

J 1. CONTROLUL FISCAL

J 1.3. CAZURI PRACTICE PRIVIND INSPECȚIA FISCALĂ

Diferențele suplimentare de plată se stabilesc de către organul de inspecție fiscală pentru deficiențele constatate în ceea ce privește nerespectarea prevederilor legislației fiscale. În practică, există multe situații în care o societate nu respectă regulile privind:

- ✓ determinarea bazei de impunere;
- ✓ calcularea obligației de plată la bugetul de stat;
- ✓ declararea și plata acesteia la termenele legale.

Aceste reguli sunt încălcate, cu intenție, considerând că deficiența nu va fi constatată de către organul de control sau fără intenție, din necunoașterea prevederilor legislației contabile și fiscale, inclusiv a consecințelor fiscale privind nerespectarea acesteia.

Cele mai frecvente diferențe suplimentare de plată se stabilesc în legătură cu:

- ⇒ taxa pe valoarea adăugată;
- ⇒ impozitul pe profit;
- ⇒ impozitul pe venituri din salarii și a contribuțiilor aferente în legătură cu avantajele în natură;
- ⇒ impozit pe venituri persoane juridice nerezidente.

De cele mai multe ori, o deficiență legată de taxa pe valoarea adăugată generează, implicit, diferențe suplimentare și în ceea ce privește impozitul pe profit.

Punerea de spații administrative la dispoziția altei societăți, cu titlu gratuit

În cadrul inspecției fiscale generale desfășurate în perioada 12.07. – 15.08.2016 pentru anii 2013, 2014 și 2015, organul de control a constatat faptul că, în anul 2015, societatea Optim S.R.L. a pus, cu titlu gratuit, la dispoziția societății Intertrans S.R.L., un spațiu administrativ în suprafață de 30 mp, pentru stabilirea sediului social al acesteia.

Punerea la dispoziție a spațiului s-a efectuat pe baza unui contract de comodat în care societatea Optim S.R.L. are calitatea de comodant și societatea Intertrans S.R.L., calitatea de comodat.

Prin contractul încheiat, s-a omis stabilirea în sarcina utilizatorului (comodatarului) a obligațiilor de plată privind utilitățile aferente spațiului respectiv (energie electrică, energie termică, apă, lifturi etc.), dar și a cheltuielilor cu serviciile legate direct de acel spațiu (servicii de pază, servicii de curățenie, asigurare etc.). De asemenea, în calitate de comodant, în mod eronat, Optim S.R.L. a tratat drept

diferențe
suplimentare
de plată

contract de
comodat

deductibilitatea
cheltuielilor

cheltuieli deductibile, integral, d.p.d.v. fiscal, valoarea impozitului pe clădiri și rata lunară de amortizare a bunului imobil.

În baza documentelor puse la dispoziție, echipa de inspecție fiscală a constatat că spațiul pus la dispoziție cu titlu gratuit reprezintă 15% din suprafața totală de 200 mp a spațiului administrativ din patrimoniul Optim S.R.L. (200 mp x 15% = 30 mp).

Având în vedere faptul că spațiul de 30 mp a fost pus la dispoziție cu titlu gratuit, echipa de inspecție fiscală a constatat că Optim S.R.L. a tratat cheltuielile înregistrate în evidența contabilă integral deductibile la determinarea profitului impozabil deși:

- spațiul respectiv nu a fost utilizat pentru desfășurarea de activități economice astfel încât să realizeze venituri impozabile d.p.d.v. al impozitului pe profit.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat că Optim S.R.L. a dedus, integral, suma TVA deductibilă înscrisă în facturile primite de la diverși furnizori/prestatori, dar fără a ajusta dreptul de deducere deoarece spațiul respectiv nu fost utilizat, integral, pentru realizarea de operațiuni taxabile:

Pentru deficiența constatată, pentru perioada 01.01. – 31.12.2015, organul de inspecție fiscală calculează diferențe suplimentare de plată impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, considerând:

