

REVISTA ROMÂNĂ DE **DREPT AL AFACERILOR**

ROMANIAN BUSINESS LAW REVIEW

5/2020



Wolters Kluwer
Romania

DREPT FISCAL

19 Radu BUFAN

Documentul justificativ: era pe când nu s-a zărit, azi îl vedem și nu e. Regimul documentelor justificative în dreptul contabil și în dreptul fiscal

DREPT SOCIETAR

41 Ioan SCHIAU

Despre limitarea sau ridicarea dreptului de preferință al acționarilor prin clauzele actului constitutiv

54 Monica Ionaș SĂLĂGEAN

Reflecții critice asupra unei practici judiciare neunitare privind aplicarea prevederilor legale ce guvernează dizolvarea și lichidarea simultană a societăților, (art. 235 din Legea nr. 31/1990)

DREPT CIVIL

67 Dana-Lucia TULAI

Denunțarea unilaterală a contractelor în nou Cod civil român. Impactul articolelor 1276-1277 asupra contractului de mandat și al celui de agenție

DREPTUL CONCURENȚEI

81 Andreea APOSTU

Armonizarea politicilor ajutorului de stat cu regimul subvențiilor la export

CENTRUL PENTRU DREPTUL AFACERILOR TIMIȘOARA

95 Marius Cristian MILOȘ

Considerații privind protecția investitorilor pe piața de capital din România

MONITORUL FISCAL

115 Diana-Maria COJAN, Simona BRĂILEANU

„Hotărâre papală” în materie de principii TVA

JURISPRUDENȚĂ COMENTATĂ

121 Dragoș CĂLIN

Societăți pe acțiuni. Adunare Generală Ordinară vs. Adunare Generală Extraordinară. Convocare, desfășurare, adoptarea hotărârilor

136 Sebastian BODU

Nulitatea absolută în domeniul hotărârii adunării generale a acționarilor

DEZLEGARE CHESTIUNI DE DREPT

147 Selecție de decizii pronunțate de Completele Înaltei Curți de Casație și Justiție pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în perioada 22.06.2020 -31.12.2020

SINTEZE DE JURISPRUDENȚĂ

153 Selecție de jurisprudență relevantă a curților de apel din anii 2019 și 2020

Respect p... 9 Selection of legislative news from the October – November, 2020

TAX LAW

19 **Radu BUFAN**

Justifying Document: Time was ere it Could First Be Spied. The Regime of the Justifying Documents in the Accounting Law and in the Fiscal Law

COMPANIES LAW

41 **Ioan SCHIAU**

About the Limitation or Lifting of the Preference Right of the Shareholders through the Clauses of the Constitutive Act

54 **Monica Ionaș SĂLĂGEAN**

Critical Reflections on a Non-unitary Judicial Practice Regarding the Application of the Legal Provisions Governing the Simultaneous Dissolution and Liquidation of Companies, (art. 235 of Law no. 31/1990)

CIVIL LAW

67 **Dana-Lucia TULAI**

Unilateral Termination of Contracts in the new Romanian Civil Code. The Impact of Articles 1276-1277 on the Mandate and Agency Contracts

COMPETITION LAW

81 **Andreea APOSTU**

Harmonization of State Aid Policies with the Export Subsidy Regime

TIMISOARA BUSINESS LAW CENTER

95 **Marius Cristian MILOȘ**

Considerations Regarding the Protection of Investors on the Romanian Capital Market

TAX MONITOR

115 **Diana-Maria COJAN, Simona BRĂILEANU**

"*Papal decision*" on VAT Principles

CASE LAW COMMENTED

121 **Dragoș CĂLIN**

Stock company. General Assembly vs. Extraordinary General Assembly. Convocation, Debate, Decision

136 **Sebastian BODU**

Absolute Nullity of General Shareholders Decision

RESOLUTION OF MATTERS OF LAW

147 Selection of Decisions Pronounced by the Panels of the High Court of Cassation and Justice for Resolving Legal Issues between 22.06.2020 -31.12.2020

CASE LAW SYNTHESIS

153 Selection of Relevant Case Law of the Courts of Appeal from 2019 and 2020

Documentul justificativ: era pe când nu s-a zărit, azi îl vedem și nu e. Regimul documentelor justificative în dreptul contabil și în dreptul fiscal

prof. univ. dr. **Radu BUFAN**

ABSTRACT

In the mind of most accounting and fiscal professionals, the concept of justifying document has acquired an unwarranted superiority aura in the „world” of documents, reason for which the controlling bodies continue to abuse the claim of the absence of this „particular” type of documents.

