

DECIZIA nr.239/2011/23.01.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. ... S.R.L. din ...**, asupra contestației înregistrată sub nr.../22.03.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../10.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../10.02.2011, comunicată petentei la data de 22.02.2011, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestatia, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Suma contestată este de **... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr.../22.03.2011, petenta invocă următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit

Referitor la constatările redată la Cap.III, lit.A, pct.5a) din raportul de inspecție fiscală

În vederea dovedirii stării de fapt societatea a pus la dispoziția inspectorilor fiscali un "Raport de Expertiză Tehnică - evaluare lucrări la imobilul situat în ..., str. ..., nr...", efectuat de către dl. ing. ... expert tehnic în construcții, având carnetul de expert tehnic nr..... În aceste documentații sunt prezentate acele lucrări de construcții care întrunesc condițiile de a fi încadrate în categoria lucrărilor de reparații și pot fi imputate pe seama cheltuielilor. Inspectorii fiscali au ignorat acest mijloc de probă și au refuzat să apeleze la serviciile unui alt expert tehnic pentru întocmirea unei expertize în acest sens, așa cum prevede art.55 din Codul de procedură fiscală.

Cheltuielile în sumă de ... lei au fost efectuate în scopul de a păstra parametrii tehnici ai imobilului, așa cum rezultă și din "Raportul de expertiză tehnică" - "Aceste cheltuieli efectuate nu au avut ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai construcțiilor edificate (nu s-au realizat adăugiri pe verticală și pe orizontală cu alte construcții, suprafețele totale interioare și exterioare au rămas aceleași) efectul fiind numai acela de a se realiza o continuare a utilizării acestor construcții în condițiile în care la achiziție aceste construcții erau în stare de a nu putea fi utilizate la parametrii corespunzători datorită neefectuării reparațiilor curente la termene (sunt construcții vechi realizate în perioada anilor 1970, fără a avea efectuate anterior

achiziției reparațiile curente la termene, în acest caz acumulându-se degradări mari ale finisajelor și instalațiilor, pentru a putea fi utilizate aceste construcții aveau nevoie ca aceste reparații să se efectueze)".

Cheltuielile în cauză trebuiau să micșoreze masa impozabilă a societății în perioada 2004-2006 și nu în anul 2009, și în consecință societatea trebuia să declare obligații fiscale de natura impozitului pe profit mai mici.

Dacă lucrările ar fi fost efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici ai imobilului, organele de inspecție fiscală trebuiau să dea curs emiterii unei Dispoziții de măsuri potrivit OMFP nr.14/2010, în sensul contabilizării corecte a investiției și calcularea, pentru perioada 2004-2009, a amortizării aferente clădirii și implicit la micșorarea masei de impunere cu aceste cheltuieli.

Referitor la constatările redatate la Cap.III, lit.A, pct.5b) din raportul de inspecție fiscală

Nici în cazul lucrărilor de construcții în valoare totală de ... lei organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare documentele justificative prezentate de societate cu toate că la pag.4 din raportul de inspecție fiscală aceștia au menționat faptul că "... nu a prezentat în timpul controlului documente din care să rezulte că s-au efectuat înregistrări contabile în conturi bilanțiere sau în conturi în afara bilanțului, cu toate că pentru anumite perioade au fost întocmite situații de lucrări". Din această generalizare nepermisă și insuficientă cercetare a stării de fapt organele de control au tras concluzia că aceste cheltuieli nu sunt deductibile.

Organele de control au considerat că unitatea deține acte doveditoare insuficiente pentru dovedirea prestării serviciilor cu toate că pentru întreaga sumă de ... lei au fost prezentate toate documentele enumerate la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Pentru suma de ... lei există devize de lucrări analitice și procesul-verbal de recepție parțială nr..../30.06.2007.

Contractul nr..../14.11.2006 și creanțele certe în devizele de lucrări nefacturate au fost cesionate de către S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L. în data de 16.07.2007.

