propriu zisă a aportului fiecăreia dintre părți.

Într-adevăr, așa cum precizează petenta, asociația în participațiune nu are personalitate juridică, prin urmare nici patrimoniu propriu, iar aporturile rămân proprietatea celor care le-au adus spre utilizare în participațiune, dar așa cum am reținut anterior, societatea nu a prezentat niciun document din care să reiasă că acest contract a produs efecte, care este *proiectul stabilit de comun acord* de părți, nu se menționează în concret activitățile propuse, cum ar fi spre exemplu, amenajarea unui spațiu comercial sau achiziționarea unor bunuri și în revânzarea acestora etc., în ce a constatat efectiv aportul său la asociere și valoarea acestuia, că s-a efectuat predarea-primirea aportului către administratorul asocierii, nu a fost prezentat niciun document din care să rezulte că asocierea a avut ca finalitate desfășurarea vreunei activități și că au fost întocmite deconturi pentru operațiuni în participație, că i-au fost repartizate și a înregistrat venituri din această asociere, respectiv că produsele finite în speță au participat la desfășurarea de operațiuni impozabile/taxabile.

În drept, pe linie de impozit pe veniturile microîntreprinderii, sunt incidente prevederile art. 49 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cu Normele metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 1/2016, conform cărora:

„art. 49 Aria de cuprindere a impozitului

Impozitul stabilit prin prezentul titlu, denumit impozit pe veniturile microîntreprinderilor, se aplică asupra bazei impozabile determinate potrivit art. 53.

art. 53 Baza impozabilă

(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

- a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;*
- b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;*
- c) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;*
- d) veniturile din subvenții;*
- e) veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;*
- e¹) veniturile din ajustări pentru pierderi așteptate aferente activelor financiare constituite de persoanele juridice române care desfășoară activități în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era*

- supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;
- g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;
- h) veniturile din diferențe de curs valutar;
- i) veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora;
- j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul "709", potrivit reglementărilor contabile aplicabile;
- k) veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora;
- l) despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;
- m) veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii, dacă acestea au fost impozitate în statul străin."

Pe linie de TVA, produc efecte prevederile art. 321 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cu Normele metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 1/2016, care dispun că:

art. 321 Evidența operațiunilor

- (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.
- (2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.
- (3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.
- (4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din normele metodologice.
- (5) În cazul asociațiilor în participațiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.

HG 1/2016 Norme de aplicare

102. (1) În aplicarea prevederilor art. 269 alin. (11) și art. 321 alin. (5) din Codul fiscal, asocierilor în participațiune sau altor asocieri tratate drept asocieri în participațiune, denumite în continuare asocieri, li se aplică prevederile de la alin. (3) - (16), dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) veniturile și cheltuielile asocierii sunt contabilizate de asociatul administrator și sunt repartizate pe bază de decont fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere, conform prevederilor art. 321 alin. (5) din Codul fiscal;

b) persoana desemnată prin contractul încheiat între părți să reprezinte asocierea, denumită în continuare asociatul administrator, este persoana care emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de asociere;

c) scopul asocierii este livrarea de bunuri/prestarea de servicii către terți. Această condiție se consideră îndeplinită inclusiv în situația în care, pe lângă livrarea de bunuri/prestarea de servicii către terți se efectuează și livrări/prestări între membrii asociații conform alin. (6).

(2) În sensul alin. (1) participațiile la o asociere pot consta în bunuri, servicii sau în bani.

(3) Bunurile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu constituie livrare de bunuri

cu plată în sensul art. 270 din Codul fiscal.

(4) Serviciile care sunt prestate de membrii unei asocieri **corespunzând părții ce i-a fost repartizată fiecăruia dintre ei în acel contract**, care sunt menite să ducă la obținerea unui rezultat comun, nu constituie servicii efectuate cu plată în sensul art. 268 coroborat cu art. 271 din Codul fiscal. Faptul că aceste operațiuni sunt desfășurate de asociatul administrator este irelevant în acest sens.

(5) Repartizarea pe bază de decont a veniturilor asocierii, în limita cotei de participare stabilite prin contract, de către asociatul administrator către membrii asocierii nu este considerată ca fiind plată pentru bunurile/serviciile prevăzute la alin. (3) și (4). Repartizarea cheltuielilor asocierii de către asociatul administrator, pe bază de decont, în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu reprezintă operațiuni în sfera de aplicare a TVA.