- d.p.d.v. al impozitului pe profit: cheltuieli nedeductibile, cota-parte a cheltuielilor cu utilitățile și serviciile aferente spațiului utilizat cu titlu gratuit de către o terță persoană;
- d.p.d.v. al taxei pe valoarea adăugată: TVA deductibilă care nu poate fi dedusă pentru cota-parte a cheltuielilor cu utilitățile și serviciile aferente spațiului pus la dispoziție cu titlu gratuit.

diferențe de
plată impozit
pe profit și
TVA

Diferențele suplimentare de plată s-au stabilit pe bază de calcule, detaliate în anexe, atașate Raportului de inspecție fiscală din care rezultă:

- ☞ valoarea totală a cheltuielilor înregistrate în anul 2015, structurate pe natura cheltuielilor (energie electrică, apă, servicii de pază etc.), cota-parte a cheltuielilor aferente spațiului pus la dispoziție pe baza contractului de comodat și diferențele suplimentare de plată în sumă totală de 3.643 lei reprezentând impozit pe profit, determinată trimestrial, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit:

Anexa nr. 1 privind „Situția diferențelor suplimentare de plată impozit pe profit 2015

Nr. crt.	Perioada	Cheltuieli totale	Cheltuieli aferente spațiului predat prin contract comodat	Diferențe suplimentare de plată TVA	Scadența
		<i>col. 1</i>	<i>col. 2 (col. 1 x 15%)</i>	<i>col. 3 (col. 2 x 16%)</i>	<i>col. 3</i>
1	ianuarie	12.000	1.800	845	25.04.2015
2	februarie	12.200	1.830		
3	martie	11.000	1.650		
trim. I 2015		35.200	5.280		
4	aprilie	13.500	2.025	938	27.07.2015
5	mai	11.800	1.770		
6	iunie	13.800	2.070		

trim. II 2015		39.100	5.865		
7	iulie	12.600	1.890	890	26.10.2015
8	august	11.100	1.665		
9	septembrie	13.400	2.010		
trim. III 2015		37.100	5.565		
10	octombrie	12.900	1.935	970	25.01.2015
11	noiembrie	13.300	1.995		
12	decembrie	14.200	2.130		
trim. IV 2015		40.400	6.060		
Total an 2015		151.800	22.770	3.643	x

☞ valoarea totală a sumei TVA deductibile deduse în fiecare lună calendaristică ca perioadă fiscală de raportare, cota-parte a sumei TVA deductibile, deduse eronat, aferente spațiului pus la dispoziție pe baza contractului de comodat și diferențele suplimentare de plată în sumă totală de 5.465 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, determinată lunar, la fiecare termen de plată:

valoarea
TVA

Situația diferențelor suplimentare de plată TVA an 2015

Nr. crt.	Perioada	Valoare totală facturi primite	din care:		Scadența	
			Baza de impozitare TVA	TVA deductibilă, dedusă (24%)		
		<i>col. 1 (col. 2 + col. 3)</i>	<i>col. 2</i>	<i>col. 3</i>	<i>col. 4 (col. 3 x 15%)</i>	<i>col. 5</i>
1	ianuarie	14.880	12.000	2.880	432	25.02.2015
2	februarie	15.128	12.200	2.928	439	25.03.2015
3	martie	13.640	11.000	2.640	396	27.04.2015
4	aprilie	16.740	13.500	3.240	486	25.05.2015
5	mai	14.632	11.800	2.832	425	27.06.2015
6	iunie	17.112	13.800	3.312	497	27.07.2015
7	iulie	15.624	12.600	3.024	454	25.08.2015
8	august	13.764	11.100	2.664	400	26.09.2015
9	septembrie	16.616	13.400	3.216	482	26.10.2015
10	octombrie	15.996	12.900	3.096	464	25.11.2015
11	noiembrie	16.492	13.300	3.192	479	21.12.2015
12	decembrie	17.608	14.200	3.408	511	25.01.2016
Total 2015		188.232	151.800	36.432	5.465	x

accesorii

Datorită faptului că în cazul inspecțiilor fiscale care se efectuează începând cu data de 1 ianuarie 2016 nu se mai calculează accesoriile aferente, organul de inspecție fiscală trebuie să precizeze, distinct, în anexe, scadența fiecărei diferențe suplimentare de plată. Scadența poate fi trimestrială, în cazul impozitului pe profit, sau lunară, în cazul taxei pe valoarea adăugată.