This notwithstanding the absence from the new Fiscal Code of the provisions of article 21 para. 4 letter f) of the 2003 Fiscal Code, the true refuge of the fiscal authorities as the legal motivation when no other serious arguments were available.

This is why the justifying document must be laid in its proper place, as evidence in the fiscal law.

At the beginning of this paper, we analyze the true meaning of the justifying document in the accounting law and we hope that, based on arguments, we manage to demystify, at least in part, some preconceptions material to de lege lata.

Then we analyze the situation in the fiscal law, evidencing regulatory differences between the two areas of law, so that in the end we conclude on the prevalence of the special regulation concerning evidence in the Fiscal Procedure Code, completed with the relevant provisions of the Civil Procedure Code.

Seven conclusions are provided in the end, susceptible of improvement, which we think can support the clarification of certain confusions still persisting in this area.

Keywords: *justifying document, accounting and fiscal registries, mandatory elements, evidence, documents.*

REZUMAT

În conștiința majorității profesioniștilor din domeniul contabil și fiscal, noțiunea de document justificativ a dobândit o aură nemeritată de superioritate în „lumea” înscrisurilor, motiv pentru care și organele de control abuzează în continuare de invocarea lipsei acestui tip „special” de documente.

Aceasta în pofida absenței din noul Cod fiscal a dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal 2003, adevărat refugiu al fiscoi în motivarea de drept atunci când nu avea alte argumente serioase la îndemână.

De aceea este necesară o așezare la locul cuvenit a documentului justificativ ca mijloc de probă în dreptul fiscal.

În acest articol analizăm la început adevărata semnificație a documentului justificativ în dreptul contabil și sperăm că, pe bază de argumente, reușim să demistificăm, măcar parțial, unele idei preconceptuate raportat la *de lege lata*.

Apoi analizăm situația din dreptul fiscal, evidențiind deosebirile de reglementare dintre cele două domenii, în așa fel încât, în final, să concluzionăm în direcția prevalenței reglementării speciale în materie de probe din Codul de procedură fiscală, completat cu dispozițiile relevante din Codul de procedură civilă.

În final sunt prezentate un număr de 7 concluzii, susceptibile de îmbunătățire, care credem că pot contribui la clarificarea unor confuzii ce încă persistă în acest domeniu.

Cuvinte-cheie: *document justificativ, evidențe contabile și fiscale, elemente obligatorii, mijloace de probă, înscrisuri.*

Legislație relevantă:

C. pr. fisc., art. 108, art. 109, art. 272-274; Legea nr. 82/1991, art. 6

Considerații introductive

În perioada ultimilor ani, după intrarea în vigoare a Codului fiscal 2003 și în continuare, în multe cazuri, practicienii fiscalității și ai dreptului fiscal se confruntă adeseori cu negarea, de către organele de inspecție fiscală, a realității tranzacțiilor reflectate în evidențele contribuabililor, cu punerea în discuție a valorii probante a documentelor deținute de către contribuabili despre care se afirmă deseori că nu reflectă realitatea, că nu sunt apte a dovedi realitatea tranzacțiilor/ operațiunilor pe care le consemnează, cu concluzia că anumite operațiuni sunt nedovedite sau chiar fictive. În toate aceste cazuri organele fiscale ajung, direct sau indirect, să considere nedeductibile cheltuielile și TVA aferentă operațiunilor reflectate în aceste documente.

Această problemă, atât de frecventă în prezent, trebuie analizată din perspectiva dreptului fiscal, pentru care „dreptul comun” îl constituie mijloacele de probă consacrate de Codul de procedură fiscală dintre care, în materie de documente, trebuie să reținem nu „documentele justificative”, ci categoria mai largă a „evidențelor fiscale și contabile” precum și cea a înscrisurilor.

Unul dintre argumentele deloc de neglijat în rezolvarea acestei „probleme” este acela că dispozițiile C. pr. fisc. se completează cu cele ale Codului de procedură civilă, așa cum dispune art. 3 alin. (2) C. pr. fisc.: „Unde prezentul Cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedura civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autoritățile publice și contribuabili/plătitori”.

Din actele normative în vigoare, dar și din doctrina și jurisprudența consultată nu am identificat niciun argument care să conducă la concluzia că, în materie de probațiune, și în special în materia probei cu înscrișuri, dispozițiile C. pr. civ. nu ar fi aplicabile raporturilor dintre autoritățile publice și contribuabili.

Pe de altă parte, așa cum vom arăta în continuare, există dificultăți majore în a identifica o definiție acceptabilă, sustenabilă teoretic și aplicabilă practic a sintagmei „document justificativ” în dreptul fiscal, dar nici în dreptul contabil, de unde își trage în mod indubitabil rădăcinile.

