



Ministerul Finantelor Publice
Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Directia Generala a Finantelor Publice
a județului V.



Str. Ștefan cel Mare, nr. 56, V., jud. V.
Tel : + 0235 3.....41, 0235 314143/429
Fax : + 0235 317067
e-mail : admin.vsvsjudx01.vs@mfinante.ro

DECIZIA nr. X/24.08.2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. Z. S.A.
înregistrată la DGFP V. sub nr...../26.07.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V., prin Compartimentul soluționare contestații, a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală II, prin adresa nr. /20.07.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice V. sub nr...../26.07.2012, asupra contestației înregistrată sub nr. /13.07.2012, formulată de S.C. X S.A., cu sediul în localitatea B., str. C H, nr. 13, județul V., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J37/X/1992, având Cod Unic de Înregistrare Fiscală nr. RO ...

Contestația a fost formulată împotriva :

- **Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F VS /07.06.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F VS /07.06.2012;**

- **Dispoziției nr. / 07.06.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală II**

Obiectul contestației îl constituie baza impozabilă stabilită suplimentar în valoare de S1 lei și impozitul pe profit aferent în sumă de S2 lei și respectiv dobânzile și penalitățile de întârziere aferente, taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de S3 lei și dobânzile și penalitățile aferente în sumă de S4 lei, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar de plată în sumă de S5 lei și dobânzile și penalitățile aferente în sumă de S6 lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal, prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F VS /07.06.2012 și a Dispoziției nr..... /07.06.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, emise de Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală II , respectiv 13.06.2012, așa cum rezultă din adresa nr. din 08. 06.2012 de înaintare a titlului de creanță contestat, însoțită de confirmarea de primire în data de 13.06.2012 și de data înregistrării contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V. – Registratura generală, respectiv 13. 07.2012.

Menționăm că împotriva societății, nu s-a depus plângere penală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 alin. (1) și art.209 alin. (1) lit. a din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, compartimentul soluționare contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V. este investită să se pronunțe asupra contestației.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F VS din 07.06.2012 și a Dispoziției nr..... / 07.06.2012 privind măsurile stabilite de organele de

inspecție fiscală, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS/07.06.2012 de către Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală II din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V., contestatoarea consideră activitatea de inspecție fiscală nelegală din următoarele motive:

1. Perioada de desfășurare a inspecției fiscale

Conform Înștiințării pentru discuția finală nr..../28.05.2012, se consemnează că inspecția fiscală s-a efectuat în perioada 16.01.2012 – 30.05.2012.

În Raportul de inspecție fiscală nr./07.06.2012, se consemnează, în mod fals că perioada de desfășurare a inspecției fiscale este de la 16.01.2012 până la 07.06.2012, deși în Capitolul VI al Raportului de inspecție fiscală se menționează că discuția finală a avut loc la data de 30.05.2012.

Conform art.107 alin. 5 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, „*data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de contribuabil că renunță la acest drept*”

Aceste inadvertențe, au apărut ca urmare a faptului că în timpul desfășurării activității de inspecție fiscală, organele de inspecție au solicitat în mod abuziv documente care nu se referă la perioada verificată, respectiv Dosarul prețurilor de transfer pentru tranzacțiile cu persoane afiliate, pentru perioada 2007 – 2011.

Documentele solicitate au fost puse la dispoziția organelor de control, iar la data de 30.05.2012 când a avut loc discuția finală, s-a constatat că organele de inspecție fiscală au stabilit obligații de plată suplimentare aferente perioadei 2007-2009 – prin reconsiderarea tranzacțiilor cu persoane afiliate din perioade anterioare perioadei supuse verificării.

La finalizarea inspecției fiscale în data de 30.05.2012, organele de inspecție fiscală pentru a putea stabili obligații suplimentare de plată în afara perioadei supuse verificării, respectiv 01.10.2010 – 30.11.2011, emit Decizia de reverificare nr./01.06.2012 și Avizul de Inspecție nr. .../05.06.2012, ambele înregistrate sub nr./01.06.2012, adică antedatate.