În perioada 16.07.2007-26.08.2008 au mai fost efectuate lucrări în sumă netă de ... lei justificate cu situații de lucrări din data de 10.06.2008 și proces-verbal de recepție parțială nr..../10.06.2008.

Contractul preluat de S.C. ... S.R.L. a fost încă o dată cesionat către S.C. ... S.R.L. în data de 26.08.2008 pentru suma de ... lei, reprezentând valoarea totală a creanțelor nefacturate provenite din valoarea lucrărilor de construcții efectuate.

În data de 14.03.2009 a fost finalizată ultima lucrare contractată, în sumă de ... lei și s-a realizat recepția finală a tuturor lucrărilor în sumă totală de ... lei + T.V.A., care a fost urmată de factura nr..../20.03.2009 cu aceeași valoare.

Prin urmare, toată construcția a fost justificată cu documente adecvate, iar cesionarea succintă a contractului inițial nu are nici o relevanță din punct de vedere fiscal, deoarece datoriile societății au rămas la valoarea lucrărilor de construcții efectiv realizate.

În ceea ce privește condițiile care trebuie îndeplinite de înscrisuri pentru a dobândi calitatea de document justificativ, reglementate în mod general prin

prevederile Legii contabilității nr.82/1991 (art.6 alin.1), coroborate cu prevederile Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, completate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal, care enumeră elementele facturilor fiscale, și prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, au fost respectate de cel care a emis factura în cauză. Prezentarea contului bancar nu figurează între informațiile obligatorii, iar referitor la identificarea persoanei care răspunde pentru tranzacția în cauză, pe factură apare numele și prenumele acestuia, respectiv numele domnului ... și numărul actului de identitate.

Referitor la constatările redată la Cap.III, lit.A, pct.5c) din raportul de inspecție fiscală

Organele de inspecție fiscală au ignorat în totalitate prevederile Codului fiscal care se aplică pentru tratamentul cheltuielilor determinate de diferențele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice la care se dețin participații și prezintă propriile idei și concepții despre vânzarea titlurilor de participare deținute de S.C. ... S.R.L. la S.C. ... S.R.L. afirmând următoarele: "... apreciem că prețul de vânzare obținut este nejustificat de mic, fiind unul incorect, ...".

Tratamentul fiscal aplicabil pentru tranzacția în cauză este prevăzut la art.21 alin.(4) lit.h) din Codul fiscal potrivit căruia "*Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

[...]

h) Cheltuielile determinate de diferențele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice la care se dețin participații, precum și de diferențele nefavorabile de valoare aferente obligațiunilor emise pe termen lung, cu excepția celor determinate de vânzarea-cesionarea acestora".

La aprecierea prețului de vânzare a acțiunilor organul de control nu au nici o constatare fundamentată, ignorând în totalitate prevederile art.7 pct.26 din Codul fiscal privind definiția prețului de vânzare: "26. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială".

Mai mult, organele de control nu au analizat nici informațiile publice postate pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice pentru a verifica valoarea contabilă a activului net al societății ... S.A., în insolvență. Din datele publicate pentru anul 2009 capitalul propriu al societății era negativ (și au avut o valoare negativă și la data vânzării lor), ceea ce înseamnă că acțiunile în cauză nu au nici măcar o valoare contabilă.

Referitor la constatările redată la Cap.III, lit.A, pct.5d) din raportul de inspecție fiscală

Factura nr.../18.12.2009 într-adevăr a fost completată eronat, dar suma de ... lei nu a fost dedusă din baza impozabilă a impozitului pe profit, așa cum susțin organele de control, ci a fost înregistrată în contul 231 "Imobilizări în curs".