Această lucrare încearcă să stabilească adevărata semnificație a sintagmei „document justificativ” din perspectiva funcției probante a documentelor în stabilirea „situației de fapt fiscale”.

Analiza trebuie să înceapă cu domeniul contabilității deoarece de regulă contribuabilii nu țin evidențe fiscale paralele de aceeași amploare cu cele contabile, care sunt obligatorii pentru un evantai larg de persoane juridice și fizice.

I. Dispozițiile din dreptul contabil

1. Categoriile de documente (înscrișuri) utilizate în contabilitate

1.1. Legea contabilității dispune la art. 6 astfel:

(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”.

Rezultă din acest text de nivelul legii [alin. (1)] că documentul justificativ este acel document care se întocmește **în momentul** efectuării unei operațiuni economico-financiare; din perspectiva pertinentei mijloacelor de probă, „în momentul” înseamnă cât mai aproape de data „constatării” (uneori chiar *ex propriis sensibus*) efectuării operațiunii respective.

Dispozițiile art. 6 alin. (1) nu au valoare de definiție, deoarece, dacă am accepta că suntem în prezența unei definiții, ar însemna că orice document întocmit în momentul efectuării operațiunii, care a reprezentat baza înregistrării în contabilitate, este un document justificativ.

Din dispozițiile alin. (2) rezultă că documentele justificative pot implica trei niveluri de competență, și anume întocmire, vizare și aprobare.

Dispozițiile alin. (2) realizează o demarcație între documentele justificative și înregistrarea lor în contabilitate, de unde rezultă că evidențele contabile (contabilitatea) în care se înregistrează aceste documente justificative nu au calitatea de documente justificative în sensul restrâns care rezultă din dispozițiile dreptului contabil.

Demn de remarcat este și OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile care, la pct. 314 alin. (3) prevede că „**Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta**”.

În opinia noastră, această dispoziție, care se referă la forța probantă a documentelor/înscrierilor în contabilitate, are drept scop să sublinieze cerința că orice operațiune economico-financiară să fie înregistrată în contabilitate doar pe bază de documente.

Vom observa că există o aparentă contradicție între această dispoziție și normele „speciale” din OMFP nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile.

Această dispoziție nu produce efecte depline în dreptul fiscal deoarece în mod evident este restrânsă la dreptul contabil; dezavantajele sale se pot observa în condițiile noilor tehnologii care conduc, în practică, la neglijarea rolului documentelor în favoarea unor comunicări în mediul electronic (cel mai evident exemplu este al tichetelor de îmbarcare în avion care nu se mai tipăresc, fiind prezentate la control doar pe telefonul mobil al pasagerilor).

1.2. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile are un număr de 3 anexe din care Anexa nr. 1 cuprinde *Norme generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile*.

1.2.1. Punctul 10 din cadrul Anexei 1 la OMFP nr. 2634/2015 precizează elementele pe care trebuie să le cuprindă „Documentele contabile (registre, jurnale, fișe, note etc.) care servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, întocmite manual sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor”^[1].

Rezultă din aceste dispoziții (la nivel de Ordin al ministrului) o clasificare bipartită în documente justificative, pe de o parte, și „documente contabile” pe de altă parte. Astfel, „documentele contabile” sunt cele prin care se prelucrează, centralizează și înregistrează în contabilitate operațiunile înregistrate în documentele justificative; exemplificativ, categoria „documente contabile” include registre, jurnale, fișe, note etc.

Această normă este în mod aparent necorelată cu dispozițiile de la pct. 314 alin. (3) din OMFP 1802/2014 care conferă forța probantă în contabilitate a oricărui document, nu doar celor „justificative”.

1.2.2. Dintre aceste „documente contabile”, categoria „registrelor de contabilitate” este reglementată în mod expres la nivel de lege în art. 20 din Legea contabilității, care dispune că sunt registre de contabilitate obligatorii: Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Cartea Mare. Această dispoziție își are originea în dreptul nostru comercial, între obligațiile care le revin comercianților privind evidența activității comerciale, stabilite în Codul comercial (1887), Cartea I, Titlul IV, intitulat „Despre registrele comercianților” (art. 22-34). Doctrina de drept comercial a considerat că în mod întemeiat Legea contabilității a preluat și actualizat această „obligație a comercianților”^[2].