(6) Atunci când efectuarea mai multor operațiuni decât partea ce a fost repartizată prin contract unui membru al asocierii implică plata de către ceilalți membri a operațiunilor ce depășesc această parte, acele operațiuni constituie livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate cu plată, în sensul art. 268 coroborat cu art. 270 și 271 din Codul fiscal. În acest caz, baza impozabilă este suma primită de membrul respectiv al asocierii drept contravaloare a operațiunilor ce depășesc partea prevăzută pentru el în contractul de asociere.

(7) Aportul la asociere nu este considerat avans la o livrare/prestare, în măsura în care sunt respectate prevederile prezentelor norme referitoare la asocierile în participațiune, respectiv în situația în care nu au loc livrări de bunuri/prestări de servicii EXCLUSIVE între membrii asociați.

(8) Membrii asocierii transmit pe bază de decont către asociatul administrator cheltuielile aferente bunurilor și serviciilor prevăzute la alin. (3) și (4), cu excepția situației în care părțile optează pentru taxarea operațiunilor respective, conform alin. (10).

(11) Pe parcursul derulării contractului de asociere, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VII al Codului fiscal revin asociatului administrator, care cuprinde în propriul decont de taxă inclusiv achizițiile de bunuri/servicii, precum și livrările de bunuri/prestările de servicii aferente asocierii. Prin drepturi și obligații legale se înțelege, printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achizițiile efectuate pentru realizarea scopului asocierii, conform prevederilor art. 297 - 301 din Codul fiscal, obligația de a emite facturi către beneficiari și de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile care rezultă din asociere, dreptul/obligația de ajustare a taxei conform prevederilor art. 304, în cazul propriilor bunuri, și 305 din Codul fiscal, atât pentru bunurile de capital proprii, cât și de cele care au fost aduse ca aport la asociere de membrii asocierii, și care sunt utilizate în scopul asocierii.

(12) Asociații care au pus la dispoziția asocierii bunuri de capital conform alin. (3), ca aport la asociere, își păstrează dreptul de deducere și nu vor efectua ajustări pe perioada funcționării asocierii, întrucât această obligație, dacă intervin evenimentele prevăzute de lege care generează ajustarea, sunt efectuate de asociatul administrator în conformitate cu prevederile alin. (13) lit. c). În cazul bunurilor de capital se face o mențiune referitoare la perioada în care bunurile au fost puse la dispoziția asocierii, perioadă în care membrii asociați nu fac ajustări.

Se reține deci că legiutorul a prevăzut expres că nu constituie livrare de bunuri cu plată în sensul art. 270 și art. 271 din Codul fiscal bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere, în limita cotei de participare stabilite prin contract, iar în speță petenta nu a demonstrat că este îndeplinită această condiție și nici că bunurile în sumă de X3 lei au constituit aport la asociere. Se mai impune a se reține și faptul că, deși cota de participare a S.C. X S.R.L. la asociere este de doar 5%, aceasta susține că aportul său a constat în bunuri/servicii în sumă de X3 lei, sumă care este considerabilă în raport cu cota deținută.

Societatea afirmă că depune Contractul de asociere în participațiune cât și situațiile financiare care compun această sumă, astfel cum au fost conținute în evidențele contabile ale societății, verificate de organul fiscal, dar în fapt la dosarul contestației nu se regăsește nicio situație financiară, niciun „DECONT PENTRU OPERAȚIUNI ÎN PARTICIPAȚIE (Cod 14-4-14)”

Întocmit conform O.M.F.P. nr. 2634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile și niciun document din care să reiasă din ce se compune suma de X3 lei.

Totodată se reține că în conformitate cu Actul adițional nr. FN/27.02.2019 părțile au convenit să înceteze contractul de asociere în participațiune și că bunurile aduse în asociere vor reveni asociaților conform aportului fiecăruia, dar până la data efectuării inventarierii, 14.08.2019, societatea nu a putut face dovada că bunurile au fost restituite și că există fizic în patrimoniul său.