În Raportul de inspecție fiscală nr./07.06.2012, se consemnează că Ordinul de serviciu în baza căruia și-au exercitat atribuțiile este înregistrat sub numărul .../22.05.2012, ceea ce înseamnă că organele de inspecție nu au avut mandat pentru efectuarea activității de inspecție fiscală înainte de această dată, situație în care inspecția fiscală efectuată este nelegală.

2. Impozit pe profit

Pentru perioada 01.01.2011 – 30.11.2011, prin Raportul de inspecție, s-au calculat modificări privind baza de impunere în sumă de S5 lei, din care s-a recuperat pierderea contabilă în sumă de S6 lei, rezultând un profit impozabil în sumă de S7 lei, pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de S8 lei, majorări în sumă de S9 lei și penalități de întârziere în sumă de S10 lei.

Din baza de impunere stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, societatea contestă parțial suma de S1 lei, considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind aferentă materialelor consumabile evidențiate în contul 3021 „Materiale consumabile”, stoc fără mișcare în perioada verificată și stabilită lipsă inventar la data de 30.09.2011, arătând că:

- la data de 24.04.2012, se emite Dispoziția de măsuri nr.113, prin care se dispune pentru data de 03.05.2012, prezentarea faptică a elementelor de activ și prezentarea unor documente care se referă la perioade care depășesc avizul de inspecție;

- la data de 24.04.2012, se emite Înștiințarea nr. XXX, prin care se comunică că în data de 03.05.2012, la societatea X S.A. va avea loc o cercetare la fața locului, drept pentru care se vor pune la dispoziția organelor de control documentele aferente perioadei 01.10.2010 – la zi (iar perioadă în afara avizului de inspecție fiscală), cercetare care a fost efectuată în prezența unui delegat din partea S.C. X S.A. și care a fost înregistrată în

RUC la nr.50/03.05.2012.

Atât rezultatul acțiunii de cercetare la fața locului cât și a prezentării faptice a elementelor de activ, efectuate în data de 03.05.2012, nu au fost consemnate într-un proces verbal, în care să se menționeze că au fost îndeplinite sau nu măsurile dispuse.

Cu adresa nr. 51/04.05.2012 , S.C. X S.A. comunică organului de inspecție fiscală, modul de soluționare a celor două acțiuni desfășurate în data de 03.05.2012.

Ca urmare, contestatoarea, consideră că în mod abuziv organele de inspecție fiscală stabilesc că stocurile fără mișcare în anii 2010 și 2011 în valoare de S1 lei reprezintă bunuri lipsă gestiune fiind considerate venituri impozabile neevidențiate, din moment ce nu există un proces verbal din care să rezulte acest lucru și în mod eronat stabilesc obligații suplimentare de plată cu titlul de impozit pe profit în sumă de S2 lei și respectiv dobânzi și penalități de întârziere.

3. Taxa pe valoarea adăugată

Pentru perioada 01.10.2010 – 30.11.2011, prin Raportul de inspecție fiscală au fost stabilite baze de impozitare suplimentare în sumă de X lei și obligații de plată suplimentare TVA în sumă de Y lei, pentru care au fost calculate dobânzi în sumă de Y lei și penalități în sumă de Z lei, după cum urmează :

- **suma de X lei** a fost considerată TVA colectată aferentă unor avansuri încasate de S.C. X S.A. în valoare de XXX lei, reprezentând contravaloarea unei facturi de vânzare auto care a fost întocmită în luna noiembrie 2011.

În mod corect s-au calculat și obligații fiscale accesorii până la data de 28.11.2011, data emiterii facturii seria VSCBI, nr.006226 când agentul economic a înregistrat TVA-ul colectat, dar în mod greșit se consideră că această sumă ar fi și TVA de plată, atât timp cât societatea a înregistrat și declarat TVA-ul în sumă de XXX lei la emiterea facturii.

