



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare
a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**Decizia nr. 245/2010
privind soluționarea contestației formulate
de SC X X 96 SRL
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr. 908.376/22.09.2009**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Antifraudă Fiscală prin adresa nr. X/21.03.2008, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 906.745/24.03.2008, asupra contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/14.02.2008 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/14.02.2008, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Antifraudă Fiscală.

Societatea contestă Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/14.02.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/14.02.2008, incheiate de organele de inspecție fiscală Direcția Antifraudă Fiscală în sumă de X lei reprezentând:

- **X lei** - taxă pe valoarea adăugată;
- **X lei** - majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată;
- **X lei** - impozit pe profit;
- **X lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei** - impozit pe veniturile obținute de nerezidenți persoane juridice;
- **X lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți persoane juridice.

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 în raport de data emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **X/14.02.2008** și de data depunerii contestației respectiv, **14.03.2008** astfel cum atestă ștampila Serviciului Registratură a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Întrucât în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art 207 și art. 209 alin. 1 lit c) din Ordonanța Guvernului nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I) Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/14.02.2008 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/14.02.2008, SC X X 96 SRL susține că sub aspect procedural, organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile prevăzute imperative de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în ceea ce privește obligațiile ce le incumbă la realizarea inspecției fiscale, procedând doar la verificarea prin sondaj a unor documente justificative.

De asemenea, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală și-au nesocotit atribuțiile în efectuarea inspecției fiscale, deoarece erau obligate să procedeze la: discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul societății, precum și de la terți, efectuarea de investigații fiscale.

Totodată, contestatoarea menționează faptul că organele de inspecție fiscală au nesocotit un drept esențial al societății, acela de a fi permanentă informată pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

Cu privire la constatările echipei de inspecție fiscală referitoare la determinarea unor obligații fiscale suplimentare de plată, și anume TVA și impozit pe profit cu majorările de întârziere aferente, acestea sunt nefondate și nedovedite, organele de inspecție fiscală modificând baza de impunere și neluând în considerare la calculul taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit anumite cheltuieli doar în baza unor adrese ale Oficiului Registrului Comerțului.

Contestatoarea consideră că documentele justificative în baza cărora s-au efectuat deducerile în contabilitatea societății îndeplinesc

toate condițiile de formă impuse de legislația fiscală la acel moment, și pe cale de consecință reprezintă “documente legale”.

Referitor la impozitul pentru veniturile obținute din România de nerezidenți, SC X X 96 SRL menționează faptul că acestea sunt rezultate din dobânzi realizate de persoane juridice rezidente ale Confederației X, și în baza Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate între Guvernul României și Guvernul Confederației X la data de 25.10.1993 și ratificată prin Legea nr. 60/1994, nu pot fi impozitate și în România, în condițiile în care au fost impozitate în țara de rezidență.

Societatea contestatoare susține că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile Convenției în stabilirea unui impozit suplimentar, aspect confirmat de prevederile art 11 din Coventie, intitulat “Dobânzi”.

II) Prin Raportul de Inspecție Fiscală nr. X/14.02.2008 în baza caruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/14.02.2008, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Antifraudă Fiscală au constatat următoarele:

Prin adresa nr. X/D/P/2005/25043X/2005 din data de 23.07.2007, înregistrată la Direcția Antifraudă Fiscală sub nr. X/30.07.2007, Brigada de Combatere a Criminalității Organizate București – Serviciul de Combatere a Marii Criminalități Economico – Financiare a sesizat Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția de Control Fiscal ca, în vederea finalizării cercetărilor în Dosarul penal nr. X/D/P/2005, în legătură cu posibilitatea comiterii de către reprezentanții SC X X 96 SRL, a infracțiunilor de evaziune fiscală și spălare de bani, și față de dispozițiile procurorului din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate și Terorism – Biroul Teritorial București, a solicitat efectuarea unei verificări la SC X X 96 SRL, în care să se aibă în vedere operațiunile de creditare a societății, precum și dacă societatea a prejudiciat bugetul de stat.