În punctul de vedere formulat urmare a discuției finale, înregistrat la A.J.F.P. C sub nr. 397/22.10.2019, societatea afirmă că nu a putut intra în posesia aportului adus la asociere și că refuzul restituirii face obiectul Plângerii penale înregistrate la Parchetul de pe lângă Judecătoria sector 4 B sub nr. 1214/P/20.02.2019. Societatea anexează o adresă prin care instituția sesizată precizează că dosarul a fost trimis Secției 14 Poliție, în vederea efectuării de cercetări dar din acest document reiese că cel care a făcut sesizarea este persoana fizică TOr, din mun. X, nu societatea în cauză, și nu se precizează obiectul cercetării. De asemenea, se reține că Actul adițional prin care se rezoluționează contractul de asociere în participațiune și se dispune returnarea bunurilor aduse ca aport este datat ulterior sesizării respectiv în 27.02.2019, astfel că documentele prezentate și susținerile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Totodată, având în vedere faptul că d-na JO este administrator atât la S.C. SP S.R.L., societatea care administrează asocierea cât și la X S.R.L., aceasta este în fapt persoana responsabilă pentru îndeplinirea obligației de restituire.

Organele de control au solicitat administratorului societății să precizeze în scris dacă pentru produsele finite, produsele în curs de execuție și mărfurile aflate la terți sunt întocmite fișe de magazie, procese verbale de custodie sau alte documente în acest sens, iar în răspunsul la nota explicativă acesta a afirmat că „*produsele finite sunt predate pe baza contractului de asociere la SPJ și SP în B str. Selar 10-12.*”

Ori, în condițiile în care în contract nu se identifică bunurile pe care societatea avea obligația să le aducă drept aport sau nu se face trimitere la o anexă în care să fie prezentate bunurile și valoarea acestora, acest document nu poate să ateste predarea efectivă a bunurilor.

În speță este esențial a se reține că societatea verificată este afiliată cu societatea S.C. SP S.R.L., care este administrator al asocierii și care participă la rezultatele financiare ale asocierii cu cota de **90%**, afilierea fiind dată de faptul că d-na JO CNPX are calitatea de asociat unic și administrator la S.C. X S.R.L. precum și calitatea de administrator și asociat cu cota de 40% la SP S.R.L..

Astfel, este impetuos necesar ca societatea să probeze atât faptul că bunurile în sumă de X3 lei au constituit aport la asociere, cât și că acest aport este **în limita cotei de participare stabilite prin contract.**

În drept, în speță devin incidente prevederile art. 270 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun următoarele:

„art. 270 Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă

bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.”

În susținerea contestației, reprezentantul societății invocă prevederile art. 73 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

[...]

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

și afirmă că organul fiscal nu a administrat dovezi contrarii, care să susțină operațiunea de livrare de bunuri așa cum impun aceste prevederi legale. Dar această afirmație se constată ca neadevărată în condițiile în care organele de control au procedat la inventarierea bunurilor evidențiate de petentă în documentele financiar contabile care au stat la baza declarațiilor sale depuse la organul fiscal și au constatat că pentru produse finite în valoare totală de X3 lei, care nu se regăsesc fizic la sediile S.C. X S.R.L., societatea nu poate prezenta niciun document de predare-primire și nu justifică participarea lor la obținerea de venituri impozabile/în sfera TVA.

Societatea ignoră prevederile alin. (1) din același articol, care dispun că sarcina probei îi revine, respectiv:

„art. 73 (1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”,

singurul document prezentat pentru a justifica lipsa produselor finite în sumă totală de X3 lei fiind Contractul de asociere în participațiune anterior amintit, care, așa cum am precizat anterior nu poate justifica predarea efectivă a bunurilor și încadrarea în cota de participare.

De altfel, conform facturii 159/29.10.2019, emisă urmare a inspecției fiscale, societatea verificată a facturat „produse finite și lucrări de amenajare” în sumă de X3 lei, cu TVA X6 lei, pentru S.C. SPJ S.R.L. CUIX (societate afiliată cu S.C. X S.R.L. deoarece d-na JO deține atât funcția de administrator cât și 40% din părțile sociale), societate care nu a făcut parte din contractul de asociere în participațiune, astfel confirmându-se că bunurile/serviciile au fost puse la dispoziția altei societăți comerciale, fără plată, și nu au fost aduse ca aport în asociere cum susține petenta, societatea aflându-se sub incidența prevederilor art. 270 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, antecitat.

Se reține că în conformitate cu contractul de asociere în participațiune, SP S.R.L. a fost administratorul asocierii pentru care aportul constă în subînchiriere, management, la obiectul asocierii precizându-se „în baza contractului de închiriere din data de 05.04.2017 încheiat între NA și SPJ S.R.L.”.

Astfel, având în vedere constatările de mai sus, în temeiul prevederilor legale incidente în speță, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„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;”
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-X/25.10.2019, pentru TVA în sumă de X6 lei și pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de M1 lei.