Organele de control aveau obligația permiterii contribuabilului de a efectua corecturile necesare conform art.159 pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, deoarece prin corectarea acestora nu s-ar fi modificat baza de impozitare, suma T.V.A. aferentă sau regimul fiscal al operațiunii

facturate inițial. Totodată, consideră că, în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală puteau să suspende inspecția fiscală și să emită, conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1939/2004, formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, pentru remedierea deficiențelor constatate în timpul inspecției fiscale. În urma corectării, baza de impunere a impozitului pe profit nu s-ar fi modificat, dar factura corectată ar fi fost conformă cerințelor legale privind condițiile obligatorii pentru a avea calitatea de document justificativ și ca atare T.V.A. aferentă ar fi fost deductibilă.

Referitor la argumentul prezentat în Raportul de inspecție fiscală potrivit căruia antecontractul nu a fost autentificat de un notar public, consideră că "este cu totul nelegal, deoarece un antecontract are ca obiect o promisiune de vânzare și cumpărare și nu un teren (când într-adevăr există obligația încheierii actului translativ de proprietate în formă autentică), fapt pentru care acesta nu se supune obligativității autentificării.

"Tot ca o insuficiență nepermisă a cercetării stării de fapt de către organele fiscale prezintă și concluzia că suma de ... lei + T.V.A. ar fi un simplu avans la antecontract, deoarece din această sumă ... eur reprezintă arvună, așa cum este specificat în documentul în cauză".

Referitor la nerealizarea de venituri în show-room-ul din ..., invocând prevederile art.21 alin.(1) și alin.(2) lit.i) din Codul fiscal, consideră că organele de inspecție fiscală au interpretat eronat prevederile legale, atunci când au constatat că cheltuielile de marketing sunt deductibile numai când efectuarea acestora se reflectă direct în veniturile realizate. Prevederile art.21 alin.(2) lit.i) din Codul fiscal nu prevăd nici o restricție referitoare la existența angajaților, înregistrarea unui punct de lucru, etc.

Organele de inspecție fiscală au calificat aceste raporturi juridice în mod greșit ca și prestări servicii, solicitând acte specifice acestui tip de raporturi juridice, prin obligarea societății la respectarea prevederilor pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, întrucât aceste prevederi nu se referă la cheltuielile cu chiriile, ci numai la cele de prestări servicii și "nu există nici o motivare în sensul că din ce cauză ar fi necesară recalificarea acestor raporturi".

Referitor la constatările redată la Cap.III, lit.B, pct.5a) și b) din raportul de inspecție fiscală

Întrucât cheltuielile în cauză trebuie calificate ca și deductibile la calculul profitului impozabil, și T.V.A. aferentă este deductibilă, având în vedere faptul că toate facturile (în afară de factura nr.../18.12.2009) conțin toate elementele obligatorii cerute de lege pentru a fi considerate "documente justificative" apte de a fi înregistrate în contabilitate și de a produce efecte juridice și fiscale. Facturile conțin toate elementele necesare identificării operațiunii economice efectuate, atât sub aspectul identității părților cât și sub aspectul conținutului, cantitativ și valoric, fapt pentru care consideră că este justificată acceptarea T.V.A. înscrisă în acestea ca fiind deductibilă.

Factura nr.../18.12.2009 emisă de S.C. ... S.R.L. a fost întocmită eronat, dar societatea a fost privată de către inspectorii fiscali de dreptul de a corecta această factură împreună cu furnizorul.

B) Față de aspectele contestate se reține că, urmare verificării efectuate de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. ... S.R.L. din ...* - având ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../08.02.2011 și Decizia de impunere nr.../10.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care au fost stabilite suplimentar în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere susținerile societății și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Impozit pe profit

1. Referitor la constatările redacte la Cap.III, lit.A, pct.5 a) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în luna februarie 2009, S.C. ... S.R.L. a cuprins în categoria cheltuielilor de exploatare, deductibile fiscal, suma de ... lei, înregistrată în evidența contabilă în Registrul Jurnal (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală) la pozițiile 256 și 257 din data de 24.02.2009, respectiv 28.02.2009, precum și .../20.02.2009, prin următoarele articole contabile:

- 628 "Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți" = 231 "Imobilizări corporale în curs" cu suma de ... lei, și concomitent
- 121 "Profit și pierdere" = 628 "Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți", cu suma de .. lei, cu mențiunea "diferențe din reevaluare 2006".