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 15.11.2007 – 30.01.2008 la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, având ca obiectiv verificarea modului de constituire, declarare și virare la bugetul general consolidat al statului a impozitelor, taxelor și contribuțiilor pentru perioada 01.01.2002 – 31.10.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. X X 96 SRL a înregistrat în contabilitate facturi emise de societăți comerciale care nu sunt înregistrate la Oficiul Registrului Comerțului la data emiterii, și prin urmare, nu sunt persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe

valoarea adăugată, precum și faptul că anumite facturi fiscale nu îndeplinesc condițiile prevăzute de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare după cum urmează:

- **X lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **X lei** - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **X lei** - impozit pe profit;
- **X lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

Referitor la impozitul pentru veniturile obținute din România de nerezidenți, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X X 96 SRL, în calitate de împrumutat, a încheiate contracte de împrumut cu JOYINVEST, societate cu sediul în X, în calitate de împrumutator, pentru care nu a constituit și nu a reținut la sursă impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile sub formă de dobânzi, stabilind în acest sens sume suplimentare, reprezentând:

- **X lei** - impozit pe veniturile obținute de nerezidenți persoane juridice;
- **X lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți persoane juridice.

Prin adresa nr. X/13.12. 2007, Direcția Antifraudă Fiscală a înaintat Ministerului Internelor și Reformei Administrative – Brigada de Combatere a Criminalității Organizate București Procesul – verbal nr. X/30.11.2007, iar cu adresa nr. X/17.03.2008, au fost înaintate Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/14.02.2008 și Raportul de inspecție fiscală nr. X/14.02.2008, în vederea dispunerii măsurilor legale, conform competențelor, pentru încălcarea prevederilor Legii nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, republicată, coroborate cu prevederile Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada

verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se mai poate investi cu privire la legalitatea stabilirii obligațiilor suplimentare, în condițiile în care, din data de 07.07.2010 SC X X 96 SRL a fost radiată de la Oficiul Registrului Comerțului, nemaifiind persoană impozabilă, subiect de drepturi și obligații, organul fiscal având obligația de a scădea din evidențe creanțele fiscale datorate de debitor după radiere, indiferent dacă a fost atrasă sau nu răspunderea altor persoane.

În fapt, prin Decizia nr. 176/03.06.2008, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a suspendat soluționarea contestației formulate de SC X X 96 SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/14.02.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/14.02.2008, încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Antifraudă Fiscală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, pentru suma totală de **X lei, reprezentand:**

- **X lei** - taxă pe valoarea adăugată;
- **X lei** - majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată;
- **X lei** - impozit pe profit;
- **X lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei** - impozit pe veniturile obținute de nerezidenți persoane juridice;
- **X lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți persoane juridice.

În data de 21.09.2009, prin adresa înregistrată la Registratura Generală a Ministerului Finanțelor Publice cu nr. X, SC X X 96 SRL, prin avocat X, transmite Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor Rezoluția din data de 06.03.2009 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria Sectorului 3 București în Dosarul nr. X/P/2007 prin care se dispune *„neînceperea urmării penale față de X, sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art. 272 pct. 2 din Legea nr. 31/1990 și respectiv art. 9 lit. c) din Legea nr. 241/2005”*. În acest sens, în temeiul art. 214 alin. 3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se solicită reluarea procedurii administrative și soluționarea pe fond a contestației formulate.

În temeiul prevederilor pct. 10.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu adresa nr. 908.376/02.10.2009 s-a transmis Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală, Rezoluția din data de 06.03.2009 pentru a ne comunica punctul de vedere, iar cu adresa nr. X/27.11.2009, Direcția Generală Juridică comunică faptul că rezoluția la care facem referire este definitivă, nefiind formulată plângere în termenul prevăzut de lege.

În consecință, potrivit prevederilor art. 214 alin. 3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, încetând motivul de suspendare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a reluat procedura de soluționare a contestației.

La data reluării procedurii de soluționare, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, s-a constatat că prin Sentința comercială nr. X/22.02.2010 din data de 22.02.2010 pronunțată în dosarul nr. X/3/2008, instanța judecătorească a dispus închiderea procedurii insolvenței împotriva debitorului SC X X 96 SRL și radierea acesteia din Registrul Comerțului București. Potrivit informațiilor publicate pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, SC X X 96 SRL a fost radiată la data de 07 iulie 2010.