III.2. Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de M2 lei și la TVA în sumă de X7 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au asimilat unor livrări efectuate cu plată produse în curs de execuție în sumă totală de X4 lei și

mărfuri aflate la terți în sumă de X5 lei, în condițiile în care din documentele la dosar nu reiese care este situația de fapt fiscală.

În fapt, pentru constatarea stării de fapt fiscale, organele de control au efectuat în data de 30.09.2019 o cercetare la fața locului la punctul de lucru declarat al societății verificate, prilej cu care au efectuat inventarierea mijloacelor fixe, a materiei prime, produselor finite și produselor în curs de execuție, fiind întocmit în acest sens Procesul verbal nr. 3877/02.10.2019. Inspectorii fiscali precizează că urmare a inventarierii nu au putut fi identificate faptic produse în curs de execuție în sumă totală de X4 lei și mărfuri aflate la terți în sumă de X5 lei, evidențiate în balanța de verificare întocmită la data de 30.06.2019.

Drept urmare, organele de control au asimilat lipsa acestora, unor livrării de bunuri efectuată cu plată, fiind stabilită o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de X8 lei și o diferență de impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de **M2 lei**, determinată în conformitate cu prevederile art. 49 și ale art. 53 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, urmare a inspecției, pentru aceste bunuri, a fost stabilită o bază impozabilă suplimentară pentru TVA în sumă de X9 lei, pentru care, în baza prevederilor art. 270 alin. (4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, a fost stabilită o diferență de TVA de plată în sumă de **X7 lei**.

În motivarea contestației, petenta afirmă că organul fiscal nu a administrat dovezi contrarii, care să susțină operațiunea de livrare de bunuri, astfel după cum impun dispozițiile art. 73 alin. (2) din Codul de procedură fiscală și că nu există niciun înscris sau alt element probatoriu, care să poată fi administrat de organul fiscal și din care să reiasă că în realitate s-au efectuat vânzări de produse și lucrări, aceasta considerând că în aceste condiții constatările cu privire la vânzarea de bunuri, sunt lovite de nulitate.

În speță, deoarece în punctul de vedere exprimat de societate, referitor la suma de X4 lei reprezentând produse în curs de execuție, se precizează că „*acestea au fost livrate către diferiți clienți interni, conform ct. 472, inclusiv la export suma de X10 lei ca și elemente de uși și ferestre pentru construcții, urmând a fi facturate către beneficiar, la momentul predării efective a construcției către proprietar, care va achita ulterior și prețul, după deducerea avansurilor deja achitate*”, iar în fișa de cont, la data de 30.06.2019 societatea are în sold venituri în avans, cont 472, în sumă totală de X11 lei, între clienții regăsindu-se societăți pentru care s-au evidențiat produse în curs de execuție, cu adresa nr. 1297/ 06.02.2020 au fost solicitate de la organele emitente explicații suplimentare.

Prin aceeași adresă, având în vedere faptul că în Procesul verbal nr. 3877/02.10.2019 întocmit ca urmare a inventarierii se precizează că „*la punctul de lucru al societății au fost găsite următoarele bunuri: (...) furnir stejar (degradat), lemn din demolări 2 m.c. (degradat), scaun medieval (schelet) 6 buc., țiglă veche și cărămidă din demolări, (...) cherestea 2 m.c.*”, că în Lista de inventariere la 30.06.2019 pentru materialele aflate în custodie se regăsesc bunuri identice, precum și faptul că petenta susține că materialele în custodie au fost identificate la punctul de lucru, organul de soluționare a solicitat explicații suplimentare și cu privire la aceste aspecte.

În adresa de răspuns, înregistrată la DGRFP B sub nr. 4375/18.02.2020, cu privire la produsele în curs de execuție, organele de inspecție fiscală precizează că „*au fost emise facturi către clienți la finalizarea lucrărilor dar acestea nu au fost stornate din avansurile încasate (...) în contul 472 au mai fost înregistrate avansuri de la clienți, încasate pentru diverse lucrări, iar concomitent au fost efectuate înregistrări reprezentând cheltuieli în avans pentru lucrările pe care societatea nu le putea executa, acestea fiind executate de alți furnizori, sold cont 471 în sumă de X12 lei*”.

De asemenea organele de control precizează că bunurile „*denumite generic în custodie sunt depreciate și au fost scoase din gestiune dar nu a fost efectuată înregistrarea în contabilitate*”.

