



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 42 din 2012

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.A. - societate în insolvență
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 907452/02.09.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr..X./26.08.2011 asupra contestației formulate de S.C. .X. S.A. cu sediul în X X, Strada X nr.X, județul .X., prin administrator judiciar .X. și .X. – administrator special.

Prin Incheierea Ședinței Camerei de Consiliu din 18.01.2011 a Tribunalului .X. - Secția Comercială și de Contencios Administrativ, dosar nr..X./62/2010 s-a dispus deschiderea procedurii generale a insolvenței împotriva S.C. .X. S.A. și numirea administratorului judiciar .X..

S.C. .X. S.A. este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. sub nr.J 08/X/1991 are codul unic de înregistrare .X., la data depunerii contestației, figurând la poziția nr.X din anexa nr.X la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. S.A. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.06.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală

în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.06.2011 respectiv suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente.

De asemenea, societatea solicită diminuarea pierderii fiscale pe anul 2010 cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu taxa judiciară de timbru.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.06.2011, respectiv **06.07.2011**, potrivit semnăturii reprezentantului societății de pe adresa nr..X./06.07.2011 de înaintare a actului administrativ fiscal, confirmată prin ștampilă, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice .X. la data de **05.08.2011** sub nr..X., conform ștampei Serviciului Registratură din cadrul acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.A. prin administrator judiciar .X..

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.A. susține că Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.06.2011 a fost întocmit cu încălcarea prevederilor procedurale ale art.107 alin. (1), (2) și (4) și art.109 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu au fost prezentate contribuabilului, nici administratorului judiciar constatările inspecției fiscale și nici posibilitatea prezentării în scris a punctului de vedere cu privire la concluziile inspecției fiscale.

Societatea consideră că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.06.2011 este emisă cu încălcarea condițiilor de formă și fond prevăzute de Ordonanța

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și reprezintă un act nul și neavenit, care nu poate produce efecte juridice și solicită anularea acestuia.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, societatea precizează că a fost emisă factura seria BVCAA nr..“scutit conform art.141 alin.2 lit.f) din Legea nr.571/2003”. Societatea susține că organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de .X. lei, pe motiv că terenurile cedate erau construibile, dar nu demonstrează în niciun fel sau prin mijloace de probă, caracterul construibil al acestora prin actele administrative contestate.

Astfel, prevederile art.37 alin.1 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, nu susțin afirmațiile organelor de inspecție fiscală, ci consolidează și din punct de vedere fiscal definirea acestor terenuri ca *“zonă de rezervă”* prin certificatul de urbanism eliberat de Primăria Municipiului .X..

Contestatoarea prezintă în susținere, Contractul de vânzare-cumpărare încheiat cu X, în calitate de vânzător, autentificat sub nr..

Societatea mai arată că nicio construcție nu este înregistrată în extrasul de carte funciară pentru informare nr..

Societatea contestatoare invocă în susținere, prevederile Legii nr..

Prin certificatul de urbanism nr..

.X., .X. și .X. ca având destinația de “zonă de rezervă”, menționându-se la regimul tehnic, condiția “stabilirii funcțiunii zonei ZR delimitate în PUZ aprobat ca zonă de rezervă”.

Deoarece prin Acordul de mediu nr..X./2005 emis de Agenția pentru Protecția Mediului .X. care a stat la baza întocmirii planului urbanistic “Warthe II” invocat în certificatul de urbanism, ca parte constitutivă a acestuia, au fost aprobate pentru a fi incluse în planul urbanistic zonal, funcțiuni stricte pentru zonele respective, după cum urmează: zona locuințe și dotări, zona turism și agrement, zona dotări sanitare, zona verde, zona dotări tehnico utilitare, zona circulație rutieră, rezultă că terenurilor cuprinse în “zona de rezervă” nu li s-a acordat niciun caracter constructibil, care să justifice impunerea cu TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

2. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă livrărilor de borhot (produs rezultat din procesarea sfeclă de zahăr) societatea susține că a emis în perioada ianuarie 2009 - mai 2010 facturi în valoare totală de .X. lei către diverși beneficiari din țară, pe care a înscris discount cu semnul minus cu aceleași valori ca și a produsului borhot, astfel încât facturile au în final valoarea zero.

Au fost prezentate contracte privind producerea, cumpărarea, livrarea și plata de rădacini de sfeclă de zahăr încheiate între beneficiarul S.C. .X. S.A. și cultivatorul (persoană juridică sau fizică) care are calitatea de producător și furnizor și în care clienții de borhot sunt în același timp și furnizorii de sfeclă de zahăr.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală, în mod eronat au considerat livrările de borhot către cultivatorii de sfeclă de zahăr, drept o livrare cu titlu gratuit și au colectat TVA aferentă în sumă de .X. lei în baza prevederilor art.128 alin.1 și alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și fără să acorde furnizorilor societății, reducerile de preț înscrise în facturi.

Contestatoarea apreciază că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.12 și art.13 din Codul de procedură fiscală referitoare la buna credință și la interpretarea legii, în sensul că nu au fost luate în considerare în stabilirea stării de fapt fiscale, documentele justificative și evidențele contabile puse la dispoziție și nici răspunsul societății la Notificarea făcută de organele de inspecție fiscală în data de 29.03.2011.

Societatea consideră abuzivă aplicarea prevederilor art.128 alin.1 și alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, solicitând aplicarea prevederilor art.128 alin.8 lit.e) din același act normativ și pe cale de consecință desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.06.2011.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, aferent cheltuielilor cu taxa judiciară de timbru în sumă de .X. lei stabilită în sarcina sa de instanța judecătorească, societatea susține că a achitat respectiva sumă cu 5 ordine de plată în cursul anului 2007. Contestatoarea susține că a introdus la Curtea de Apel .X., acțiune împotriva Autorității pentru Valorificarea Activelor Statului .X. pentru recuperarea imobilului denumit Secția .X. .X. (înscris în Cartea Funciară a municipiului .X. cu număr de top .X./1/1/3/1/2 situat pe strada X nr.X) imobil care a fost valorificat în mod ilegal de către respectiva instituție prin Procesul verbal de licitație nr..X./23.10.2001.

Societatea arată că desfășoară activitate economică utilizând toate forțele financiare și materiale deținute și activele aflate în proprietatea sa, din care face parte și imobilul Secția .X. .X..

Prin contractul de garanție imobiliară nr..X./1 autentificat la BNP .X. în data de 22.07.1998 încheiat între .X. sucursala .X. și societatea contestatoare, reprezentată de .X. împuternicit al președintelui CA, părțile au consimțit la constituirea unei ipoteci asupra imobilului Secția .X. .X. în favoarea băncii, ipoteca reprezentând *“garantarea creditului, dobânzilor și comisioanelor aferente”* unui credit acordat de .X., S.C. .X. S.R.L. din .X..

Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Statului .X. a vândut prin licitație publică respectivul imobil către cumpărătoarea SC. .X. S.R.L. din .X. .X. pentru recuperarea creanței deținută de Banca Internațională a Religiiilor asupra debitoarei S.C. .X. S.R.L. din .X., deși prin Procesul verbal de licitație nr..X./23.10.2001 au fost înscrise obiecțiunile proprietarei de drept, S.C. .X. S.A. și solicitarea acesteia de a suspenda sau opri licitația până la stabilirea de către instanțele de judecată a vinovăției persoanelor care ipotecaseră imobilul respectiv în favoarea .X..

Împotriva Sentinței nr..X./24.06.2005 prin care Curtea de Apel .X. a respins acțiunea societății privind anularea licitației, S.C. .X. S.A. a formulat recurs.

Prin Decizia nr..X./19.05.2006, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul declarat de reclamantă și a modificat Sentința nr..X./24.06.2005 în sensul admiterii contestației la executare formulată de

reclamantă și anulării Procesului verbal de licitație nr..X./23.10.2001 privind vânzarea Secției .X. .X..

Pe cale de consecință, instanța supremă a decis ca desființarea cu caracter retroactiv a contractului de ipotecă are drept consecință și desființarea titlului executoriu emis de AVAS care a stat la baza licitației din 23.10.2001 privind vânzarea Secției .X. .X..