Organele de inspecție fiscală au reținut că, în urma discuțiilor purtate cu d-na ... (administrator al societății verificate) aceasta a susținut că înregistrarea în cauză a fost efectuată datorită faptului că, în perioada 2002 - 2006, unele lucrări efectuate la imobilul pe care societatea îl deține în proprietate, situat în ..., str...., nr.../..., au fost înregistrate în mod eronat în debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs". În acest sens, administratorul societății a prezentat organelor de control un dosar care, conform afirmațiilor sale, conține situații privind lucrări efectuate de către terțe persoane juridice în perioada 2002 - 2006, lucrări care, în fapt, ar fi reprezentat cheltuieli de întreținere și reparații ale imobilului în cauză și nu investiții în curs, motiv pentru care, în cursul lunii februarie 2009, s-a procedat la efectuarea corecțiilor prin înregistrările contabile mai sus menționate.

Față de aceste susțineri ale administratorului societății, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, acestea nu au suport legal întrucât, chiar și în

condițiile în care afirmațiile acestuia s-ar justifica, unitatea avea obligația de a proceda în conformitate cu prevederile pct.13 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, potrivit căroră "*Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv [...]*".

Întrucât din documentele prezentate pe parcursul inspecției fiscale nu au putut fi identificate lucrările în cauză pentru a se stabili natura acestora (investiții sau reparații) și nici perioada în care acestea au fost efectuate (în intervalul de timp 2002-2006) organele de inspecție fiscală au concluzionat că, prin înregistrarea în debitul contului 628 "Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți" a sumei de ... lei, în luna februarie 2009, au fost majorate în mod nejustificat cheltuielile de exploatare ale anului 2009 și implicit a fost denaturat rezultatul fiscal al aceluiași an cu suma în cauză, fiind încălcate prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care, cu ocazia controlului au **procedat la recalcularea rezultatului fiscal aferent perioadei în care acestea au fost înregistrate.**

2. Referitor la constatările redată la Cap.III, lit.A, pct.5 b) și lit.B, pct.5 a) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în baza facturii nr.../20.03.2009 emisă de S.C. ... S.R.L. din ... (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală), cu notele contabile înregistrate în Registrul jurnal general sub nr.15 și 16, S.C. ... S.R.L. a înregistrat, în luna martie 2009, ca și cheltuială de exploatare, deductibilă fiscal, suma de ... lei reprezentând, conform specificațiilor înscrise în factură, contravaloare "Lucrări de amenajări reparații conform contractului .../14.03.2009" și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei.

Contractul de prestări servicii nr.../14.11.2006, încheiat între S.C. ... S.R.L., în calitate de prestator, și S.C. ... S.R.L., în calitate de beneficiar, având ca obiect "prestări de servicii conform devizului anexat privind amenajarea și repararea imobilului din ..., str. ..., nr...., în suprafață totală de ... mp, conf. Extras CF nr.../N", reprezintă anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală. Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea verificată a prezentat documente din care rezultă că, contractul de prestări servicii nr.../14.11.2006 a fost cesionat în data de 16.07.2007 către ... S.R.L., care la rândul său l-a cesionat în favoarea S.C. ... S.R.L. în data de 26.08.2008 (copia contractelor de cesiune reprezintă anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală).

Cu toate că din situațiile de lucrări prezentate organelor de inspecție fiscală (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală) rezultă că lucrările în cauză s-au desfășurat în perioada 2006 - 2009, din verificările efectuate nu s-au constatat decontări parțiale între cele două societăți în perioada respectivă și nici emiterea unor facturi parțiale în baza situațiilor de lucrări prezentate.

De asemenea, în timpul controlului, S.C. ... S.R.L. nu a prezentat documente din care să rezulte că s-au efectuat înregistrări contabile în conturi

bilanțiere sau în conturi în afara bilanțului, cu toate că, pentru anumite perioade au fost întocmite situații de lucrări.