Dar din informațiile și explicațiile suplimentare furnizate și din documentele la dosar nu reiese care este situația de fapt fiscală cu privire la aceste capete de cerere, organul de soluționare constatând că inspectorii fiscali fac afirmații contradictorii, respectiv:

1) Cu privire la mărfurile aflate la terți în sumă de X5 lei, evidențiate în balanța de verificare întocmită la data de 30.06.2019 în contul 351-Materii și materiale aflate la terți (care conform Listei de inventariere la 30.06.2019 pentru *Materialele aflate în custodie*, se compun din cărămidă veche, cherestea, cuie, furnir stejar, lemn vechi, OSB, PFL, picior nivelare, scaun medieval, tighă veche), echipa de control afirmă pe de o parte că „*nu a identificat niciun fel de mărfuri nici la punctul de lucru și nici la terți, în acest sens a fost întocmit Procesul-verbal nr. 3877/01.10.2019, astfel suma de X5 lei reprezintă livrări de bunuri efectuate cu plată. De asemenea societatea în cauză nu a putut face nicio dovadă, respectiv nu a prezentat niciun act/contract de custodie,*” iar în Procesul verbal nr. 3877/01.10.2019 precizează la pag. 2 că „*cu ocazia inventarierii efectuate la punctul de lucru al societății au fost găsite următoarele bunuri: (...) furnir stejar (degradat), lemn din demolări 2 m.c. (degradat), scaun medieval (schelet) 6 buc., țiglă veche și cărămidă din demolări, (...) cherestea 2 m.c.*”. Cu adresa nr. 4375/18.02.2020, având în vedere sesizarea organului de soluționare că în Lista de inventariere la 30.06.2019 pentru materialele aflate în custodie se regăsesc bunuri identice cu cele identificate la punctul de lucru, organele de inspecție precizează că „*bunurile constatate lipsă din gestiune cu ocazia inventarierii nu se regăsesc în componenta mărfurilor aflate la terți sau produselor în curs de execuție. Aceste mărfuri cum au fost denumite generic în custodie sunt depreciate și au fost scoase din gestiune dar nu a fost efectuată înregistrarea în contabilitate*”.

Având în vedere faptul că din informațiile la dosar nu reiese care este situația de fapt fiscală cu privire la suma de X5 lei, precum și faptul că aceasta nu a majorat baza pentru TVA colectată, ci doar baza impozabilă pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii, prin prezenta decizie urmează a se desființa Decizia de impunere nr. F-X/25.10.2019 pentru **impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de M3 lei (X5x1%)**.

2) Cu privire la produsele în curs de execuție în sumă de X4 lei evidențiate în balanța de verificare întocmită la data de 30.06.2019 în contul 331, se reține că suma de X13 lei reprezintă rulajul curent al lunii iunie 2016, valoarea fiind transferată din contul 351-Mărfuri aflate la terți, iar suma de X14 lei reprezintă sold la 01.01.2019.

Referitor la aceste active, societatea susține că au fost livrate către clienți interni și la export ca și elemente de uși și ferestre pentru construcții, urmând a fi facturate către beneficiar, la momentul predării efective a construcției către proprietar. De asemenea petenta precizează că pentru aceste produse au fost achitate avansuri de către beneficiari, acestea fiind evidențiate în contul 472-Venituri în avans.

Conform fișei de cont, la data de 30.06.2019 societatea are în sold venituri în avans (cont 472), în sumă totală de X11 lei, între clienții regăsindu-se societăți pentru care s-au evidențiat produse în curs de execuție. De exemplu: societatea are evidențiate produse în curs de execuție pentru clientul TH în sumă de X15 lei și avans încasat de la acest client în sumă de X16 lei; pentru clientul M are evidențiate produse în curs de execuție în sumă de X17 lei și avans încasat în sumă de X18 lei.

Referitor la avansuri, organele de inspecție fiscală precizează că „*au fost emise facturi către clienți la finalizarea lucrărilor dar acestea nu au fost stornate din avansurile încasate (...)*” dar din informațiile furnizate și din documentele la dosar nu se poate stabili dacă avansurile au fost în legătură cu produsele în curs de execuție în discuție sau au fost aferente altor lucrări, dacă produsele în curs de execuție rămase în sold la finalizarea lucrărilor exced valoarea facturată sau societatea a omis să descarce din gestiune lucrările finalizate, dacă pentru lucrările în curs de execuție au fost încheiate contracte și dacă au fost respectate clauzele contractuale privind avansurile și facturarea lucrărilor etc.