Pentru restabilirea situației anterioare executării, Înalta Curte de Casație și Justiție a constatat dreptul recurentei S.C. .X. S.A. posibilitatea de a solicita acest lucru potrivit legii instanței competente, în temeiul art.404² (3) din Codul de procedură civilă.

Societatea invocă în susținere, prevederile OMFP nr.3055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și solicită acordarea deductibilității fiscale a sumei de .X. lei, pe motiv că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul reîntregirii patrimoniului fiind aferente activității economice proprii, în baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pe cale de consecință, societatea solicită anularea Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.06.2011 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și accesoriile aferente.

4. Referitor la cheltuiala nedeductibilă în sumă de .X. lei reprezentând taxa judiciară de timbru plătită de societate pentru acțiunea aflată pe rol la Inalta Curte de Casație și Justiție, înregistrată în contabilitate în luna februarie 2010, societatea arată că respectiva sumă a fost achitată ca urmare a procesului intentat AVAS .X. pentru recuperarea imobilului denumit Secția .X. .X..

Contestatoarea solicită pe baza aceluiași considerente prezentate în contestație pentru cheltuielile cu taxa judiciară de timbru din anul 2007, acordarea deductibilității la calculul profitului impozabil și pentru cheltuielile în sumă de .X. lei.

Astfel, S.C. .X. S.A. prin administrator judiciar solicită exonerarea de la plata sumei de **.X. lei** reprezentând : taxa pe valoarea adăugată, impozit pe profit și majorări de întârziere aferente.

II. Urmare adresei Gărzii Financiare .X. nr..X./26.07.2010 însoțită de Procesul verbal de constatare seria CV nr..X./21.07.2010, precum și adresei DNA Serviciul teritorial .X. nr.X/P/2009, organele de inspecție

fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au inițiat inspecția fiscală parțială la S.C. .X. S.A., perioada verificată fiind : 01.01.2005 - 30.06.2010.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.06.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X. /28.06.2011 au fost stabilite în sarcina contestatoarei, obligații fiscale în sumă totală de **.X. lei** compusă din TVA în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, penalități în sumă de .X. lei, impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei.

Din aceste obligații fiscale stabilite suplimentar, S.C. .X. S.A contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.06.2011 pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. S.A a emis în perioada ianuarie 2009 - mai 2010, facturi reprezentând livrări de borhot (produs rezultat în urma procesării sfeclă de zahăr) către diverși beneficiari, în valoare totală de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de **.X. lei**. Pe facturi a fost înscris "*discount*" cu semnul minus cu aceleași valori ca și a produsului borhot, astfel încât, facturile au în final valoarea zero.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, au fost prezentate contractele privind producerea, cumpărarea, livrarea și plata de rădăcini de sfeclă de zahăr, potrivit cărora S.C. .X. S.A are calitatea de beneficiar, iar cultivatorul (persoană fizică sau juridică) are calitatea de producător și de furnizor, astfel clienții de borhot sunt în același timp și furnizorii de sfeclă de zahăr.

Obiectul contractelor privind producerea, cumpărarea, livrarea și plata de rădăcini de sfeclă de zahăr constă în obligația furnizorilor de a cultiva o anumită suprafață de sfeclă de zahăr în scopul realizării unei anumite producții nete în tone care va fi predată beneficiarului S.C. .X. S.A, conform unui grafic de livrare. La pct.6.3 din contract se specifică obligația contestatoarei "*să livreze 250 kg. borhot (cu 14-15 % substanța*

uscată) la tona de sfeclă neto de plată livrată, cu obligația ridicării acestuia de către furnizor în termen de 10 zile de la data predării sfeclei, în caz contrar furnizorul pierzând acest produs, beneficiarul neavând condiții de depozitare-păstrare”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu există contracte încheiate între furnizor și beneficiar pentru toate facturile emise cu mențiunea “*borhot*”.

Prin notificarea încheiată în data de 29.03.2011 s-a cerut contribuabilului verificat să justifice acordarea de “*discounturi*” la facturile de borhot emise către diverși clienți, organele de inspecție fiscală concluzionând (pe baza informațiilor cuprinse în răspunsul la notificare) următoarele :

- în stabilirea prețului pe tona de sfeclă de zahăr prin contractele încheiate s-a urmărit acoperirea pierderilor ce pot rezulta ca urmare a impunerii prin Normele UE a prețului de X euro/tonă la sfecla de zahăr care se realizează prin livrarea a X kg. borhot (cu 14-15 % substanța uscată) la tona de sfeclă neto de plată livrată,
- societatea verificată a considerat livrarea produsului borhot ca o *reducere comercială* acordată în produse, *un bonus* acordat în vederea stimulării cultivatorilor, acesta nefiind asimilată donațiilor sau livrărilor cu titlu gratuit.

Organele de inspecție fiscală au menționat că prin contractele privind producerea, cumpărarea, livrarea și plata de rădăcini de sfeclă de zahăr nu se prevede gratuitatea produsului borhot și nici modalitatea de aplicare a reducerilor comerciale care, așa cum susține societatea constituie baza de aplicare a discounturilor de 100 %, iar pentru recunoașterea fiscală a reducerilor comerciale, în conformitate cu prevederile din Secțiunea 8 alin.5 pct.51 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene, trebuie aplicate următoarele reguli :

- toate reducerile de preț trebuie înscrise în factură,
- reducerile sunt determinate în cascadă, ceea ce înseamnă că procentele sau sumele absolute ale fiecărei categorii de reducere se aplică asupra “*netului*” anterior,
- în cadrul reducerilor comerciale mai întâi se calculează rabaturile și apoi remizele și risturnele.

S-a constatat că discounturile de 100 % având valori egale cu cel al livrărilor de borhot și care generează facturi cu valori nule, atât ca

bază de impozitare, cât și la TVA, au fost acordate de societate numai pentru o parte din facturile de borhot emise, conform anexei nr.1, pentru celelalte livrări de borhot, societatea aplicând prevederile legale de taxare a operațiunilor cu TVA.

S-a constatat că intrările de borhot în gestiunea societății sunt înregistrate în contabilitatea acesteia în contul 345 "Produse finite", ceea ce probează o dată în plus faptul că produsul borhot se încadrează în categoria produselor finite și nu în categoria produselor reziduale, așa cum greșit susține societatea contestatoare prin răspunsul la notificare.

Astfel, societății nu îi sunt aplicabile prevederile art.137 alin.3 lit.a) și art.138 lit.c) din Legea nr.571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la rabaturi, remize, risturne și alte reduceri de preț, coroborate cu prevederile art.19 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Livrările de borhot pentru care s-au aplicat discounturi de 100 % au fost înregistrate în evidența contabilă prin înregistrarea:

411.1	=	%	în negru
		701	
		4427	urmată de aceeași înregistrare în roșu.

De fapt, prin aceste stornări, societatea contestatoare a diminuat TVA colectată înscrisă inițial în factură cu semnul plus cu suma de .X. lei pentru facturile de borhot emise în valoare de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că livrările de borhot către cultivatorii de sfeclă reprezintă o livrare cu titlu gratuit și ca urmare societatea verificată avea obligația de a colecta TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.128 alin.1 și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.137 alin.1 lit.a) din același act normativ.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată adăugată în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A a achiziționat de la persoana fizică X în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./27.08.2007, următoarele imobile :

- teren situat în .X., strada X înscris în CF .X. a localității .X. la A+1 cu nr. top .X. – grădină de X mp.,
- teren situat în .X., strada X nr.X înscris în CF .X. a localității .X. la A+5 cu nr. top .X./2/1/1/1/2/1 – grădină de X mp., precum și construcțiile edificate pe aceste terenuri.

Construcțiile edificate pe terenurile de mai sus înainte de 1950, dar neînscrise în Cartea Funciară se identifică astfel :

1. un garaj construit în regim parter din cărămidă în suprafață de X mp.,
 2. arhiva construită în regim parter din cărămidă în suprafață de X mp.,
 3. școala construită în regim parter din cărămidă în suprafață de X mp.,
 4. pavilion II construit în regim P+E din cărămidă în suprafață de X mp.,
 5. anexa pavilion II construită în regim parter din paianță în suprafață de X mp.,
 6. pavilion III construit în regim P+E din cărămidă în suprafață de X mp.,
 7. birouri construite în regim D+P statistica, birou personal, spălătorie din cărămidă în suprafață construită de X mp.,
 8. morga construită în regim parter din cărămidă în suprafață construită de X mp.,
- imobilul situat în .X., strada X nr.12 Zona .X. înscris în CF .X. a localității .X. la A+1 cu nr. top .X. - casă de lemn și teren de 36 mp. și cu nr. top .X. – grădină de X mp.