Conform art.7 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea avea obligația să efectueze inventarierea tuturor elementelor de activ și de pasiv, iar conform alin.(3) al aceluiași articol, rezultatul inventarierii trebuia înregistrat în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, respectiv Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*). De asemenea, societatea avea obligația înregistrării lucrărilor în cauză în contabilitate în perioada în care acestea au fost efectuate, în caz contrar nefiind respectate prevederile art.11 din Legea contabilității.

Mai mult, la control, societatea verificată nu a prezentat documente prin care să justifice prestarea efectivă a serviciilor în cauză, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Având în vedere prevederile legale anterior citate, coroborate cu prevederile art.64 și art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au reținut că, pentru cumpărător este obligatorie prezentarea de documente care să justifice serviciile în cauză.

Totodată, potrivit prevederilor art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale ale contribuabilului și să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Astfel, urmare analizei documentelor prezentate de societate și a instrumentărilor efectuate cu ocazia controlului, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, înregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei de ... lei și deducerea T.V.A. aferentă în sumă de ... lei, a vizat denaturarea rezultatului fiscal aferent anului 2009, respectiv diminuarea obligațiilor de plată la bugetul de stat constând în impozit pe profit și T.V.A., documentele prezentate de unitate cu ocazia controlului (contracte de cesionare a contractului de prestări servicii, devize de ofertă, situații de lucrări) nefiind în măsură să justifice prestarea serviciilor la care se face referire în factura nr.../20.03.2009 emisă de S.C. ... S.R.L.

Pentru stabilirea realității și legalității tranzacțiilor derulate cu S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L., prin adresele nr.../12.05.2010, respectiv nr.../12.05.2010, organele de inspecție fiscală au solicitat D.G.F.P. Mureș - Activitatea de inspecție fiscală efectuarea de controale încrucișate la cele două societăți, însă acțiunile de control încrucișat la cele două societăți nu au putut fi realizate, întrucât acestea nu funcționează la sediile sociale declarate, iar administratorii acestora nu au putut fi contactați, astfel că, nu a fost posibilă verificarea, de către organele de inspecție fiscală, a modului de înregistrare în evidența contabilă și fiscală a lucrărilor în cauză.

În vederea obținerii de informații suplimentare, organele de inspecție fiscală au consultat dosarul fiscal al celor două societăți (S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L.), existent la A.F.P. Tg. Mureș, rezultând că nu există alte documente care să conducă la identificarea unor puncte de lucru sau sedii secundare ale societății în cauză, iar în ceea ce privește depunerea declarațiilor cu privire la obligațiile datorate bugetului general consolidat al statului a fost constatat faptul că S.C. ... S.R.L. nu avea depuse "Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat" (decl.100), "Declarația privind impozitul pe profit" (decl.101), "Decontul de taxă pe valoarea adăugată" (decl.300), pentru perioada ianuarie 2005 - până la zi, cu excepția decontului de T.V.A. aferent trim.II 2007, iar S.C. ... S.R.L. nu a depus nici o declarație la organul fiscal teritorial.

Referitor la S.C.... S.R.L. organele de inspecție fiscală au reținut că, în conformitate cu prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1167/29.05.2009, aceasta a fost inclusă în categoria contribuabililor inactivi începând cu data de 11.06.2009.

Având în vedere considerentele redate și prevederile legale anterior menționate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că ***nu sunt dedectibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de ... lei***, întrucât unitatea nu a făcut dovada realității prestării lucrărilor în cauză cu documente justificative, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, ***fapt pentru care au procedat la recalcularea rezultatului fiscal*** pentru perioada în care acestea au fost înregistrate.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, în condițiile date, fiind vorba de operațiuni a căror realitate nu este probată, societatea nu se regăsește în situația unor operațiuni care să dea dreptul de deducere a T.V.A. aferentă, în sumă de ... lei, nefiind îndeplinită condiția legală stipulată în acest sens la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care, cu ocazia controlului, a ***fost stabilită în sarcina societății o obligație suplimentară de plată cu titlu de T.V.A. în sumă de ... lei***.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au reținut că factura în cauză nu îndeplinește condițiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv aceasta nu conține toate informațiile impuse, referitoare la adresa beneficiarului "strada, număr, contul bancar, datele de identificare ale persoanei care a întocmit factura", așa cum este prevăzut la pct.72 alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, prevederi care se coroborează cu soluția pronunțată prin Decizia nr.V/15.01.2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secțiunile Unite, care precizează că, "taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit, în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii ...".