- **suma de Y lei** considerată de organele de inspecție fiscală ca TVA colectată aferentă lipsei din gestiune a unor stocuri în valoare de S1 lei, motivând că în data de 03.05.2012 nu s-au prezentat rezultatele inventarierii la 31.12.2010, 31.12.2011 și la data de 30.04.2012 și că în urma verificării faptice nu au fost prezentate nici unul din elementele de activ din grupa 302 – Materiale consumabile în sumă de S1 lei.

Societatea contestă TVA- ul colectat în sumă de YYY lei, din următoarele motive:

- la date de 24.04.2012, se emite Dispoziția de măsuri nr.113, prin care se dispune pentru data de 03.05.2012, prezentarea faptică a elementelor de activ și prezentarea unor documente care se referă la perioade care depășesc avizul de inspecție;

- la data de 24.04.2012, se emite Înștiințarea nr. 2146, prin care se comunică faptul că în data de 03.05.2012, la societatea X S.A. va avea loc o cercetare la fața locului, drept pentru care se vor pune la dispoziția organelor de control, documentele aferente perioadei 01.10.2010 – la zi (iar perioadă în afara avizului de inspecție fiscală), cercetare care a fost efectuată în prezența unui delegat din partea S.C. X S.A. și care a fost înregistrată în R.U.C. la nr.XX/03.05.2012.

Atât rezultatul acțiunii de cercetare la fața locului cât și a prezentării faptice a elementelor de activ, efectuate în data de 03.05.2012, nu au fost consemnate într-un proces verbal, în care să se menționeze că au fost îndeplinite sau nu măsurile dispuse.

Cu adresa nr.X /04.05.2012, S.C. X S.A. comunică organului de inspecție fiscală , modul de soluționare a celor două acțiuni desfășurate în data de 03.05.2012.

Ca urmare a celor prezentate, contestatoarea consideră că în mod abuziv organele de inspecție fiscală stabilesc că stocurile fără mișcare în anii 2010 și 2011 în valoare de S1 lei reprezintă bunuri lipsă gestiune și deci venituri impozabile neevidențiate, din moment ce nu există un proces verbal din care să rezulte acest lucru și în mod eronat stabilesc obligații suplimentare de plată TVA în sumă de X lei și respectiv dobânzi și penalități de întârziere.

4. Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice:

Pentru perioada 01.10.2010 – 30.11.2011, prin Raportul de inspecție fiscală au fost

stabilite bază de impozitare suplimentară în sumă de Z lei și obligații de plată suplimentare privind impozitul pe dividende în sumă de S5 lei, pentru care au fost calculate dobânzi în sumă de X lei și penalități în sumă de Z lei, după cum urmează:

- **suma de S5 lei** a fost considerată în mod abuziv și neîntemeiat de organele de inspecție fiscală ca fiind impozit pe dividende în urma reconsiderării unei tranzacții efectuate de S.C. X S.A. cu persoana afiliată PA.

Tranzacția efectuată de S.C. X S.A. cu persoana afiliată PA este înregistrată în evidența contabilă a societății în baza facturii 006225/15.09.20011 în sumă de X lei.

Contractul de vânzare – cumpărare este încheiat în formă autentică sub numărul .../20.09.2011, plata efectuându-se prin compensare cu sumele pe care S.C. X S.A. le datorează administratorului PA.

Pornind de la modalitatea de plată și având în vedere faptul că societatea a procedat la corectarea unor înregistrări contabile din anii precedenți în luna ianuarie 2011, în care au fost implicate conturile 4551 și 4111 pe numele domnului PA, organele de inspecție fiscală în mod abuziv apreciază că s-au efectuat înregistrări contabile eronate (fără a preciza cu exactitate care sunt eronate, înregistrările inițiale sau cele corectate) cu scopul denaturării fenomenului economic și să producă artificial o creanță domnului PA, creanță care de fapt este certă, lichidă și exigibilă.

Susținând că organele de inspecție fiscală nu au vrut să admită și să recunoască corectarea unor înregistrări contabile și au retratat tranzacția cu persoana afiliată ca fiind o distribuie de dividend, fără a se pronunța efectiv asupra acestei tranzacții din punct de vedere legal, societatea consideră că în mod eronat au încadrat tranzacția ca și „*sumă plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia*”, considerând-o drept dividend din punct de vedere fiscal care se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende, conform precizărilor art. 7, pct.12, alin.2 din Codul fiscal.