Construcțiile edificate pe terenurile de mai sus înainte de 1950, dar neînscrise în Cartea Funciară se identifică astfel :

1. pavilion I adulți construit în regim P+E din cărămidă și lemn în suprafață construită de X mp.,
2. anexa construită în regim S+P (bucătărie, administrativ, magazie alimente) din cărămidă în suprafață construită de X mp.

Prețul stabilit de comun acord a fost de X euro achitat integral de către cumpărătoare, prin reprezentant, anterior perfectării contractului cu ordinele de plată nr.X și X din data de 04.12.2006.

Societatea contestatoare a evidențiat inițial, respectiv în luna octombrie 2006 în debitul contului 232 “Avansuri pentru imobilizări corporale în curs” suma de .X. lei în baza antecontractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./20.10.2006.

S.C. .X. S.A a înregistrat în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./27.08.2007 încheiat cu persoana fizică X următoarele formulele contabile :

211 = 232 .X. lei terenuri X mp.,.X.mp
 și .X., mp.

212 = 232 .X. lei clădiri,
respectiv casa de lemn, bucat. mag. administrativ, garaj, arhiva, școala, pavilion 2, anexa pavilion 2, pavilion 3, birouri, morga, pavilion 1.

La 15.01.2010 a fost autentificat sub nr.X actul de dare în plată încheiat între S.C. .X. S.A și .X. .X., în baza căruia aceste imobile sunt date

în plată acestei persoane, întrucât părțile au convenit stingerea creanței în valoare de .X. lei și a eventualelor dobânzi și penalități de întârziere care ar fi putut decurge din neplata la termen a acestei creanțe pe care societatea o are față de creditoare.

La pct.II Obiectul convenției se precizează că :

Subscrisa S.C. .X. S.A, în baza Hotărârii AGEA nr.8/31.12.2009 în calitate de debitoare-garantă, în vederea stingerii creanței de .X. euro și a eventualelor dobânzi și penalități legale care ar putea decurge din neplata la termen a acestei creanțe, transmit creditoarei-ipotecare .X. .X., cu titlu de dare în plată în condițiile art.1100 Cod civil, dreptul de proprietate asupra următoarelor imobile :

a) teren situat în .X., strada .X. nr.X înscris în CF .X. a localității .X., provenit din conversia pe hârtie a CF .X. la A+1 cu nr. top .X./2/1/1/1/2/1 – grădină în intravilan de X mp.

În favoarea acestui imobil ca imobil dominant este înscris sub B2 dreptul de servitute asupra imobilelor cu nr. top .X./2/1/2 din CF de hârtie nr..X. .X. cu nr. top .X./2/1/2/3 din CF de hârtie nr..X. .X. ca imobile aservite.

b) imobilul situat în .X. strada X nr.X Zona .X. înscris în CF .X. a localității .X. provenită prin conversia pe hârtie a CF .X. la A+1 cu nr. top .X. curte în suprafață de 36 mp. pe care este edificată o casă de lemn cu număr cadastral C1 și nr. top .X. – grădină în intravilan de 9.751 mp.

c) teren situat în .X., strada X nr.4 înscris în CF X a localității .X. (provenită prin conversia pe hârtie a CF X) la A+1 cu nr. top .X. – teren intravilan în suprafață de X mp.

Contestatoarea a emis către persoana fizică .X. factura seria BVCAA nr..X./26.07.2010 în valoare de .X. lei reprezentând imobile conform act de dare în plată nr..X./15.01.2010, cu mențiunea în spațiul destinat TVA “*scutit conform art.141 alin.2 lit. f) din Legea nr.571/2003*”, în condițiile în care activele care se cedează sunt terenuri construibile și totodată valoarea terenurilor depășește valoarea construcțiilor edificate pe acestea. Valoarea facturii urma să fie achitată conform unui grafic de eșalonare.

Prin Notificarea nr.X/21.02.2011 organele de inspecție fiscală au solicitat clarificarea următoarelor aspecte : justificarea neînregistrării în evidența contabilă aferentă lunii ianuarie 2010 și nici ulterioară a documentului de dare în plată, autentificat sub nr..X./15.01.2010, precum și care este documentul în baza căruia s-au efectuat în luna august 2007 înregistrările contabile referitoare la imobilizări corporale.

Prin răspunsul nr..X./23.02.2011 reprezentantul legal al societății a specificat că în luna ianuarie 2010, societatea a întocmit un act de dare în plată cu .X. la baza căruia a stat Hotărârea Adunării Generale nr.X/31.12.2009, dar datorită faptului că în evidența contabilă nu apărea înregistrată datoria S.C. .X. S.A către .X. .X., nu s-a înregistrat nici schimbarea dreptului de proprietate privind activele cuprinse în actul de dare în plată, iar conform facturii nr..X./26.07.2010, .X. a devenit proprietara acestor active urmând a achita contravaloarea acestora, conform unui grafic de eşalonare.

Reprezentantul legal al societății a mai specificat că, descărcarea gestiunii de active vândute s-a efectuat conform notelor contabile :

6583 = 2111 .X. lei valoarea de vânzare

6581.03 = %

2111 X lei

212 .X. lei cheltuială nedeductibilă

reprezentând diferența dintre preț de achiziție și preț de vânzare, totodată, nu s-a colectat TVA pentru diferență, deoarece au fost achiziționate de la persoana fizică.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că S.C. .X. S.A nu a prezentat în urma Notificării, documentul în baza căruia s-au efectuat în luna august 2007 înregistrările contabile :

2111 = 232 .X. lei

212 = 232 .X. lei

și au constatat, contrar explicațiilor date de reprezentantul legal al societății, că transferul dreptului de proprietate s-a efectuat încă din luna ianuarie 2010, astfel cum reiese din extrasele CF puse la dispoziția inspecției fiscale, după cum urmează :

- extras de carte funciară nr..X./18.01.2010 pentru teren (grădina) în suprafață de .X. mp. cu nr. top .X./2/1/1/1/2/1 situat în .X. strada .X. nr.36.

În favoarea acestui imobil este înscris sub B 2 dreptul de servitute asupra imobilelor cu nr.top .X./2/1/2 din CF de hârtie nr..X. .X. și nr. top .X./21/2/3 din CF de hârtie nr..X. .X., ca imobile aservite.

În cadrul aceluiași extras este înscris sub B 5 este înscris „întabulare drept de proprietate cu titlul de dare în plată, dobândit prin Convenție, cota actuală de 1/1 - .X. .X.”.

- extras de carte funciară nr..X./18.01.2010 pentru teren intravilan în suprafață de 9787 mp. cu nr. top .X., .X. parcelat în curte 36 mp + grădina .X. mp. și construcții (casa de lemn) cu nr. top .X. situate la adresa .X. strada .X..

În cadrul aceluiași extras este înscris sub nr. B 5 „*intabulare drept de proprietate cu titlul de dare în plată, dobândit prin Convenție, cota actuală de 1/1 - .X.căsătorită cu .X. X*”.

- extras de carte funciară nr..X./18.01.2010 pentru teren grădină în suprafață de .X. mp. cu nr. top .X. situat în .X..

În cadrul aceluiași extras este înscris sub nr. B 5 „*intabulare drept de proprietate cu titlul de dare în plată, dobândit prin Convenție, cota actuală de 1/1 - .X.căsătorită cu .X. X*”.

Urmare acestor constatări, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea a cedat în luna ianuarie 2010 active la valoarea de .X. lei, din înregistrările contabile efectuate rezultând că s-au vândut terenuri, totodată terenurile care au făcut obiectul actului de dare în plată sunt construibile.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.134¹ alin.6, art.141 alin.2 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.37 alin.1 lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** organele de inspecție fiscală au constatat societatea a înregistrat în evidența contabilă aferentă lunii septembrie 2007 suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu taxe judiciare de timbru, în categoria cheltuielilor deductibile fiscal :

635 = 401 .X. lei

De asemenea, la luna noiembrie 2007 a fost înregistrată suma de .X. lei prin formula contabilă :

635 = 401 .X. lei

Prin Notificarea înregistrată la societate sub nr..X./05.10.2010 organele de inspecție fiscală au solicitat justificarea înregistrărilor contabile susmenționate.