La finalizarea inspecției fiscale generale, pentru diferențele suplimentare de plată în valoare totală de 9.108 lei, din care 3.643 lei impozit pe profit și 5.465 lei TVA, se emite „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”.

În decizia de impunere emisă, pentru fiecare obligație fiscală suplimentară se înscrie, separat, pentru fiecare obligație fiscală:

1. Impozit pe profit:

☞ Motivul de fapt:

Societatea a pus, cu titlu gratuit, la dispoziția utilizatorului Intertrans S.R.L., un spațiu administrativ în suprafață de 30 mp, pe baza unui contract de comodat, dar fără a trata cheltuielile aferente spațiului respectiv drept cheltuieli nedeductibile d.p.d.v. fiscal la determinarea profitului impozabil aferent anului 2015. Din acest motiv, având în vedere faptul că nu s-au respectat prevederile legislației fiscale privind impozitul pe profit, s-au stabilit diferențe suplimentare de plată în sumă de 3.643 lei.

impozit pe profit

☞ Temeiul de drept:

- ✓ Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, art. 21 „Cheltuieli” alin. (1) „Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile,

2. Taxa pe valoarea adăugată:

Societatea a pus, cu titlu gratuit, la dispoziția utilizatorului Intertrans S.R.L., un spațiu administrativ în suprafață de 30 mp, pe baza unui contract de comodat. Pentru suprafața totală a spațiului administrativ din patrimoniu, societatea a exercitat dreptul de deducere a sumei TVA deductibile în baza facturilor primite de la diverși furnizori/prestatori, dar fără a ajusta dreptul de deducere pentru suprafața de 30 de mp, neutilizată pentru realizarea de operațiuni taxabile. Din acest motiv, având în vedere faptul că nu s-au respectat prevederile legislației fiscale privind impozitul pe taxa pe valoarea adăugată, s-au stabilit diferențe suplimentare de plată în sumă de 5.465 lei.

TVA

☞ Temeiul de drept:

- ✓ Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, art. 145 alin. (2)
 - art. 125¹ „Semnificația unor termeni și expresii” alin. (1) pct. 30: „În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: 30. taxa de dedus reprezintă taxa aferentă achizițiilor, care poate fi dedusă conform art. 145 alin. (2) - (4);”
 - art. 145 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin. (2): „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;”

Plata unei cote fixe în cadrul unui contract de asociere în participație

În cadrul inspecției fiscale generale desfășurate în perioada 18.04. – 15.06.2016

pentru anul 2013, 2014 și 2015, organul de control a constatat faptul că, în perioada 1.06.2014 – 31.12.2015, societatea Crismonte S.R.L. a derulat un contract de asociere în participație încheiat cu societatea Alimtrai S.R.L. cu scopul exploatării în comun a bunurilor aduse ca aport în cadrul asocierii având ca obiect desfășurarea activității de alimentație publică. Din vectorul fiscal reflectat în fișa sintetică pe plătitor emisă de către organul fiscal de administrare, organul de control a constatat faptul că societatea Crismonte S.R.L. este plătitoare de impozit pe profit.

asociere în
participațiune

Ca urmare a analizei efectuate în ceea ce privește clauzele contractului de asociere, pus la dispoziție de către reprezentantul legal al societății Crismonte S.R.L., s-a stabilit că relevante pentru verificarea tratamentului fiscal privind impozitul pe profit sunt clauzele contractuale cu privire la repartizarea rezultatului contabil obținut în urma desfășurării activității în asociere.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că, prin contractul de asociere încheiat, s-au stabilit următoarele obligații:

- Crismonte S.R.L. contribuie cu dotările necesare desfășurării activității în cadrul asocierii;
- Alimtrai S.R.L. contribuie cu o clădire specifică desfășurării activității de alimentație publică.