^[1] Denumirea entității; data întocmirii documentului contabil; felul, numărul și data documentului justificativ; sumele corespunzătoare operațiunilor efectuate; conturile sintetice și analitice debitoare și creditoare; semnătura persoanei responsabile cu întocmirea documentelor contabile.

^[2] Stanciu D. Cărpenaru, *Tratat de drept comercial român*, ed. a II-a revăzută și adăugită, Ed. Universul Juridic, București, 2011, p. 120.

1.2.3. Punctul 27 din cadrul Anexei 1 OMFP nr. 2634/2015 dispune că *„Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.”*

Din aceste dispoziții rezultă că o cerință a oricărui document care servește pentru înregistrarea în contabilitate este caracterul său original. Deși aici nu se mai face referire la documentul justificativ „*stricto sensu*”, ci la orice document, printr-o interpretare sistematică, în acord cu dispozițiile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității, trebuie să considerăm că această cerință se impune și documentelor justificative.

„Originalitatea” poate fi asigurată, în concepția OMFP, fie prin semnarea unui document tipărit, fie prin utilizarea unor modalități de identificare a persoanelor care au inițiat, dispus și aprobat efectuarea operațiunilor respective în cazul unui document generat cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare a datelor, așa cum este prevăzut la pct. 11 din Anexa 1 la OMFP:

„În condițiile în care documentele financiar-contabile (documentele justificative și documentele contabile) sunt întocmite și preluate în contabilitate prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, semnătura nu constituie element obligatoriu. În astfel de situații trebuie să se stabilească prin proceduri proprii modalități de identificare a persoanelor care au inițiat, dispus și aprobat, după caz, efectuarea operațiunilor respective.”

La pct. 12 se precizează că *„Documentele financiar-contabile pot fi prezentate ca documente pe suport hârtie sau în format electronic, cu condiția întocmirii acestora potrivit prezentelor norme. Prin document în format electronic se înțelege documentul care conține informațiile prevăzute de prezentele norme și care a fost emis și primit în format electronic”*.

Din dispozițiile analizate ale pct. 11 și 12 rezultă existența categoriei documentelor „financiar-contabile”, care cuprind două subcategorii, și anume documentele justificative și documentele contabile, cele din urmă înțeluse ca documente care preiau date din documentele justificative.

1.2.4. La Anexa nr. 2 la OMFP „Norme specifice de utilizare a documentelor financiar-contabile” sunt reglementate documentele financiar-contabile care includ atât documentele justificative, cât și documentele contabile, cu diverse denumiri, fiind și aici separat prezentate registrele de contabilitate.

În concluzie, dreptul contabil consacră categoria documentelor financiar-contabile, care include două subdiviziuni, și anume documentele justificative și documentele contabile, acestea din urmă cuprinzând și registrele contabile.

2. Condițiile de validitate ale documentului justificativ

2.1. Furnizarea „tuturor informațiilor prevăzute de normele legale în vigoare”

2.1.1. Am reținut supra că documentul justificativ trebuie să aibă un caracter original.

O altă condiție a documentului justificativ, prevăzută la O.M.F.P. nr. 2634/2015 Anexa 1, pct. 4 este prezentată astfel: **„Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot**

dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Această condiție este suplimentară raportat la textul art. 6 alin. (1) din Legea contabilității, din care se înțelege că **orice** document care stă la baza înregistrării în contabilitate „dobândește” astfel calitatea de document justificativ.

În concluzie, se remarcă o aparentă necorelare între dispozițiile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității, pct. 314 alin. (3) din OMFP 1802/2014 și pct. 4 din Anexa 1 la OMFP 2634/2015 cu privire la înțelesul sintagmei „document justificativ” în dreptul contabil.

Revenind la „*lex specialis*” respectiv la OMFP 2634/2015, condiția de a furniza „toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare” este mult prea vag formulată, formulare prezentă și în OMFP 1850/2004 (primul act normativ adoptat după intrarea în vigoare a Codului fiscal 2003) și preluată ulterior, în modul „copy-paste” în toate Ordinele MFP privind regimul documentelor care s-au succedat de atunci încolo.

2.1.2. O astfel de formulare se contrazice în mod expres cu spiritul și cu litera aceluiași OMFP 2634/2015, în condițiile în care chiar acest ordin conferă o mai mare flexibilitate operatorilor economici, restrângând semnificativ sfera informațiilor necesar a fi consemnate în documente și optând pentru precizarea elementelor „principale” și nu „obligatorii”. Remarcăm faptul că în corpul OMFP, la art. 3, se face referire la „elementele obligatorii” pe care trebuie să le conțină documentele financiar contabile, iar la pct. 2 din Anexa nr. 1, la care face trimitere art. 3, se face vorbire despre „elementele principale”. Ca „ceața” să fie și mai densă, la pct. 10, cu privire la documentele contabile, se face referire la „elemente” fără a se preciza că sunt principale sau obligatorii.