Potrivit răspunsului societății „*înregistrările contabile 635 = 401 cu .X. lei și 635 = 2151 cu .X. lei reprezintă plăți prin bancă privind taxa de timbru judiciar referitor la dosarul AVAS*”.

Suma de .X. lei înregistrată la luna septembrie 2007 a fost justificată cu OP nr..X./22.11.2007 în valoare de .X. lei, OP nr..X./23.11.2007 în valoare de .X. lei, OP nr..X./14.06.2007 în valoare de .X. lei.

Suma de .X. lei a fost justificată cu OP nr..X./21.11.2007.

Aceste sume sunt aferente procesului intentat Autorității pentru Valorificarea Activelor Statului .X. în vederea recuperării imobilului secția .X. care a fost garantat de S.C. .X. S.A pentru acordarea unui credit la fosta .X. S.A. .X., în favoarea S.C. .X. .X. S.R.L. din .X..

Beneficiara creditului nu a restituit suma împrumutată, motiv pentru care debitul rezultat din acest contract a fost preluat de AVAS .X..

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că aceste cheltuieli nu sunt de natură a diminua profitul impozabil al perioadei, nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli cu taxa judiciară de timbru, înregistrate la luna februarie 2010 prin formula contabilă : 635 = 542, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost puse la dispoziție următoarele documente :

- citația emisă la 24.11.2009 de Inalta Curte de Casație și Justiție Secția comercială prin care se prevede obligația de a depune taxa judiciară de timbru în sumă de .X. lei sub sancțiune anulării cererii,
- OP nr.01 conform căruia, .X. .X. plătește în contul societății contestatoare suma de .X. lei către Inalta Curte de Casație și Justiție sector 2 .X..

Suma de .X. lei este aferentă procesului intentat Autorității pentru Valorificarea Activelor Statului .X. în vederea recuperării imobilului secția .X. care a fost garantat de S.C. .X. S.A pentru acordarea unui credit la fosta .X. S.A. .X. în favoarea S.C. .X. .X. S.R.L. din .X.. Beneficiara creditului nu a restituit suma împrumutată, motiv pentru care debitul rezultat din acest contract a fost preluat de AVAS .X..

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că respectiva cheltuială nu este deductibilă deoarece nu este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru trimestrele I și II 2010, organele de inspecție fiscală au calculat pierdere fiscală în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi și penalități de întârziere la plată aferente obligațiilor fiscale suplimentare, până la data de 18.01.2011 când s-a deschis procedura insolvenței pentru S.C. .X. S.A.

Prin adresa nr..X./09.08.2010, aflată la fila X din dosarul cauzei, Direcția Națională Anticorupție - Serviciul teritorial .X. a comunicat Direcției

generale a finanțelor publice .X., faptul că se efectuează cercetări în dosarul penal nr.X/P/2009 față de învinuitul .X. X administratorul de fapt al S.C. .X. S.A pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală cu consecința producerii unui prejudiciu la bugetul consolidat al statului de peste X euro. Prin rezoluția procurorului din 01.02.2010 reprezentanții Gărzii Financiare .X. au fost desemnați să efectueze control de specialitate având ca obiect identificarea unor fenomene de evaziune fiscală la S.C. .X. S.A, rezultatele controlului fiind consemnate prin Procesul verbal de constatare seria CV nr..X./21.07.2010.

Prin Procesul verbal de constatare seria CV nr..X./21.07.2010, Garda Financiară .X. a constatat că în perioada 2007-2009, S.C. .X. S.A a produs un prejudiciu total estimat în sumă de .X. lei, compus din TVA de plată în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei, cauzat de următoarele motive :

- a preluat din rezerva de stat deținută în custodie de la .X. UT 350 .X. .X. X kg de zahăr tos vrac, peste cota aprobată prin contractele încheiate, diminuând fără aprobarea legală, cantitățile de produse rezerva de stat incredințate spre păstrare, cantități care au fost comercializate,
- a evidențiat scriptic un sold de .X. lei reprezentând un stoc estimativ de X kg de materii prime (sfecla de zahăr) în contul 301 "*Materii prime*" la luna martie 2008 care s-a diminuat până la suma de X lei la luna septembrie 2008, stoc care nu este real, motivat de faptul că la 03.02.2008 s-a încheiat campania de prelucrare a sfecelei de zahăr, conform ultimului bon nr..X./03.02.2008 de predare de la rafinărie la gestiunea produse finite și totodată că materia primă este un produs agricol perisabil care nu se poate depozita și conserva mai multe luni.

Prin evidențierea scriptică a unui stoc de materie primă nereal, contestatoarea a denaturat producția de zahăr tos alb obținută în campania de prelucrare 2007-2008, stocul de materie primă, conform bilanțelor de verificare din perioada martie-soctombrie 2008 a fost consemnat doar scriptic și transferat în campania de prelucrare 2008-2009,

- a produs cantități de zahăr pe care nu le-a înregistrat ca și intrări de produse finite, cantități care au fost sursa ieșirilor din gestiune, pe bază de documente a cantităților de zahăr, mai mari decât cantitățile de zahăr înregistrate și declarate scriptic ca și intrări în gestiune,
- deși fișa de magazie cod X zahăr tos prezenta la 01.01.2007 un sold negativ în sumă de - X kg., iar la 31.12.2009 avea sold negativ de – X lei, totuși în această perioadă contestatoarea a vândut Xkg. de zahăr, peste

cantitatea înregistrată ca intrări pe bază de documente justificative de proveniență. Respectivetele expediții nu au fost operate în în fișele de magazie, conform explicațiilor din Nota explicativă nr.4 privind situația stocurilor, creanțelor și datoriiilor - facturi de întocmit.

- a omis să înregistreze în evidența contabilă, în totalitate veniturile obținute din activitatea economică,

- a folosit fondurile financiare în scopuri personale prin acordarea de credite către persoane fizice sau juridice,

- nu a evidențiat în niciun document de intrare în gestiune un număr de X de bonuri de predare/transfer a X kg. de zahăr din perioada decembrie 2009 și a vândut X kg. de zahăr, fără să întocmească facturi și fără să declare venituri sau TVA la organele fiscale teritoriale,

- în perioada 007-2009 operatorul economic nu a declarat prin deconturile de TVA – formular 300, în totalitate baza impozabilă consemnată în jurnalele de vânzări în sumă de .X. lei,

- a achitat facturi către persoane juridice cu diverse prestații, care nu au fost efectiv finalizate,

- a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal diverse sume care nu au avut la bază operațiuni reale.

S-a mai constatat că societatea a procedat după începerea verificării, în repetate rânduri la modificarea situației financiare prezentate echipei de control, astfel prin bilanța de verificare sintetică la 31.12.2009 în conturile de materii prime și materiale consumabile 301-398 se regăsește suma de .X. lei, iar prin bilanțul contabil pe anul 2009 depus la DGFP .X. sub nr..X./09.06.2010 se regăsește suma de .X. lei.

De asemenea, prin bilanța de verificare sintetică la 31.12.2009 în conturile de produse finite și mărfuri X se regăsește suma de .X. lei, iar prin bilanțul contabil pe anul 2009 depus la DGFP .X. sub nr..X./09.06.2010 se regăsește suma de .X. lei.

Prin sesizarea penală nr..X./22.07.2011, Garda Financiară .X. a înaintat Direcției Naționale Anticorupție - Serviciul teritorial .X., Procesul verbal de constatare seria CV nr..X./21.07.2010, act care a stat la baza inițierii inspecției fiscale finalizate cu încheierea Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.06.2011, solicitând organelor de cercetare și urmărire penală constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, art.9 alin.1 literele a, b și c din Legea nr.241/2005

pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și stabilirea persoanelor vinovate de săvârșirea faptelor sesizate.

Direcția generală a finanțelor publice .X. a transmis Direcției Naționale Anticorupție - Serviciul teritorial .X., Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.06.2011, Procesul verbal nr..X./28.06.2011 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.06.2011, cu adresa nr..X./06.07.2011, în vederea continuării cercetărilor în dosarul penal nr. X/P/2010.