Totodată, conform explicațiilor organelor de control societatea a încasat în cursul anului

2019 sume reprezentând proiecte amenajări spații interioare, desing, etc. de la DF (în sumă de X19 lei), EH (în sumă de X20 lei) și de la L (în sumă de X21 lei), acestea fiind înregistrate în contul 331 produse în curs de execuție. Se mai menționează că deoarece aceste sume reprezintă proiecte, neputând fi inventariate ca bunuri, în timpul inspecției fiscale acestea au fost scăzute din valoarea produselor în curs de execuție și nu au fost cuprinse în baza de impozitare a TVA ca diferență de plată, respectiv că proiectele nu au fost finalizate până la sfârșitul perioadei verificate. Ori în condițiile în care proiectele nu au fost finalizate echipa de control nu explică de ce era necesar ca societatea să înregistreze veniturile aferente și de ce acestea au fost cuprinse în baza impozabilă pentru impozitul pe veniturile microntreprinderii.

Inspectorii fiscali precizează că nu au fost puse la dispoziție în timpul inspecției contracte de servicii încheiate cu clienții, dar din documentele la dosar nu reiese că ar fi solicitat aceste contracte sau că societatea ar fi precizat că nu are încheiate contracte.

Drept urmare, având în vedere faptul că din informațiile la dosar nu reiese care este situația de fapt fiscală cu privire la produsele în curs de execuție în sumă de X4 lei, fiind necesară efectuarea de constatări complete, precum și faptul că baza pentru TVA colectată a fost majorată doar cu suma de X9 lei, prin prezenta decizie urmează a se desființa Decizia de impunere nr. F-X/25.10.2019 pentru **impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de M4 lei (X4x1%) și pentru TVA în sumă de X7 lei (X9x19%)**.

Date fiind cele prezentate anterior, în speță devin incidente prevederile art. 6, art. 7 alin. (3), art. 113 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

[...]

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte. (...)

art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*
- e) solicitarea de informații de la terți;*

- f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;
- g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;
- h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;
- i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;(...)"

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere și va stabili corect baza de impunere, respectiv diferențele datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Organul de soluționare reține că stabilirea tratamentului fiscal al operațiunii doar prin raportarea sumară la unele elemente ale situației de fapt și de drept nu este suficientă și nici nu poate înlocui examinarea situației concrete a contribuabilului supus inspecției și prezentarea detaliată a acestei situații în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, ca document scris ce trebuie să cuprindă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal și care stă la baza emiterii deciziei de impunere, ca anexă a acesteia.

Având în vedere cele anterior menționate, deoarece precizările organelor de inspecție fiscală din cuprinsul raportului de inspecție fiscală și din adresa nr. înregistrată la DGRFP B sub nr. 4375/18.02.2020 sunt contradictorii și nu pot contura starea de fapt fiscală, astfel încât organul de soluționare a contestației nu poate verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate în ceea ce privește produsele în curs de execuție și produsele în custodie, se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”

coroborat cu prevederile pct.11.4 OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că **“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. [...]”, se va desființa parțial decizia de impunere contestată, pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de M2 lei și pentru TVA în sumă de X7 lei.**

În speță devin incidente și prevederile art. 279 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că:

“(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Cu privire la refacerea inspecției fiscale, organele de control vor avea în vedere prevederile art. 129 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

“art. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

precum și pe cele ale pct. 11.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde legiuitorul a statuat că:

“11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. ”

Drept urmare, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ contestat, va proceda la o nouă verificare a aspectelor privind valorile produselor în curs de execuție și a mărfurilor aflate în custodie înregistrate în evidența contabilă în perioada verificată, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie și va efectua o analiză detaliată a operațiunilor înregistrate de societate menționând în cuprinsul raportului de inspecție aspectele cu influență fiscală constatate, prin prezentarea tuturor elementelor edificatoare ale speței.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1), (3) și (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.10.2019, emisă de A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/25.10.2019, pentru **TVA în sumă de X6 lei** și pentru **impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de M1 lei**.

2) Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.10.2019, emisă de A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de

inspecție fiscală nr. F-X/25.10.2019, pentru **TVA în sumă de X7 lei** și pentru **impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de M2 lei**, urmând ca organul fiscal competent să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul C în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.