3. Referitor la constatările redade la Cap.III, lit.A, pct.5 c) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, urmare vânzării titlurilor de participare deținute de S.C. ... S.R.L. la S.C. ... S.A. din ..., în luna octombrie 2009, societatea verificată a înregistrat ca și cheltuieli financiare, și a dedus la calculul profitului impozabil suma de ... lei, operațiune înregistrată în Registrul Jurnal (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală) la pozițiile nr.218 și nr.206 din data de 31.10.2009, prin următoarele articole contabile:

- 664.01 "Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate" = 265 "Alte titluri imobilizate" cu suma de ... lei și concomitent

- 121 "Profit și pierdere" = 664.01 "Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate" cu suma de ... lei, la explicații fiind menționat "hot. AGA-vânzare acțiuni".

Referitor la tranzacția menționată, cu ocazia controlului societatea a prezentat Hotărârea Adunării Generale a Asociaților S.C. ... S.R.L. (anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală), prin care a fost aprobată vânzarea prin cesiune a ... acțiuni deținute de S.C. ... S.R.L. la S.C. ... S.A. din ..., reprezentând 99,9996% din capitalul social al S.C. ... S.A. din ..., la un preț de ... lei, precum și Contractul de cesiune de acțiuni încheiat între S.C. ... S.R.L., în calitate de cedent, și dl. ..., în calitate de cesionar (anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală).

Față de cele anterior redade, organele de inspecție fiscală au reținut că, din documentele prezentate de societatea verificată și din instrumentările efectuate cu ocazia controlului, nu au rezultat elemente care să susțină necesitatea și oportunitatea efectuării tranzacției respective, în condițiile prezentate, respectiv că prețul de vânzare obținut este nejustificat de mic, fiind unul incorect, motiv pentru care au concluzionat că suma de ... lei (... lei - ... lei), reprezentând diferența dintre valoarea înregistrată în contabilitate a titlurilor și prețul de vânzare a acestora, este o cheltuială ce nu a fost efectuată în scopul obținerii de venituri, în speță vânzarea de titluri vizând înregistrarea de pierderi și nu obținerea de venituri, având astfel un scop exclusiv fiscal, în sensul diminuării rezultatelor fiscale.

Având în vedere prevederile art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale ale contribuabilului și să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, organele de inspecție fiscală au concluzionat că ***nu sunt deductibile la determinarea profitului impozabil aferent trimestrului IV 2009 cheltuielile în sumă de ... lei, procedând la recalcularea rezultatului fiscal pentru perioada menționată.***

4. Referitor la constatările redade la Cap.III, lit.A, pct.5 d) și lit.B, pct.5 b) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în luna decembrie 2009, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă și a considerat ca fiind deductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei) înscrise în factura nr..../18.12.2009 emisă de S.C.... S.R.L. din ... pentru "Prestări de servicii cf. ctr.", și

în factura nr.../18.12.2009 emisă de S.C. ... S.R.L. din ... pentru "Chirie cf. ctr. pt. iul. - dec. 2009".