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

ASPECTE PROCEDURALE

Referitor la afirmația contestatoarei privind dreptul contribuabilului de a fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor, se reține că aceasta nu se confirmă, deoarece toate constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.06.2011 au avut la bază informații și Notificări adresate reprezentanților legali ai societății, respectiv .X. .X. Președintele Consiliului de Administrație și .X. administrator special al societății. De asemenea, în timpul desfășurării inspecției fiscale au fost înregistrate la societatea un număr de 20 de notificări, în perioada 20.08.2010 - 20.04.2011, care au asigurat contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

Contribuabilul a fost înștiințat, conform prevederilor art.107 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, asupra faptului că discuția finală va avea loc la 23.06.2011 ora 10 la sediul societății, dată care a fost amânată pentru 27.06.2011, la cererea contestatoarei.

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că, toate faxurile privind discuția finală cu contribuabilul au fost transmise sau primite de la secretariatul societății situat la sediul social, astfel încât persoana care le-a primit avea obligația de a repartiza corespondența persoanei care reprezenta în mod legal societatea.

Prin Incheierea Ședinței Camerei de Consiliu din 18.01.2011, Tribunalul .X. - Secția comercială și de contencios administrativ, dosar nr..X./62/2010 a dispus deschiderea procedurii generale a insolvenței

împotriva debitoarei S.C. .X. S.A și a numit administrator general provizoriu pe S.C. .X..

Din actele aflate la dosarul cauzei, se reține că în timpul inspecției fiscale, Alina Neacșu în calitate de consilier juridic al societății a adus la cunoștință faptul că persoana desemnată să reprezinte S.C. .X. S.A este .X. (desemnat de Adunarea generală a acționarilor prin procesul verbal încheiat în data de 28.02.2011) dat fiind faptul că acestuia nu i s-a ridicat dreptul de administrare, ci prin mandat acesta reprezenta interesele acționarilor și după data de 18.01.2011.

Totodată, societatea contestatoare nu a anexat la contestație niciun document din care să reiasă că odată cu deschiderea procedurii insolvenței a fost ridicat administratorului special, dreptul de administrare, ci s-a rezumat doar la invocarea art.18 alin.1 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței.

Mai mult, la cap.V Discuția finală cu contribuabilul din Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.06.2011 s-a specificat că, urmare discuției avute cu reprezentantul .X., acesta a comunicat cu adresa nr..X./27.06.2011 că *“își rezervă dreptul de a-și prezenta punctul de vedere în termenul legal de formulare a contestației la decizia de impunere, după primirea acesteia și a raportului de inspecție fiscală”*, fiind respectate în acest mod prevederile art. 43 alin.2 lit. j) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. În concluzie, se reține că nu există elemente care să atragă nulitatea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.06.2011, așa cum sunt prevăzute la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiată excepția de nulitate invocată de contestatoare.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care Procesul verbal de constatare seria CV nr..X./21.07.2010 întocmit de Garda Financiară .X. care a stat la baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.06.2011 și implicit la calculul obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr..X./28.06.2011, contestată, au fost transmise Direcției Naționale

Anticorupție - Serviciul Teritorial .X. în vederea constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, art.9 alin.1 literele a, b și c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și stabilirea persoanelor vinovate de săvârșirea faptelor sesizate.

În fapt, S.C. .X. S.A. a emis în perioada ianuarie 2009 - mai 2010 facturi în valoare totală de .X. lei către diverși beneficiari din țară, producători de sfeclă de zahăr, pe care a înscris discount cu semnul minus cu aceleași valori ca și a produsului borhot, astfel încât facturile au în final valoarea zero.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu există contracte încheiate pentru toate facturile emise cu mențiunea "*borhot*" în perioada verificată. Totodată prin contractele privind producerea, cumpărarea, livrarea și plata de rădăcini de sfeclă de zahăr nu se prevede gratuitatea produsului borhot și nici modalitatea de aplicare a reducerilor comerciale care, așa cum susține societatea constituie baza de aplicare a aplicării discounturilor de 100 %.

Organele de inspecție fiscală au constatat că livrările de borhot către cultivatorii de sfeclă reprezintă o livrare cu titlu gratuit și ca urmare contribuabilul avea obligația de a colecta TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.128 alin.1 și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.137 alin.1 lit.a) din același act normativ.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală, în mod eronat au considerat livrările de borhot către cultivatorii de sfeclă de zahăr, drept o livrare cu titlu gratuit și au colectat TVA aferentă în sumă de .X. lei în baza prevederilor art.128 alin.1 și alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără să acorde furnizorilor societății, reducerile de preț înscrise în facturi și solicită aplicarea prevederilor art.128 alin.8 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, specifică :

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când :

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.06.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.06.2011 și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite care au determinat stabilirea diferențelor de obligații bugetare contestate există o stransă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță se ridică problema realității unor operațiuni legate de aprovizionarea cu sfeclă de zahăr de la producători agricoli, persoane fizice și juridice, respectiv stocul scriptic de materii prime și de livrările de produse finite și semifabricate, înscrise de societate în evidențele contabile, care au condus la denaturarea obligațiilor fiscale datorate, după cum urmează :

- a preluat din rezerva de stat deținută în custodie de la .X. UT 350 .X. .X. .X. kg de zahăr tos vrac, peste cota aprobată prin contractele încheiate, diminuând fără aprobarea legală, cantitățile de produse rezerva de stat incredințate spre păstrare, cantități care au fost comercializate,
- a evidențiat scriptic un sold de .X. lei reprezentând un stoc estimativ de .X. kg de materie primă (sfecla de zahăr) în contul 301 *“Materii prime”* la luna martie 2008 care s-a diminuat până la suma de .X. lei la luna septembrie 2008, stoc care nu este real, motivat de faptul că la 03.02.2008 s-a încheiat campania de prelucrare a sfeclei de zahăr, conform ultimului bon nr..X./03,02,2008 de predare de la rafinărie la gestiunea produse finite și și totodată că materia primă este un produs agricol perisabil care nu se poate depozita și conserva mai multe luni.

Prin evidențierea scriptică a unui stoc nereal de materie primă, contestatoarea a denaturat producția de zahăr tos alb obținută în campania de prelucrare 2007-2008, stocul de materie primă, conform bilanțelor de verificare din perioada martie-octombrie 2008 a fost consemnat doar scriptic și transferat în campania de prelucrare 2008-2009,

- a produs cantități de zahăr pe care nu le-a înregistrat ca și intrări de produse finite, cantități care au fost sursa ieșirilor din gestiune, pe bază de documente a cantităților de zahăr, mai mari decât cantitățile de zahăr înregistrate și declarate scriptic ca și intrări în gestiune,

- deși fișa de magazie cod X zahăr tos prezenta la 01.01.2007 un sold negativ în sumă de .X. kg., iar la 31.12.2009 avea sold negativ de – .X. lei, totuși în această perioadă contestatoarea a vândut .X. kg. de zahăr, peste cantitatea înregistrată ca intrări pe bază de documente justificative de proveniență. Respectivul expediții nu au fost operate în în fișele de magazie, conform explicațiilor din Nota explicativă nr.4 privind situația stocurilor, creanțelor și datorilor - facturi de întocmit.

- a omis să înregistreze în evidența contabilă, în totalitate veniturile obținute din activitatea economică,

- nu a evidențiat în niciun document de intrare în gestiune un număr de 38 de bonuri de predare/transfer a .X. kg. de zahăr din perioada decembrie 2009 și a vândut .X. kg. de zahăr, fără să întocmească facturi și fără să declare venituri sau TVA la organele fiscale teritoriale,

- în perioada 007-2009 operatorul economic nu a declarat prin deconturile de TVA – formular 300, în totalitate baza impozabilă consemnată în jurnalele de vânzări în sumă de .X. lei,

- a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal diverse sume care nu au avut la bază operațiuni reale.

S-a mai constatat că societatea a procedat după începerea verificării, în repetate rânduri la modificarea situației financiare prezentate echipei de control, astfel, prin bilanța de verificare sintetică la 31.12.2009 în conturile de materii prime și materiale consumabile 301-398 se regăsește suma de .X. lei, iar prin bilanțul contabil pe anul 2009 după la DGFP .X. sub nr..X./09.06.2010 se regăsește suma de .X. lei. De asemenea, prin bilanța de verificare sintetică la 31.12.2009 în conturile de produse finite și mărfuri X se regăsește suma de .X. lei, iar prin bilanțul contabil pe anul 2009 după la DGFP .X. sub nr..X./09.06.2010 se regăsește suma de .X. lei.