Deoarece nu este deloc clar care ar fi normele legale în vigoare la care se referă textul, și cum nu putem proceda la identificarea „tuturor informațiilor prevăzute de normele legale în vigoare”, ci doar a elementelor principale (sau obligatorii) pe care trebuie să le conțină documentele justificative, le prezentăm pe acestea, așa cum sunt prevăzute la pct. 2 din anexa nr. 1 a O.M.F.P. nr. 2634/2015:

- denumirea documentului; dacă nu există o denumire sau există o denumire care nu corespunde conținutului, natura documentului va fi dată de conținutul și nu de denumirea acestuia;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei fizice care întocmește documentul; reținem că este esențială „asumarea” documentului, prin menționarea persoanei care îl întocmește, nu doar a părților, ceea ce va putea fi util ulterior, în instanță, în măsura în care consemnările din documente pot fi suplimentate cu martori;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia; dacă în ce privește indicarea persoanelor juridice și persoanele fizice autorizate nu sunt probleme, nu vedem care este relevanța numărului documentului, dacă acesta nu este înregistrat într-un registru de evidență cronologică; în schimb, data întocmirii este relevantă, deoarece legea contabilității impune că documentul să fie întocmit „în momentul” efectuării operațiunii;

- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul); prin părți trebuie să înțelegem nu doar persoane juridice sau fizice (independente) diferite, ci și persoane fizice cu poziții („interese”) opuse în cadrul aceleiași entități, spre exemplu, în cazul bonului de consum, persoana care dispune eliberarea materialelor din magazine, gestionarul și respectiv primitorul acestora;
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia; în practică în extrem de puține cazuri este menționat temeiul legal, astfel încât fie acceptăm că este o cerință superfluă fie trebuie să invalidăm o mare parte a documentelor justificative. Considerăm că cerința este inutilă, deoarece rolul esențial al documentului justificativ este să consemneze, să „constate” efectuarea „reală” a operațiunii (și în final „starea de fapt fiscală”, nu cea de drept), corespondența cu legea fiind realizată prin intervenția celor care, conform art. 6 alin. (2) din Lege, au vizat și aprobat operațiunea;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz; nevoia de informații certe, exacte, a contabilității presupune că în toate cazurile să se încerce „atașarea” în document a datelor privind cantități și valori;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare; rezultă că documentul trebuie neapărat semnat nu doar de către persoanele care execută operațiunea, ci și de către cele care „răspund” (au vizat și aprobat) respectiv au atribuții de coordonare și conducere cu privire la operațiunea respectivă, chiar dacă nu vor răspunde din perspectivă juridică prin suportarea consecințelor invalidării operațiunii.

21.3. Făcând o incursiune în istoricul reglementărilor contabile de după Revoluție, constatăm că în primul act normativ de reglementare după intrarea în vigoare a Legii contabilității nr. 82/1991 și anume în Regulamentul aprobat prin H.G. nr. 704/1993, la pct. 119 se precizează că „Documentele justificative cuprind, de regulă, următoarele elemente principale”, elementele fiind practic aceleași cu cele din actuala reglementare. În plus, se prevedeau și „alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate”.

Concluzia ce rezultă din această comparație este că, în materia conținutului minim „obligatoriu” al documentelor justificative nu a intervenit nicio schimbare în acești aproape 30 de ani, cu excepția eliminării „altor elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate”, formulare care a dus la nenumărate abuzuri ale organelor de inspecție fiscală datorită caracterului său general. În concluzie, reglementarea contabilă a rămas neschimbată, deși în această perioadă s-au succedat un număr mare de ordine ale MFP care au modificat reglementările contabile „generale”.

21.4. În încercarea de a identifica alte norme legale care să ne indice „toate informațiile” necesare completării conforme a documentelor justificative, **analizând elementele de noutate aduse prin O.M.F.P. nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile**, care abrogă O.M.E.F. nr. 3512/2008^[3] constatăm următoarele modificări fundamentale de optică:

1. eliminarea conținutului minimal obligatoriu din cadrul normelor de întocmire și utilizare a fiecărui formular;

^[3] Potrivit referatului de aprobare al O.M.F.P. nr. 2634/2015. A se vedea și R. Bufan, Mihai Traian Ștefănescu, „Conceptul de document justificativ din perspectiva dreptului fiscal”, Revista Cluj Tax Forum, 2018.