În urma solicitării făcute de organele de inspecție fiscală de a fi prezentate documentele justificative care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă și a considerării ca fiind deductibile la determinarea profitului impozabil a cheltuielilor în sumă totală de ... lei, administratorul societății a prezentat în data de 08.02.2011 - dată stabilită pentru discuția finală cu contribuabilul (în urma cererii de amânare a acestuia) - următoarele două documente:

1. "Antecontract de vânzare-cumpărare" (anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală) încheiat între S.C. ... S.R.L., în calitate de promitentă-vânzătoare, și S.C. ... S.R.L., în calitate de promitentă-cumpărătoare, conținând promisiunea de vânzare de către S.C. ... S.R.L., respectiv promisiunea de cumpărare de către S.C. ... S.R.L., a unui teren extravilan, în suprafață de ... mp., situat în ..., jud. ..., la prețul stabilit de comun acord de ... lei + T.V.A. (echivalentul a ... euro + T.V.A.).

În urma solicitării făcute de organele de control, privind stabilirea legăturii dintre factura nr.../18.12.2009 - care potrivit mențiunii înscrise la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor" a fost emisă pentru "Prestări servicii cf. ctr." - și antecontractul mai sus menționat, administratorul societății a afirmat că, în luna decembrie 2009, S.C. ... S.R.L. a întreprins demersurile necesare în vederea cumpărării terenului menționat în antecontract, suma de ... lei (... lei + ... lei T.V.A.) reprezentând o primă plată către vânzător, doar că în mod eronat S.C. ... S.R.L. a înscris la rubrica privind denumirea produselor sau a serviciilor "Prestări servicii cf. ctr." în loc de avans pentru vânzarea-cumpărarea terenului menționat în antecontract.

Referitor la explicațiile date de administratorul societății, organele de inspecție fiscală au reținut că, în situația în care factura ar reprezenta un avans pentru cumpărarea unui teren, în mod eronat societatea a înregistrat cheltuielile în cauză drept cheltuieli cu prestări servicii efectuate de terți și nu ca avans către furnizori, fiind afectat contul de profit și pierderi cu suma de ... lei. În privința antecontractului de vânzare-cumpărare organele de inspecție fiscală au reținut că acesta este semnat doar de către cele două părți, nefiind legalizat de către un notar public, iar tranzacția în cauză nu a mai avut loc.

2. "Contract de închiriere spațiu" (anexa nr.13 la raportul de inspecție fiscală) încheiat între S.C. ... S.R.L., în calitate de locator, și S.C. ... S.R.L., în calitate de chiriaș, având ca obiect închirierea unui spațiu în suprafață de 222,85 mp., situat în localitatea ..., str...., nr...., cu destinația de magazin de prezentare, show-room, birou.

Deși referitor la cheltuielile înscrise în factura nr.../18.12.2009 (... lei), administratorul societății a precizat că S.C. ... S.R.L. a închiriat spațiul mai sus menționat în vederea desfășurării de activități comerciale, deschiderii unui show-room și înființării unui punct de lucru în localitatea ..., organele de inspecție fiscală au reținut că, în urma verificărilor efectuate, a fost constatat faptul că, societatea verificată nu a realizat nici un venit din vânzări de mărfuri efectuate prin magazinul (show-room) din ..., nu a avut nici un angajat și nu a deținut nici un punct de lucru înregistrat la Administrația Finanțelor Publice

Întrucât societatea verificată nu a prezentat documente prin care să justifice prestarea efectivă a serviciilor în cauză, în conformitate cu prevederile art.21

alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au concluzionat că ***nu sunt deductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de ... lei (... lei + ...), fapt pentru care au procedat la recalcularea rezultatului fiscal pentru perioada în cauză.***

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, în condițiile date, fiind vorba de operațiuni pentru care societatea nu poate justifica cu documente prestarea efectivă a acestora, prin deducerea T.V.A. aferentă acestora, în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care, ***cu ocazia controlului a fost stabilită în sarcina societății o obligație suplimentară de plată cu titlu de T.V.A. în sumă de ... lei.***