Prin sesizarea penală nr..X./22.07.2011, Garda Financiară .X. a înaintat Direcției Naționale Anticorupție - Serviciul teritorial .X. Procesul

verbal de constatare seria CV nr..X./21.07.2010, act care a stat la baza inițierii inspecției fiscale finalizate cu încheierea Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.06.2011, solicitând organelor de cercetare și urmărire penală constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, art.9 alin.1 literele a, b și c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și stabilirea persoanelor vinovate de săvârșirea faptelor sesizate.

De asemenea, Direcția generală a finanțelor publice .X. a transmis Direcției Naționale Anticorupție - Serviciul teritorial .X., Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.06.2011, Procesul verbal nr..X./28.06.2011 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.06.2011, cu adresa nr..X./06.07.2011, în vederea continuării cercetărilor în dosarul penal nr. X/P/2010.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiuni sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privița existenței faptei.

Precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004, anexată la dosarul cauzei, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art.183 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art.214 alin.(1) lit.a), după renumerotare, s-a pronunțat în sensul că **“întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”**.

În acest sens, este și Decizia Curții Constituționale nr.72 din 28 mai 1996, prin care Curtea Constituțională a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală potrivit cărora *“hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei , a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că *“pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”*.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora : *“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea (...)”*

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile [art. 213](#) alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”

Totodată, potrivit Sentinței civile nr.413/CA/2010 pronunțată de Curtea de Apel Constanța - Secția comercială, maritimă și fluvială, contencios administrativ și fiscal în dosarul nr..X./36/2010 **„la efectuarea de cercetări penale în legătură cu activitatea unei societăți comerciale și a celor cu care aceasta a avut raporturi comerciale, cercetări care justifică măsura suspendării contestației, este lipsit de relevanță cine a sesizat organele penale, interesând existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, cu înrâurire hotărâtoare asupra soluției”**, precum și faptul că organele de cercetare penală au în derulare cercetări privind activitatea desfășurată de S.C. S.C. .X. S.A. aflându-se în lucru dosarul penal nr.63/P/2010, organul de soluționare a contestației nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind

obligățiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.06.2011 pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - majorări de întârziere aferente,

procedura administrativă urmând a fi reluată, în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile în sumă de .X. lei

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra obligației contribuabilului de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării de terenuri construibile către o persoană fizică, în condițiile în care pe facturile emise este menționată scutirea de TVA, iar societatea nu prezintă în susținere argumente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, S.C. .X. S.A a emis către persoana fizică .X.factura seria BVCAA nr..X./26.07.2010 în valoare de .X. lei reprezentând imobile conform actului de dare în plată nr..X./15.01.2010, cu mențiunea în spațiul destinat TVA *“scutit conform art.141 alin.2 lit. f) din Legea nr.571/2003”*, în condițiile în care activele care se cedează sunt terenuri construibile și totodată valoarea terenurilor depășește valoarea construcțiilor edificate pe acestea.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la 15.01.2010 a fost autentificat sub nr.122 actul de dare în plată a unor imobile încheiat între S.C. .X. S.A și .X. .X., în baza căruia respectivele imobile sunt date în plată acestei persoane întrucât părțile au convenit stingerea creanței în valoare de .X. lei și a eventualelor dobânzi și penalități de întârziere care ar fi putut decurge din neplata la termen a creanței și s-a transmis creditoarei-ipotecare .X. .X., dreptul de proprietate asupra activelor.

Prin contestație, societatea solicită aplicarea prevederilor art.141 alin.2 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, susținând că organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de .X. lei, pe motiv că terenurile cedate erau construibile, dar nu demonstrează în niciun fel sau prin

mijloace de probă, caracterul constructibil al terenurilor prin actele administrative contestate.

Societatea arată că pe terenuri există unele construcții edificate înainte de 1950, dar neînscrise în Cartea funciară a municipiului .X., iar din actele de proprietate și din evidența oficială a cadastrului statului român, reiese că respectivele terenuri transferate de la X la S.C. .X. S.A. și apoi la .X. constau doar în terenuri (grădini) cu suprafețe de .X. mp., .X. mp., .X. mp. și o casă de lemn cu o curte de 36 mp.

Totodată, prin certificatul de urbanism nr..X./2007 eliberat de Primăria .X. se specifică regimul imobilelor cu numerele cadastrale .X., .X., .X. și .X. ca având destinația de “zonă de rezervă”, menționându-se la regimul tehnic, condiția “stabilirii funcțiunii zonei ZR delimitate în PUZ aprobat ca zonă de rezervă”.

În drept, art.134¹ alin.6, art.141 alin.2 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“Art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii
(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.*

Art.141 alin.(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă : (...)

*f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri constructibile”.***

coroborate cu pct.37 alin.1 lit.b) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*“În aplicarea art.141 alin.2 lit.f) din Codul fiscal, **atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral (...)***

b) construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză “.

Potrivit acestor dispoziții legale, sunt scutite de TVA livrările de construcții și de terenuri pe care sunt construite, precum și a oricăre alte terenuri, cu excepția livrărilor de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că la data de 15.01.2010 a fost autentificat sub nr.X actul de dare în plată încheiat între S.C. .X. S.A și .X. .X., aflat la fila X din dosarul cauzei, în baza căruia imobilele sunt date în plată acestei persoane întrucât părțile au convenit stingerea creanței în valoare de .X. lei și a eventualelor dobânzi și penalități de întârziere care ar fi putut decurge din neplata la termen a acestei creanțe pe care societatea o are față de creditoare.

La pct.II Obiectul convenției se precizează că :

Subscrisa S.C. .X. S.A, în baza Hotărârii AGEA nr.8/31.12.2009 în calitate de debitoare-garantă, în vederea stingerii creanței de .X. lei și a eventualelor dobânzi și penalități legale care ar putea decurge din neplata la termen a acestei creanțe, transmit creditoarei-ipotecare .X. .X., cu titlu de dare în plată în condițiile art.1100 Cod civil, dreptul de proprietate asupra următoarelor imobile :

a) teren situat în .X., strada .X. nr.X înscris în CF .X. a localității .X., provenit din conversia pe hârtie a CF .X. la A+1 cu nr. top .X./2/1/1/1/2/1 – grădină în intravilan de X mp.

În favoarea acestui imobil, ca imobil dominant este înscris sub B2 dreptul de servitute asupra imobilelor cu nr. top .X./2/1/2 din CF de hârtie nr..X. .X. cu nr. top .X./2/1/2/3 din CF de hârtie nr..X. .X. ca imobile aservite.

b) imobilul situat în .X. strada X nr.X Zona .X. înscris în CF .X. a localității .X. provenită prin conversia pe hârtie a CF .X. la A+1 cu nr. top .X. curte în suprafață de X mp. Pe care este edificată o casă de lemn cu nr. cadastral C1 și nr.top .X. – grădină în intravilan de X mp.

c) teren situat în .X., strada X nr.X înscris în CF .X. a localității .X. (provenit prin X mp.

Potrivit situației explicitate, terenurile vândute persoanei fizice .X.sunt situate în intravilanul orașului .X., aspect confirmat și de Certificatul de urbanism nr..X./07.08.2007, potrivit căruia imobilele situate în strada .X. nr.X identificate

prin plan de situație, CF nr..X. și .X., nr. top .X./2/1/1/2/1, .X., .X., .X. se află situate conform regimului juridic, în intravilan.

Termenul de teritoriu intravilan este definit prin Anexa nr.2 la Legea nr.350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, astfel : *“teritoriul care constituie o localitate se determină prin Planul urbanistic general și cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fără construcții organizate și delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având altă destinație, înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcții în condițiile legii”.*

Se reține că prin Certificatul de urbanism nr..X./07.08.2007 este menționată solicitarea de “realizare a unui ansamblu de locuințe cu regim de înălțime P+2, P+4”, în conformitate cu prevederile art. 2 lit.d) și art.91 din Legea fondului funciar nr.18/1991, republicată :

“ Art.2 În funcție de destinație, terenurile sunt : (...)

d) terenuri din intravilan, aferente localităților urbane și rurale, pe care sunt amplasate construcțiile, alte amenajări ale localităților, inclusiv terenurile agricole și forestiere ;

Art.91 (1) Amplasarea noilor construcții de orice fel se face în intravilanul localităților”.