În drept, art. 32 din Decretul nr. 31/1954 privitor la persoanele fizice și juridice, cu modificările și completările ulterioare, prevede că **“Persoanele juridice sunt supuse înregistrării sau înscrierii, dacă legile care le sunt aplicabile reglementează aceasta înregistrare sau înscriere”**, iar la art. 40 din același act normativ se stipulează că **“Persoana juridică încetează de a avea ființa prin comasare, divizare sau dizolvare”**.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 1 alin. 1) din Legea nr. 26/1990 privind Registrul Comerțului, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **“Comercianții, înainte de începerea comerțului, precum și alte persoane fizice sau juridice, prevăzute în mod expres de lege, înainte de începerea activității acestora, au obligația să ceară înmatricularea în registrul comerțului, iar în cursul exercitării și la încetarea comerțului sau, după caz, a activității respective, să ceară înscrierea în același registru a mențiunilor privind actele și faptele a căror înregistrare este prevăzută de lege”**.

Art. 5 alin. 1) din același act normative prevede că **“Înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului ori de la publicarea lor în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, sau în altă publicație, acolo unde legea dispune astfel”**.

În speță sunt incidente și prevederile art. 17 alin. 1) și alin. 2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.

Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii”.

coroborat cu dispozițiile art. 176 alin. 6) din același act normative în care se menționează:

“Creanțele fiscale datorate de debitori, persoane juridice, radiati din registrele în care au fost înregistrați potrivit legii se scad din evidența analitică pe plătitor după radiere, indiferent dacă s-a atras sau nu răspunderea altor persoane pentru plata obligațiilor fiscale, în condițiile legii”.

În temeiul acestor prevederi legale se reține că o societate comercială ia naștere în momentul înmatriculării la Oficiul Registrului Comerțului, iar în cazul încetării activității este radiată de la Oficiul Registrului Comerțului, ceea ce înseamnă încetarea în fapt a existenței agentului economic respectiv.

Având în vedere cele prezentate, se reține că odată cu închiderea procedurii insolvenței societatea comercială supusă unei astfel de proceduri își încetează existența din punct de vedere juridic, nemaiputând fi subiect de drepturi și obligații, pe cale de consecință nici subiect al raporturilor de drept fiscal.

În această situație, Codul de procedură fiscală a reglementat o procedură specială prin care creanțele fiscale datorate de către persoanele juridice radiate, potrivit legii, se scad din evidența analitică

pe plătitor, indiferent dacă instanța judecătorească a dispus sau nu atragerea răspunderii personale și patrimoniale a altor persoane.

Cu privire la soluționarea pe fondul cauzei a contestației pe cale administrativă, în condițiile în care persoana juridică titular al dreptului material la acțiune a încetat să mai existe, iar instanța ar putea atrage răspunderea personală și patrimonială a altor persoane, Direcția Generală Legislație și Proceduri Fiscale s-a pronunțat prin adresa nr. X/14.04.2008, într-o speță similară, în sensul că:

“ Având în vedere datele prezentate reiese că odată cu închiderea procedurii insolvenței societatea comercială își încetează existența.

Pe de altă parte, societatea radiată nu mai poate fi subiect de drept al raportului juridic fiscal, fapt pentru care apreciem că organul de soluționare competent ar trebui să emită o decizie de încetare a procedurii de soluționare în care să ia act de soluția instanței judecătorești prin care s-a închis procedura insolvenței declanșată împotriva societății și s-a dispus radierea acesteia din evidențele Oficiului Registrului Comerțului.

De asemenea, având în vedere că societatea și-a încetat existența apreciem că decizia de soluționare a contestației nici nu trebuie comunicată vreunei persoane fizice sau juridice”.

Având în vedere că SC X X 96 SRL a fost radiată, iar organul fiscal are obligația de a proceda la scăderea din fișa pe plătitor a obligațiilor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. X/14.02.2008 emisă de Direcția Antifraudă Fiscală, indiferent de faptul că instanța va dispune sau nu atragerea răspunderii personale și patrimoniale a altor persoane, contestația formulată a rămas fără obiect, luându-se act de faptul că titularul dreptului material la acțiune a încetat să mai existe.

Pentru considerentele reținute și în temeiul art. 216, art. 17, art. 176 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 12.1 lit. c) din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precum și cu art. 1 și art. 5 din Legea nr. 26/1990 privind Registrul Comerțului, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 32 și art. 40 din Decretul nr. 31/1954 privitor la persoanele fizice și juridice, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulate de SC X X 96 SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/14.02.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/14.02.2008, încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Antifraudă Fiscală, ca rămasă fără obiect, luându-se act de faptul că titularul dreptului procesual a încetat să mai existe, fiind radiat de la Oficiul Registrului Comerțului.

X
DIRECTOR GENERAL