Printr-o clauză distinctă a contractului de asociere în participare s-a stabilit că administrator asociat este societatea Crismonte S.R.L. care și-a asumat obligația să repartizeze, lunar, pe bază de decont al asocierii, rezultatele asocierii, direct proporțional cu aportul părților, respectiv:

- 30% Crismonte S.R.L.;
- 70% Alimtrai S.R.L.

repartizare
rezultate

Prin aceeași clauză se prevede că, în situația în care rezultatul lunar al asocierii este o pierdere contabilă, societatea Alimtrai S.R.L. primește în cadrul asocierii o cotă fixă de 4.000 lei.

Din documentele contabile puse la dispoziție a rezultat faptul că, în fiecare lună calendaristică din intervalul 1.06.2014 – 31.12.2015, desfășurarea activității de alimentație publică a condus la înregistrarea de pierderi contabile. Din acest motiv, Crismonte S.R.L. a virat asociatului Alimtrai S.R.L., lunar, prin cont bancar, suma de 4.000 lei. Ca urmare a verificării înregistrărilor contabile efectuate, s-au constatat următoarele aspecte fiscale care au condus la stabilirea diferențelor suplimentare de plată impozit pe profit pentru fiecare trimestru din cadrul perioadei verificate:

⇒ **aspecte financiar-contabile:**

- nu s-a întocmit formularul „Decont pentru operațiuni în participație” (Cod 14-4-14) pentru repartizarea cheltuielilor și veniturilor realizate din operațiuni în participație, direct proporțional cu cota de participare a acestuia la asociere;
- nu s-a întocmit evidența asocierii în participație;
- nu s-au efectuat înregistrări contabile utilizând conturile specifice asocierii în participare, respectiv:
 - ✓ 458 „Decontări din operațiuni în participație”, analitic distinct pe fiecare coparticipant;
 - ✗ 4581 „Decontări din operațiuni în participație – pasiv”;
 - ✗ 4582 „Decontări din operațiuni în participație – pasiv”
- cota fixă plătită partenerului său s-a înregistrat, eronat, în debitul contului 612

deficiențe
contabile

- „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” și nu s-a întocmit balanță de verificare distinctă de cea aferentă contabilității proprii;
- în lipsa unui decont al asocierii ca document justificativ al repartizării veniturilor și cheltuielilor, Crismonte S.R.L. și-a însușit, integral, pierderea contabilă din asociere, deși corect ar fi fost să înregistreze doar o pierdere contabilă de 30%, direct proporțional cu cota de participare a acestuia la asociere.

⇒ **aspecte fiscale:**

Ca urmare a verificării înregistrărilor contabile efectuate, s-au constatat următoarele aspecte fiscale care au condus, nejustificat, la pierdere fiscală:

**deficiențe
fiscale**

- nu a încadrat cheltuielile înregistrate în debitul contului 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” în categoria cheltuielilor nedeductibile d.p.d.v. fiscal la determinarea rezultatului fiscal;
- a majorat, artificial, pierderea contabilă, fără a repartiza 70% către asociatul său.