Valoarea activelor a fost evidențiată inițial, respectiv în luna octombrie 2006 în debitul contului 232 *“Avansuri pentru imobilizări corporale în curs”* cu suma de .X. lei în baza antecontractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./20.10.2006.

Prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./27.08.2007 încheiat între vânzătorul X domiciliat în Austria prin mandatară X și cumpărătoarea S.C. .X. S.A reprezentată de Președintele Consiliului de administrație .X. .X., aflat la fila pagina X din dosarul cauzei a fost transferată proprietatea asupra unor imobile la prețul de X euro, achitat integral de cumpărătoare cu OP nr.X și X/04.12.2006.

Imobilele constau în :

- teren situat în .X., strada X înscris în CF .X. a localității .X. la A+1 cu nr. top .X. – grădină de X mp.,
- teren situat în .X., strada .X. nr.X înscris în CF .X. a localității .X. la A+5 cu nr.top .X./2/1/1/2/1 – grădină de X mp., precum și construcțiile edificate pe aceste terenuri.

Construcțiile edificate pe terenurile de mai sus înainte de 1950 dar neînscrise în Cartea funciară se identifică :

1. un garaj construit în regim parter din cărămidă în suprafață de X mp. – .X. lei,

2. arhiva construită în regim parter din cărămidă în suprafață de X mp. – X lei,
 3. școala construită în regim parter din cărămidă în suprafață de X mp. – X lei,
 4. pavilion II construit în regim P+E din cărămidă în suprafață de X mp. – X lei,
 5. anexa pavilion II construit în regim parter din paianță în suprafață de X mp. – X lei,
 6. pavilion III construit în regim P+E din cărămidă în suprafață de X mp. – X lei,
 7. birouri construite în regim D+P statistica, birou personal, spălătorie din cărămidă în suprafață construită de X mp. – X lei,
 8. morga construită în regim parter din cărămidă în suprafață construită de X mp. – X lei,
- imobilul situat în .X., strada X nr.X Zona .X. înscris în CF .X. a localității .X. la A+1 cu nr.top .X. - casă de lemn și teren de X mp. și cu nr. top .X. – grădină de X mp. – X lei.

Construcțiile edificate pe terenurile de mai sus înainte de 1950, dar neînscrise în Cartea Funciară se identifică astfel :

1. pavilion I adulți construit în regim P+E din cărămidă și lemn în suprafață construită de X mp. – X lei ,
2. anexa construită în regim S+P bucătărie, administrativ, magazie alimente din cărămidă în suprafață construită de X mp. – X lei.

S.C. .X. S.A a înregistrat la luna august 2007 formulele contabile :

211 = 232 .X. lei terenuri X mp., .X. mp
și .X., mp.

212 = 232 .X. lei diverse clădiri : casa de lemn, bucat. magazie administrativ, garaj, arhiva, școala, pavilion 2, anexa pavilion 2, pavilion 3, birouri, morga, pavilion 1.

Se reține că pe factura seria BVCAA nr..X./26.07.2010 în valoare de .X. lei reprezentând imobile, conform act de dare în plată nr..X./15.01.2010, emisă către persoana fizică .X. .X., contestatoarea a înscris în spațiul destinat TVA “*scutit conform art.141 alin.2 lit. f) din Legea nr.571/2003*”.

Potrivit susținerilor din răspunsul la notificare nr..X./23.02.2011, descărcarea gestiunii de activele vândute s-a efectuat conform notelor contabile :

6583 = 2111 .X. lei valoarea de vânzare
6581.03 = % .X. lei
212 .X. lei

cu cheltuiala nedeductibilă reprezentând diferența dintre preț de achiziție și preț de vânzare, fără să se colecteze TVA pentru diferență, deoarece bunurile au fost achiziționate de la persoana fizică.

Se reține că transferul dreptului de proprietate asupra imobilelor s-a efectuat la luna ianuarie 2010, odată cu cedarea activelor în valoare de .X. lei, conform cu înregistrările contabile și extrasele de carte funciară aflate la file 445 din dosarul cauzei, respectiv :

- extras de carte funciară nr..X./18.01.2010 pentru teren intravilan în suprafață de X mp. cu nr. top .X., .X. parcat în curte X mp + grădina .X. mp. și construcții (casa de lemn) cu nr. top .X. situate la adresa .X., Calea X.

În cadrul aceluiași extras este înscris sub nr. B 5 „*intabulare drept de proprietate cu titlul de dare în plată, dobândit prin Convenție, cota actuală de 1/1 - .X.căsătorită cu .X. .X.*”.

- extras de carte funciară nr..X./18.01.2010 pentru teren grădină în suprafață de X mp. cu nr. top .X. situat în .X..

În cadrul aceluiași extras este înscris sub nr. B 5 „*intabulare drept de proprietate cu titlul de dare în plată, dobândit prin Convenție, cota actuală de 1/1 - .X.căsătorită cu .X. .X.*”.

Din analiza înregistrărilor contabile și a extraselor de carte funciară, reiese că pe terenurile situate în intravilanul orașului .X., cumpărate de la .X., înregistrate cu nr. top .X., .X., .X. și ulterior cedate prin actul de dare în plată nr..X./15.01.2010 către persoana fizică .X. .X., existau construcții încă de la data cumpărării.

Din analiza Acordului de mediu nr.X/23.08.2005 și a Certificatului de urbanism nr..X./07.08.2007 emis de Primăria Municipiului .X., anexat în copie la fila X din dosarul cauzei, reiese că imobilele situate în strada .X. nr.36 identificate prin plan de situație, CF nr..X. și .X., nr. top .X./2/1/1/1/2/1, .X., .X., .X. se află în regim juridic de intravilan X II aprobat prin HCL nr.458/2005.

În ceea ce privește regimul tehnic, s-a solicitat „realizarea unui ansamblu de locuințe cu regim de înălțime P+2, P+4”, ceea ce probează odată în plus că respectivele terenuri sunt construibile, conform legislației în vigoare, motiv pentru care societatea nu poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată reglementată de pct.37 alin.1 lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitată.

În concluzie, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au aplicat cota de TVA de 19 %, conform art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data transferului dreptului de proprietate asupra terenurilor în sumă de .X. lei și nu cota de 24 %, precizată eronat prin contestație.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai sus citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

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

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu taxa judiciară de timbru în sumă de .X. lei și accesoriile în sumă de .X. lei

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielii cu taxa judiciară de timbru, în condițiile în care această cheltuială nu este aferentă realizării de venituri impozabile.

În fapt, S.C. .X. S.A a înregistrat la lunile septembrie și noiembrie 2007, în contul 635 *“Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”*, în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, suma de .X. lei reprezentând taxa judiciară de timbru plătită de societate pentru procesul intentat Autorității pentru Valorificarea Activelor Statului .X. pentru recuperarea imobilului denumit Secția .X. .X.. Sumele au fost achitate cu OP nr..X./22.11.2007, OP nr..X./23.11.2007, OP nr..X./14.06.2007, OP nr..X./21.11.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că taxa judiciară de timbru în sumă de .X. lei nu este de natură a diminua profitul impozabil al perioadei, nefiind efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, în conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea invocă în susținere prevederile OMFP nr.3055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și solicită acordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu taxa judiciară de timbru, pe motiv că acestea au fost efectuate în scopul reîntregirii capacității economice a societății fiind aferente activității economice, în baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :*„profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.*

Conform pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal : *„veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

La art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede că :

*“ Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate **în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”,* coroborate cu pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare unde se specifică :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare ”.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține faptul că pentru a fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil, **cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, respectiv cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că taxa judiciară de timbru a fost achitată urmare procesului intentat Autorității pentru Valorificarea Activelor Statului .X. pentru recuperarea imobilului denumit Secția .X. .X. care a fost garantat de S.C. .X. S.A pentru acordarea unui credit la fosta S.C. .X. S.A. .X. în favoarea S.C. .X. .X. S.R.L. din .X.. Deoarece beneficiara creditului nu a restituit suma împrumutată, debitul rezultat din acest contract a fost preluat de Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Statului .X..