Având în vedere cele anterior redate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, influența fiscală a deficiențelor redate la Cap.III, lit.A "Impozitul pe profit", pct.5a)-d) din raportul de inspecție fiscală, respectiv a constatării ca fiind nedeductibile la determinarea profitului impozabil a cheltuielilor în sumă totală de ... lei (... lei +... lei + ... lei + ... lei +... lei) constă în anularea pierderii fiscale declarată de societate la finele anului 2009, în sumă de ... lei, concomitent cu stabilirea unui profit impozabil suplimentar în sumă de ... lei (... lei - ... lei) și implicit a unui ***impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).***

Având în vedere faptul că în cursul anului 2009 societatea verificată a achitat impozit minim în sumă de ... lei (... lei x 3 trimestre), ***impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată cu ocazia controlului este în sumă de ... lei (... lei - ... lei).***

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată, în sumă de ... lei, cu ocazia controlului au fost calculate accesorii aferente în sumă totală de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din care suma de... lei reprezintă dobânzi (modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.14 la raportul de inspecție fiscală), iar suma de ... lei (... lei x 15%) reprezintă penalități de întârziere.

Totodată, aferent taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la control urmare constatărilor redate la Cap.III lit.B) pct.5 a) și 5 b) din raportul de inspecție fiscală, în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), la control s-a stabilit că societatea datorează ***accesorii în sumă totală de ... lei***, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. La calculul accesoriilor, prezentat în anexa nr.17 la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au avut în vedere perioadele în care societatea a înregistrat T.V.A.de plată sau de rambursat.

Întrucât faptele redată la Cap.III, lit.A și lit.B din raportul de inspecție fiscală ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, prin adresa nr.308/16.02.2011 organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de inspecție fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș, în vederea efectuării cercetărilor ce se impun pentru constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii anterior menționate, în acest sens fiind întocmit Procesul verbal nr..../08.02.2011 (anexa nr.18 la raportul de inspecție fiscală).

Prioritate de soluționare în speță o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul", respectiv art.22 din Codul de procedură penală, republicat, care, în legătură cu autoritatea hotărârii penale în civil și efectele hotărârii civile în penal, precizează următoarele:

"Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.

Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organului de urmărire penală și a instanței penale, cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia".

Prin urmare, în ceea ce privește obligațiile fiscale mai sus menționate în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând impozit pe profit + ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit + ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată + ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată) în speță sunt incidente prevederile art.214 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

"(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;

[...]

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]".

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, la pct.10.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, se stipulează 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. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită*

de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni".

În cauză, obiectul litigiului izvorăște din constatările consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la cap.III, lit.A, pct.5a)-d) și lit.B, pct.5a) și 5b) din Raportul de inspecție fiscală nr.../08.02.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../10.02.2011, potrivit căroră societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă și a considerat ca fiind deductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de ... lei și a dedus T.V.A. aferentă în cuantum total de ... lei, în condițiile în care nu a putut fi dovedită realitatea operațiunilor, influența fiscală constând în denaturarea rezultatului fiscal aferent anului 2009, respectiv diminuarea obligațiilor de plată la bugetul de stat constând în impozit pe profit și T.V.A.

Aceste fapte ce ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, aspecte despre care, așa cum s-a arătat în conținutul prezentei decizii, au fost sesizate organele de urmărire abilitate pentru efectuarea cercetărilor.

În consecință, numai în funcție de stabilirea cauzelor care au condus la diminuarea obligațiilor fiscale se poate asigura soluționarea legală și temeinică a contestației, soluționarea cauzei pe latura penală putând determina adoptarea unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul atacat urmare acestor constatări. Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare prin Decizia de impunere nr.../10.02.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../08.02.2011, și cercetările care urmează a se efectua pe latura penală există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedura administrativă.

Întrucât prioritate de soluționare în speță o au organele penale, se reține că, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.F.P. Mureș prin Biroul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care ***se va suspenda soluționarea contestației în ceea ce privește obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei***, compusă din ... lei reprezentând impozit pe profit, ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în condițiile legii.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.210 și art.214 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Suspendarea soluționării contestației formulate de ***S.C. ... S.R.L. din ...***, în ceea ce privește suma totală de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, 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.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,