În argumentarea contestației, societatea arată că nu putea distribui dividende în sumă de Z lei, având în vedere faptul că profitul obținut în anul 2010 este de X lei și invocă definiția dividendului prevăzută de art.7, pct.12, alin.1 din Codul fiscal, și-anume: „*dividend - o distribuie în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică*” și prevederile art. 67 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, conform căroră:

„ **ART. 67**

(1) *Cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend.*

(2) *Dividendele se distribuie asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel. Acestea se plătesc în termenul stabilit de adunarea generală a asociaților sau, după caz, stabilit prin legile speciale, dar nu mai târziu de 6 luni de la data aprobării situației financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat. În caz contrar, societatea comercială va plăti daune-interese pentru perioada de întârziere, la nivelul dobânzii legale, dacă prin actul constitutiv sau prin hotărârea adunării generale a acționarilor care a aprobat situația financiară aferentă exercițiului financiar încheiat nu s-a stabilit o dobândă mai mare.*

(3) *Nu se vor putea distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii.”*

Drept urmare, societatea consideră abuzivă și neîntemeiată constatarea organelor de inspecție fiscală că această tranzacție reprezintă o distribuie de dividend cu consecința stabilirii impozitului pe dividend în sumă de S5 lei, a dobânzilor în sumă de S6lei și penalităților aferente în sumă de S7 lei.

4. Dosarul prețurilor de transfer

În baza Solicității nr. .../23.03.2012, S.C. X S.A. a întocmit Dosarul prețurilor de transfer privind tranzacțiile cu persoane afiliate pentru perioada 2007-2011.

În conformitate cu prevederile OPANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală erau obligate ca în cadrul Raportului de inspecție fiscală să includă un capitol distinct „Estimarea prețurilor de transfer” care să cuprindă motivele de prezentare sau neprezentare a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea incompletă a dosarului, caz în care trebuia efectuată estimarea prețurilor de transfer și să se stabilească dacă prețurile practicate sunt sau nu la nivelul prețului de piață.

Organele de inspecție fiscală nu au respectat aceste prevederi legale și nu au făcut estimarea prețurilor de transfer.

În cadrul Proiectului raportului de inspecție fiscală, prezentat în data de 30.05.2012 la discuția finală, organele de inspecție fiscală au prezentat toate tranzacțiile din Dosarul prețurilor de transfer dar fără să facă estimarea prețurilor de transfer, fără să se pronunțe dacă prețurile practicate sunt la nivelul prețurilor de piață.

În cadrul Raportului de inspecție fiscală nr./07.06.2012, la Capitolul IV – Dosarul prețurilor de transfer, nu se mai face referire decât la două dintre tranzacțiile prezentate de societate în cadrul Dosarului prețurilor de transfer pentru perioada 2007-2011, și-anume cele efectuate în anul 2011, fără să facă estimarea prețurilor de transfer, fără să se pronunțe dacă prețurile practicate sunt la nivelul prețurilor de piață, menționând în schimb că „dosarul prețurilor de transfer este incomplet, întru-cât nu conține informații cu privire la tranzacții comparabile externe sau interne”.

Referitor la tranzacția cu persoana afiliată P A, înregistrată în evidența contabilă a societății în baza facturii nr. .../15.09.2011 în sumă de X lei și a contractului de vânzare cumpărare în formă autentică nr./20.09.2011, organele de inspecție fiscală susțin în mod mincinos că dosarul nu conține toate datele necesare referitoare la imobilul tranzacționat.

Raportul de evaluare nr. .../19.09.2011, întocmit de un expert evaluator autorizat conține toate datele necesare, referitoare la imobilul evaluat, la metoda de evaluare și folosește ca metodă de stabilire a prețului, metoda comparării prețurilor.

Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală, procedează la estimarea prețului de transfer, dar fără succes, susținând că au făcut solicitări la Birourile notariale din județ, cu privire la prețurile utilizate pentru tranzacții similare, iar din răspunsurile primite nu au fost identificate tranzacții similare, stabilind în final că nu pot estima prețul de transfer prin metoda comparării prețurilor și nici prin metoda prețului de revânzare.

Acesta este un pretext pentru a-și ascunde neputința de a efectua estimarea prețurilor, neavând nici un motiv să susțină că Dosarul prezentat de societate nu conține toate datele necesare estimării și să procedeze la retratarea acestei tranzacții, constatând în mod abuziv că această tranzacție nu are suport legal.

Referitor la tranzacția cu persoana afiliată S.C. B S.R.L., înregistrată în evidența contabilă în baza facturii nr. 6226/28.11.2011, organele de inspecție fiscală se sustrag iarăși prevederilor legale și nu fac nici cea mai mică încercare de estimare a prețului tranzacției și nu se pronunță dacă acest preț este la nivelul prețului de piață.

În schimb organul de inspecție susține că în perioada verificată au fost identificate doar operațiuni de tipul încasărilor de sume care au fost tratate ca și avansuri, dar fără să țină cont că această tranzacție este efectuată în luna noiembrie 2011 în baza unei facturi fiscale.

Ca urmare a celor prezentate, contestatoarea consideră că inspecție fiscală a fost efectuată neprofesional și abuziv deoarece prevederile legale au fost folosite în mod tendențios, doar cu scopul de a stabili obligații de plată suplimentare și s-au solicitat documente care nu se referă la perioada verificată pentru a fi folosite în Raportul de inspecție pentru a crea falsa impresie că persoana verificată se face vinovată de „înregistrări eronate cu consecința denaturării fenomenului economic.”

Toate acestea culminează cu faptul că organele de inspecție nu au avut mandat să desfășoare activitatea de inspecție, întru - cât Ordinul de serviciu consemnat în Raportul de inspecție fiscală și în baza căruia și-au desfășurat activitatea este înregistrat sub nr./22.05.2012.

Având în vedere toate cele prezentate societatea consideră legală și întemeiată solicitarea de admitere a contestației, cu desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. /07.06.2012, și anularea în parte a măsurilor impuse prin Dispoziția nr. /07.06.2012, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. /07.06.2012.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 07.06.2012 și înregistrat sub nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. /07.06.2012, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală II, au stabilit în sarcina S.C. X S.A., următoarele obligații suplimentare de plată:

- impozit pe profit în sumă de S8 lei și accesorii aferente în sumă de S9 lei;
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de S3 lei și accesorii aferente în sumă de S4 lei;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S5 lei și dobânzile și penalitățile aferente în sumă de S6 lei.

II.1 .Referitor la impozitul pe profit:

Stabilirea suplimentară de impozit pe profit în sumă de S8 lei, este aferentă unei baze impozabile stabilită suplimentar în sumă de S5 lei pentru perioada verificată, respectiv 01.10.2010-30.09.2011, bază suplimentară care a condus la acoperirea integrală a pierderii contabile înregistrată de agentul economic la data de 30.09.2011 în sumă de S6 lei, rămânând un profit impozabil în sumă de S7 lei pentru care s-a stabilit diferență suplimentară de plată reprezentând impozit pe profit în sumă de S8 lei.

Baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de S5 lei este compusă din:

- venituri neevidențiate în sumă totală de X lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de Z lei.

Diferența de venituri neevidențiate în sumă de Y lei, se compune din:

- S1 lei, reprezentând contravaloarea materialelor consumabile evidențiate în debitul contului 302 „Materiale consumabile”, stoc constant fără mișcare și neprezentat faptic la solicitarea organelor de inspecție fiscală și în conformitate cu prevederile art. 128, alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, suma de S1 lei a fost considerată la control lipsă în gestiune imputabilă administratorului și tratată ca venituri neevidențiate, sumă cu care s-a procedat la diminuarea pierderii contabile înregistrată de societate în sumă de S6 lei, rămânând de recuperat suma de S7 lei (S6 lei – S1 lei) .