Imobilul denumit Secția .X. .X., înscris în Cartea Funciară a municipiului .X. cu număr top .X./1/1/3/1/2 situat pe strada .X. .X. nr.166 a fost valorificat de către Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Statului .X. prin Procesul verbal de licitație nr..X./23.10.2001.

Prin Decizia nr..X./19.05.2006, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul declarat de reclamantă și a modificat Sentința nr..X./24.06.2005 în sensul admiterii contestației la executare formulată de reclamantă și anulării Procesului verbal de licitație nr..X./23.10.2001 privind vânzarea Secției .X. .X..

Pe cale de consecință, instanța supremă a decis ca desființarea cu caracter retroactiv a contractului de ipotecă are drept consecință și desființarea titlului executoriu emis de AVAS care a stat la baza licitației din 23.10.2001 privind vânzarea Secției .X. .X. și pentru restabilirea situației anterioare executării s-a constatat dreptul recurente S.C. .X. S.A. posibilitatea de a solicita acest lucru potrivit legii instanței competente, în temeiul art.404² (3) din Codul de procedură civilă.

Prin cererea de chemare în judecată nr. .X./2/2007, S.C. .X. S.A a solicitat instanței “ca prin sentința care se va pronunța să oblige pârâta Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Statului .X. la plata sumei de .X. lei reprezentând daune echivalente cu contravaloarea stabilită la prețul de circulație a imobilului teren și construcție denumită Secția .X. din .X., cu cheltuieli de judecată”.

Din Sentința comercială nr..X./16.02.2011 pronunțată în dosarul nr.X/03/2010 de Tribunalul .X. - Secția a VI-a comercială, aflată la fila X din dosarul cauzei, reiese că a fost respinsă ca neîntemeiată cererea contestatoarei, aceasta formulând recurs in data de 11.03.2011 prin care solicită casarea Sentinței comerciale nr..X./16.02.2011 și admiterea acțiunii pentru suma de .X. lei precizată în raportul de expertiză prezentat în instanță.

Posibilitatea utilizării activelor deținute de o societate este reglementată de art.125¹ pct.3 și art.127 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;

Art.127 (2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”.

Față de aceste prevederi legale, afirmația din contestație potrivit căreia toate acțiunile întreprinse în scopul reîntregirii capacității economice a societății ar fi aferente activității economice, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece veniturile la care se face referire nu sunt certe, cunoscute, atâta timp cât imobilul care ar fi trebuit să concure la realizarea lor nici nu aparținea societății contestatoare în anul 2007, societatea făcând referire la niște venituri ipotetice, care ar putea fi obținute în viitor, după recuperarea activului Secția .X. .X..

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că prin acțiunile în instanță, contestatoarea nu a urmărit reîntregirea patrimoniului, ci a solicitat daune în

sumă de .X. lei, reprezentând recuperarea contravalorii imobilului Secția .X. .X., conform recursul declarat în data de 11.03.2011 prin care solicită casarea Sentinței comerciale nr..X./16.02.2011 și admiterea acțiunii pentru suma de .X. lei.

Se reține că prin contestație, contestatoarea menționează că *“prin contractul de garanție imobiliară nr..X./1 autentificat la BNP .X. în data de 22.07.1998 încheiat între .X. sucursala .X. și societatea contestatoare, reprezentată de dl. X în calitate de împuternicit al președintelui CA, părțile au consimțit la constituirea unei ipotecii asupra imobilului Secția .X. .X. în favoarea băncii, ipoteca reprezentând “garantarea creditului, dobânzilor și comisioanelor aferente” unui credit acordat de .X., S.C. .X. S.R.L. din .X.”.*

Totodată, contestatoarea arată că *“X a semnat contractul de garanție imobiliară nr..X./1 pentru ipotecarea imobilului Secția .X. .X. în favoarea .X., în baza unui proces verbal de ședință AGA întocmit fără a avea aprobarea Adunării Generale a Acționarilor, prin Sentința penală nr.259/14.05.2004, Tribunalul .X. - Secția penală l-a condamnat pe dl. X pentru săvârșirea infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.25 CP raportat la art.260 CP și de art.291 CP”.*

Având în vedere că taxele judiciare de timbru au fost generate de constituirea unei ipotecii în favoarea .X. pentru obținerea unui credit de către o altă societate, S.C. .X. S.R.L. din .X. și nu de către contestatoare, cheltuielile cu taxa judiciară de timbru trebuiau imputate persoanelor vinovate de pierderea imobilului Secția .X. .X., deoarece ele nu au fost efectuate în favoarea societății, ci pentru o altă persoană, așa cum reiese din argumentele contestatoarei, citate mai sus.

Se reține că, deși la art.65 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se specifică : *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*, totuși S.C. X S.A. nu a prezentat pe parcursul căii administrative de atac, documente din care să reiasă că a deținut în anul 2007 activul Secția .X. .X. și l-a utilizat pentru producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru închiriere sau în scopuri administrative, așa cum prevede legea.

În concluzie, deoarece respectivele cheltuieli cu taxa judiciară de timbru în sumă de .X. lei, nu au contribuit la obținerea unor venituri în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil pe anul 2007

această sumă, în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitată.

În consecință, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei lei** aferent cheltuielilor cu taxa judiciară de timbru, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră : *“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”*.

4. Referitor la solicitarea societății de anulare a măsurii de diminuare a pierderii fiscale pe trim. I 2010 cu suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu taxa judiciară de timbru

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.06.2011** cu privire la cheltuiala nedeductibilă în sumă de **.X. lei** care a determinat diminuarea pierderii fiscale pentru trim.I 2010 nu au fost valorificate printr-o dispoziție de măsuri, act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.**

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr..**X./28.06.2011** a fost diminuată pierderea fiscală aferentă trim.I 2010 cu suma de **.X. lei** reprezentând taxa judiciară de timbru plătită de societate pentru acțiunea aflată pe rol la Inalta Curte de Casație și Justiție, pe motiv că respectiva cheltuială nu este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, în conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că suma de .X. lei reprezentând taxa judiciară de timbru înregistrată în contabilitate în luna februarie 2010, este deductibilă fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

*c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, **precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare**, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum”,* iar potrivit art.209 alin.(2) din același act normativ :

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

La pct.1 și pct.2 din Anexa 2 - Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, la Ordinul finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", se prevede că :

“ 1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.

2. Formularul se va completa ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale cu "Raport de inspecție fiscală" sau cu "Proces-verbal", în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabililor.”

Potrivit acestor prevederi legale citate mai sus, la finalizarea inspecției fiscale parțiale sau generale se întocmește raportul de inspecție fiscală în care se consemnează constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal și în baza căruia se emite *decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală*, și/sau, după caz, *dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală*, dispoziție care nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care

contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului. Cu alte cuvinte, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act administrativ, premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere și/sau, după caz, dispoziția de măsuri, acte administrative fiscale susceptibile a fi contestate.

Totodată pct.5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

*“ Alte acte administrative fiscale pot fi : **dispoziția de măsuri**, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație, etc ”.*

În consecință, având în vedere cele de mai sus, se constată necompetența materială a Direcției generale de soluționare a contestațiilor de a soluționa acest capăt de cerere referitor la diminuarea pierderii fiscale pentru trim I 2010 cu suma de **.X. lei** în condițiile în care constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.(1), art.214 alin.(1) lit.a) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.10.6, pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de S.C. .X. S.A pentru suma totală de **.X. lei** stabilită în sarcina sa prin Decizia de impunere

privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.06.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală, reprezentând :

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - majorări de întârziere aferente,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organelor de inspecție fiscală urmând ca, la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea, să fie înaintat organului competent, conform legii pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pe latura penală.

2. Respingerea ca neîntemeiată și nesusținută cu documente a contestației formulată de S.C. .X. S.A pentru suma totală de **X lei** reprezentând :

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - majorări de întârziere aferente,

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - majorări de întârziere aferente.

3. Constatarea necompetenței materiale privind soluționarea contestației formulată de S.C. .X. S.A împotriva diminuării pierderii fiscale pe trim.I 2010 cu suma de **.X. lei** și transmiterea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere spre competentă soluționare, Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

X