



Ministerul Finantelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice Dâmbovița
Biroul Soluționare Contestații



Str. Calea Domnească nr. 166
Târgoviște, Dâmbovița
Tel: +0245 616779
Fax: +0245 615916
email:
Giannina.Vasile.DB@mfinante.ro
Nr....

DECIZIA nr. 102/2009
privind soluționarea contestației nr....
formulată de **S.C. "... S.R.L.** din ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice Dâmbovița a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Dâmbovița asupra contestației nr. ..., formulată de **S.C. "... S.R.L.** cu sediul în localitatea **Târgoviște**, str. ..., nr. ..., județul **Dâmbovița**, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Dâmbovița sub numărul J..., având codul unic de înregistrare RO...

Cu adresa nr. ... confirmată de primire în data de ..., s-a solicitat contestatoarei precizarea numărului și data deciziei atacate. Cu adresa nr. **S.C. ... S.R.L.** din **Târgoviște** precizează că formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale nr. ... și a Raportului de inspecție fiscală nr. ... emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Dâmbovița.

Suma totală contestată este de... **lei**, reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar ;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar.

Petenta contestă totodată și instituirea de măsuri asiguratorii, prin blocarea contului bancar al societății cu suma de ... lei.

Contestația a fost formulată în termenul legal, poartă semnătura reprezentantului legal al societății și amprenta ștampilei **S.C. "... S.R.L.** din **Târgoviște**.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 206, 207 și 209 alin. 1 pct. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice Dâmbovița este competentă să soluționeze contestația formulată de **S.C. "... S.R.L.** din **Târgoviște** .

I. Prin contestația formulată, **S.C. "... S.R.L. din Târgoviște** nu este de acord cu constatările organului de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. Dâmbovița din următoarele motive:

Toate contractele de împrumut ale societății au clauze de rambursare sub un an, așa cum rezultă din anexa nr. 21. Organul de inspecție fiscală justifică sumele suplimentare calculate făcând referire la pct. 60 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. Petenta menționează că organul fiscal "culege" din textul pct. 60 numai ceea ce i-a fost favorabil. Organul fiscal "ocolește" din textul pct. 60 propoziția "sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3", grad în funcție de care a și calculat impozitul de profit suplimentar, grad în a cărei formulă de calcul ar trebui să intre numai valoarea contractelor de împrumut, care au ca și clauză un termen de rambursare mai mare de un an, așa cum specifică art. 23, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal. De asemenea, organul fiscal face referire și la pct. 63 din H.G. nr. 44/2004. Contractele de împrumut ale societății sunt contracte distincte unul față de celălalt și nu există prelungiri ale termenelor de rambursare stabilite.

Față de cele precizate, **S.C. ... S.R.L. din Târgoviște** solicită anularea sumelor și măsurilor stabilite de organul de control prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ..., decizie pe care o consideră netemeinică și nelegală.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... organele de control ale Activității de Inspectie Fiscală Dâmbovița, au stabilit că la data de ... societatea comercială "**... S.R.L. din Târgoviște**" a înregistrat o pierdere fiscală rezultată din diferențele de curs valutar aferente unor împrumuturi primite de la alte entități, nedeductibilă din punct de vedere fiscal, întrucât capitalul propriu la această dată a avut valoare negativă. Astfel, organul de control a considerat că au fost încălcate prevederile art. 23, alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 60 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare calculând impozit pe profit suplimentar în sumă de ...lei. Totodată, la data de ... societatea comercială "**... S.R.L. din Târgoviște**" a înregistrat o pierdere fiscală rezultată din diferențele de curs valutar aferente unor împrumuturi primite de la alte entități, nedeductibilă din punct de vedere fiscal, întrucât gradul de îndatorare a fost mai mare decât trei, rezultând o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă ...lei, fiind încălcate astfel prevederile art. 23, alin. 2 și art. 26, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind

Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 63 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Organul de control a mai stabilit suplimentar și suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar ca urmare a calculului eronat al impozitului pe profit pe anul 2008 prin preluarea eronată a pierderilor de recuperat din anii precedenți (... lei în loc de ... lei).

În conformitate cu prevederile art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pentru debitul stabilit suplimentar au fost calculate majorări de întârziere (pentru perioada ...) în sumă de ... lei.

III. Având în vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile contestatoarei și în raport cu actele normative în vigoare, s-au reținut următoarele:

1. În ceea ce privește capătul de cerere referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice Dâmbovița a fost investită să se pronunțe dacă această sumă a fost legal determinată.

În fapt, se reține că echipa de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Dâmbovița a stabilit pentru perioada verificată (...) că societatea comercială " ..." S.R.L. din **Târgoviște** a înregistrat și declarat impozit pe profit în sumă de ... lei, față de ... lei stabilit de inspecția fiscală, rezultând un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei.

În analiza susținerilor părților și a documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că în sensul art. 23, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicat, cu modificările și completările ulterioare, *capitalul împrumutat* reprezintă totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, indiferent de data la care acestea au fost contractate. În capitalul împrumutat se includ totodată și creditele sau împrumuturile cu termen de rambursare mai mic de un an atunci când există prelungiri ale acestui termen, *iar perioada de rambursare curentă, la care se adaugă și perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășesc un an.*

În conformitate cu pct. 63 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare se reține că împrumuturile luate în calcul la stabilirea gradului de îndatorare a societății comerciale ... S.R.L. din

Târgoviște îndeplinesc condițiile prevăzute de dispozițiile legale, deoarece:

- termenul de rambursare a fost prelungit în fapt (textul de lege nu distinge între modul de prelungire contractuală și prelungirea mutuală, tacită);
- perioadele de rambursare a împrumuturilor depășesc un an, așa cum se poate observa și din anexa nr. 21 anexată la dosar, ele nefiind rambursate în totalitate nici până la data încheierii raportului de inspecție fiscală.