- S8 lei, reprezentând elemente similare veniturilor, stabilite în baza prevederilor art.19, alin.(1) și art. 22 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, constând în înregistrarea de către societate pe cheltuieli deductibile a sumelor reprezentând rezerve din reevaluări efectuate la terenul și clădirea din Murgeni, cedate, fără a impozita în mod corespunzător surplusul realizat din rezerve din reevaluare.

Cu diferența în sumă de X lei, s-a recuperat integral pierderea contabilă în sumă de Z lei, rezultând un profit impozabil în sumă de Z lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de Z lei.

În cadrul cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au inclus alte cheltuieli înregistrate de societate, dar nedeductibile fiscal.

Aferent sumei de Z lei, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de Y lei.

Pentru diferența stabilită suplimentar de plată în sumă de S8 lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de S9 lei și penalități de întârziere în sumă de S10 lei.

II.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

Perioada verificată 01.10.2010–30.09.2011, pentru care s-a stabilit diferență suplimentară de plată în sumă de S3 lei, care rezultă din:

- X lei – diferență stabilită în plus la TVA deductibilă ;
- Z lei – diferență stabilită în plus la TVA colectat.

Diferența stabilită în plus în sumă de XXX lei la TVA deductibilă este compusă din:
- (-)ZZZ7 lei, TVA deductibil aferent facturii în roșu seria BC..., nr.000... din 16.12.2010 și neînregistrată în evidența contabilă de societate;
- Z lei, TVA deductibil declarat eronat prin deconturile de TVA întocmite de societate și depuse la unitatea fiscală

Diferența stabilită în plus în sumă de Z lei la TVA colectat, se compune din :

- X lei, TVA colectat aferent unor avansuri în sumă de Z lei încasate prin virament bancar de către S.C. X S.A., până la data de 30.09.2011 și pentru care nu a colectat TVA la încasare, factura de vânzare fiind emisă în luna noiembrie 2011;

- Y lei, TVA colectat aferent lipsei în gestiune a stocurilor de materiale consumabile evidențiate în debitul contului 302 „Materiale consumabile”, în valoare de S1 lei, stabilite lipsă inventar de către organele de inspecție fiscală.

Pentru TVA- ul de plată stabilit suplimentar în sumă de S3 lei (Xlei – Z), organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de S1 lei și penalități de întârziere în sumă de S2 lei.

II.3. Referitor la impozitul pe dividende distribuit persoanelor fizice.

Perioada verificată 01.10.2010 – 30.11.2011

Pentru întreaga perioadă supusă verificării a rezultat o bază impozabilă stabilită în plus în sumă de X1 lei, pentru care s-a stabilit impozitul pe veniturile din dividende în sumă de S5 lei.

Diferența de plată stabilită în plus cu titlu de impozit pe dividend în sumă de S5 lei a rezultat ca urmare a retratării unei tranzacții efectuate în data de 15.09.2011, constând în vânzarea-cumpărarea bunului imobil „Îngrășătorie Berbecuți Murgeni”, teren plus construcții, pentru care se întocmește factura seria, nr.00X/15.09.2011, în valoare totală de X1 lei și TVA scutit, conform art.141, alin. (2), lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Transferul proprietății imobiliare a fost perfectat prin întocmirea contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. XXX/20.09.2011, conform căruia „plata se face prin compensarea datoriilor pe care S.C. X S.A. le datorează domnului PA, fără a se menționa în ce constau aceste datorii, dacă sunt certe, lichide și exigibile conform prevederilor legale.

Din documentele financiar contabile puse la dispoziție de către societate, organul de inspecție fiscală constată că societatea a efectuat înregistrări contabile fără documente justificative, cu scopul de a crea aparența unei datorii către persoana fizică - domnul P A în sumă de X2 lei, după cum urmează :

- 4551 = 4111 – XXX lei - conform NC nr.../31.12.2009.

Referitor la componența sumei de X7 lei, la solicitarea organului de inspecție fiscală, societatea prezintă fișa partener 4111 – P A pe anul 2009, jurnal vânzări aferente lunilor iulie și decembrie 2008 și iunie și octombrie 2009.