Pentru corectarea deficiențelor constatate, echipa de inspecție fiscală a procedat la diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2014 și 2015 cu suma totală de 115.200 lei (39.200 lei + 76.000 lei), procedând astfel:

- a exclus din valoarea pierderii contabile din soldul debitor contului 121 „Profit sau pierdere” suma în lei aferentă cotei de 70% care trebuia transferată asociatului Alimtrai S.R.L., prin decontul asocierii, respectiv suma totală de 39.200 lei, reprezentând:
 - ✗ pierdere contabilă în perioada 01.06 – 31.12.2014: 14.000 lei (20.000 lei x 70% = 14.000 lei);
 - ✗ pierdere contabilă în perioada 01.06 – 31.12.2015: 18.000 lei (36.000 lei x 70% = 25.200 lei);
- a încadrat la cheltuieli nedeductibile valoarea în lei a cotei fixe achitate asociatului în sumă totală de 76.000 lei (4.000 lei x 19 luni = 76.000 lei), din care:
 - ✗ perioada 01.06 – 31.12.2014: 28.000 lei (7 luni x 4.000 lei = 28.000 lei);
 - ✗ pierdere în perioada 01.06 – 31.12.2015: (12 luni x 4.000 lei = 48.000 lei).

**diminuarea
pierderii
fiscale**

De asemenea, pentru diminuarea pierderii fiscale raportate inițial prin formularul „Declarație privind impozitul pe profit” cod 101, organul de inspecție fiscală dispune aducerea la îndeplinire a prevederilor cuprinse în „Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, formular reglementat prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.833 din 29 decembrie 2015. Prin acest act administrativ fiscal se dispune depunerea unei declarații rectificative cod 101 pentru anul 2014 și pentru anul 2015, prin care se raportează pierderea fiscală stabilită ca urmare a efectuării inspecției fiscale privind impozitul pe profit.

În formularul „Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, pentru fiecare măsură, se înscrie:

☞ Motivul de fapt:

Societatea nu a repartizat rezultatul activității desfășurate în asociere pe bază de decont, fapt ce a condus la majorarea pierderii contabile și fiscale. De asemenea, în mod eronat, societatea a încadrat la cheltuieli deductibile suma reprezentând cota fixă negociată prin contractul asocierii, plătită lunar, prin cont bancar. .

☞ Temeiul de drept:

- ✓ Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal:

- art. 7 „Definiții ale termenilor comuni” alin. (1) pct. 5: „În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:.... 5. asociere, fără personalitate juridică – orice asociere în participațiune, grup de interes economic, societate civilă sau altă entitate care nu este o persoană impozabilă distinctă, în înțelesul impozitului pe venit și pe profit, conform normelor emise în aplicare;”
- art. 28 „Asocieri fără personalitate juridică “
 - alin. (1): „În cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asociere.”
 - alin. (3): „Într-o asociere fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare din asociere.”
- ✓ Legea nr. 82 din 24 decembrie 1991 – Legea contabilității
 - art. 4 alin. (1): „Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.”;
- ✓ O.M.F.P. nr. 1.802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, secțiunea 4.14 „Contabilitatea operațiunilor realizate în cadrul contractelor de asocieri în participație”
 - pct. 424:
 - alin. (1): „Evidența asocierii în participație se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului 458 „Decontări din operațiuni în participație”, analitic distinct pe fiecare coparticipant.”
 - alin. (2): „Evidența decontărilor din operațiuni în asocieri în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operațiuni în asocieri în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți, se realizează cu ajutorul contului 458 „Decontări din operațiuni în participație.”
 - pct. 425:
 - alin. (1) „Societatea care conduce evidența asocierii în participație ține evidența și întocmește balanță de verificare distincte de cele corespunzătoare activității proprii.”
- ✓ Legea nr. 287 din 17 iulie 2009 privind Codul civil, SECȚIUNEA a 3-a „Asocierea în participație “
 - art. 1949: „Contractul de asociere în participație este contractul prin care o persoană acordă uneia sau mai multor persoane o participație la beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni pe care le întreprinde.”
 - art. 1953 „Raporturile dintre asociați și față de terți” alin. (5): „Orice clauză care stabilește un nivel minim garantat de beneficii pentru unul sau unii dintre asociați este considerată nescrisă.”

cota de
participareevidența
asocierii