Se reține, de asemenea, că susținerile petentului sunt contradictorii în sensul că, pe de o parte susține că "organul fiscal ocolește din textul pct. 60 din Legea nr. 571/2003 propoziția << sau gradul de îndatorare este mai mare decât trei >> pentru ca, în continuare să menționeze că << grad în funcție de care a și calculat impozitul pe profit suplimentar >>".

În consecință, gradul de îndatorare a fost stabilit de organele de inspecție fiscală cu aplicarea legală a dispozițiilor legii, astfel că, contestația urmează a fi respinsă pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, având în vedere faptul că pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit analizat anterior, soluția a fost de respingere, conform principiului "accesoriul urmează principalul" și pentru majorările aferente acestui capăt de cerere soluția va fi de respingere.

În drept, contestația își găsește soluționarea în prevederile următoarelor acte normative:

Art. 23, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale."

Pct. 60 și pct. 63 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

60. În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.

63. În sensul art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, cu excepția celor prevăzute la alin. (4) al art. 23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate.

În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.

Art. 26, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

2. În ceea ce privește capătul de cerere referitor la Raportul de inspecție fiscală nr. ..., Direcția Generală a Finanțelor Publice Dâmbovița a fost investită să se pronunțe dacă poate fi analizată pe fond cauza în situația în care acesta nu constituie titlu de creanță, respectiv act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.

În fapt, S.C. ... S.R.L. din Târgoviște, prin contestația înregistrată la D.G.F.P. Dâmbovița contestă și Raportul de inspecție fiscală nr. ...

Se reține faptul că în conformitate cu prevederile art. 109 din O.G. nr. 92/2003 republicată, rezultatele inspecției fiscale consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. ..., au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. ..., ce produce efecte juridice de drept fiscal.

Astfel, titlul de creanță fiscală și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta crează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare**. De altfel, în art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede cu claritate faptul că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Raportul de inspecție fiscală nu crează prin el însuși o situație juridică nouă, el fiind supus avizării șefului de serviciu și aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală și stând la baza emiterii deciziei

de impunere. Sumele înscrise în raport reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

În drept, art. 85 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Art. 109 din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 106.1, 106.2, 106.3 și 107.1 din H.G. nr. 1050/2004 stipulează următoarele:

art. 109 - *“Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

(3) Deciziile prevăzute la alin. (2) se comunică în termen de 7 zile de la data finalizării raportului de inspecție fiscală.”

106.1 - Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2 - La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3 - Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

107.1 - Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit

legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii; [...]"

Art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"(2) *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.*"

3. Referitor la capătul de cerere privind instituirea măsurilor asiguratorii, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Dâmbovița are competența materială de a se investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestația nu respectă prevederile art. 209, alin. 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, contestația societății are, pentru acest capăt de cerere, caracterul unei contestații la executare, încadrându-se în prevederile art. 172, alin. 1 și 4 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Aceste prevederi legale stipulează următoarele:

(1) *Persoanele interesate pot face contestație împotriva oricărui act de executare efectuat cu încălcarea prevederilor prezentului cod de către organele de executare, precum și în cazul în care aceste organe refuză să îndeplinească un act de executare în condițiile legii.*

(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență.

În drept, potrivit art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală, se soluționează după cum urmează:

a) *contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal".*

De asemenea, prin pct. 5.1 din O.M.F.P. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

“Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedura fiscală, republicat, sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate și faptul că Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii are caracterul unui act de executare silită, D.G.F.P. Dâmbovița, prin Biroul soluționare contestații nu se poate investi cu soluționarea acesteia, întrucât, conform dispozițiilor legale, competența de soluționare aparține instanței judecătorești în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contestatului, respectiv Judecătoria Târgoviște astfel că urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca inadmisibilă, contestația urmând a fi transmisă pentru acest capăt de cerere spre competență soluționare instanței de judecată competentă, respectiv Judecătoria Târgoviște.

Pe considerentele arătate în conținutul proiectului de decizie și având în vedere prevederile art. 23, alin.(1) și art. 26, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 85 alin. (1), art. 109, art. 172, alin. 1 și 4, art. 206 alin. (2), art.209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 106.1, 106.2, 106.3 și 107.1 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct. 5.1 din O.M.F.P. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 60 și pct. 63 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile art. 70, art. 210, art. 211 și 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației nr. ... formulată de **S.C. “...” S.R.L. Târgoviște** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... întocmită de organele de control ale Activității de Inspectie Fiscală Dâmbovița pentru suma

totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar ;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar.

2. Respingerea ca inadmisibilă a contestației formulată de **S.C. "... S.R.L. Târgoviște** pentru capătul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr. ... emis de D.G.F.P. Dâmbovița – Activitatea de Inspecție Fiscală.

3. Respingerea ca inadmisibilă a contestației pentru capătul de cerere privind Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii emisă la data de de către D.G.F.P. Dâmbovița – Activitatea de Inspecție Fiscală, Biroul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Dâmbovița declinându-și astfel competența de soluționare, contestația urmând a fi transmisă instanței judecătorești competente, respectiv Judecătoria Târgoviște.

4. În conformitate cu prevederile art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 (șase) luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Dâmbovița.

...
Director Coordonator

Avizat,

...
Consilier juridic