Din analiza acestor documente, organul de inspecție fiscală stabilește că la data 01.01.2009, soldul contului 4111- analitic PA în sumă de X12 lei, se compune din suma de X13 lei, aferentă facturii nr.Z1/15.07.2008, reprezentând operațiune de vânzare-cumpărare „sediul firmă+terenul aferent H nr...”, operațiune supusă unei inspecții fiscale încheiată în data de 15.09.2008, necontestată de societate și din suma de Y1 lei aferentă facturii seria, nr. 00... din 30.06.2009, reprezentând operațiune de vânzare – cumpărare, supusă inspecției fiscale încheiată în data de 09.12.2009, necontestată de societate.

În anul 2009, s-au efectuat următoarele înregistrări:

- factura seria nr. 00...1/01.12.2008, cu valoarea de X1 lei, reprezentând operațiune de vânzare – cumpărare, operațiune supusă inspecției fiscale din data de 09.12.2009, necontestată de societate;

- factura seria ... nr. .../19.10.2009, cu valoarea de X lei, reprezentând operațiune de

vânzare – cumpărare, supusă inspecției fiscale din data de 09.12.2009 și stabilită diferență la control conform Decizie de impunere nr. ... din data de 11.12.2009, necontestată de societate.

În luna ianuarie 2011, S.C. X S.A. ștornează înregistrarea contabilă efectuată în luna decembrie 2009, respectiv 4551 = 4111 (-) XXX lei în baza unei note contabile.

Deasemenea și în contul 4551, societatea efectuează înregistrări contabile pe bază de note contabile și fără documente justificative.

Având în vedere aceste înregistrări contabile, organul de inspecție fiscală consideră că au fost efectuate cu scopul de a conduce la o creanță aparentă a asociatului majoritar P A asupra S.C. X S.A, aceasta neputând fi considerată certă, lichidă și exigibilă.

Astfel în baza prevederilor art.11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală retratează suma de x1 lei, contravaloarea imobilului situat în localitatea M, județul V., însoțit de către domnul P A împreună cu P L A (soție) prin contractul de vânzare autentificat sub nr.../20.09.2011, drept dividend brut plătit acționarului majoritar domnul PA, pentru care stabilește un impozit aferent în sumă de x3 lei.

Pentru diferența suplimentară de plată în sumă de X3lei, reprezentând impozit pe venitul din dividende distribuit persoanelor fizice, organul de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în sumă de Y1 lei și penalități de întârziere în sumă de Y2 lei.

II.4. Dosarul prețurilor de transfer

Cu ocazia controlului efectuat au fost identificate următoarele persoane afiliate cu S.C. X S.A.:

- P A – CNP-, domiciliat în B., str. B, nr.7, județul V., administrator și președinte al Consiliului de Administrație al S.C. X S.A., precum și acționar majoritar, cu un aport la capitalul social în sumă de Z1 lei, reprezentând un număr de ... acțiuni și o cotă de participare la beneficii și pierderi de 94,2527 %:

- S.C. B S.R.L., cu sediul în B., b-dul R, nr. ..., județul V., înregistrat la ORC V., sub nr. J37/X/2010, CUI – ..., societate la care doamna P L A (soția domnului P A) are calitatea de asociat unic, iar domnul P A are calitatea de administrator.

În perioada supusă controlului S.C. X S.A. a avut tranzacții comerciale cu :

- PA, CNP-

- S.C. B S.R.L. , CUI – 27320171.

Cu Solicitarea nr.1877/23.03.2012, organul de inspecție fiscală solicită societății X S.A. întocmirea și prezentarea Dosarului prețurilor de transfer pentru tranzacțiile efectuate cu persoane afiliate în perioada 2007 - 2011, conform OPANAF nr. 222/2008.

Cu adresa nr. 55/13.04.2012, înregistrată la DGFP V. sub nr.7688/18.04.2012, S.C. X S.A. prezintă Dosarul prețurilor de transfer .

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, dosarul prețurilor de transfer a fost completat prin înaintarea unor documente în copie xerox, conform proces – verbal predare primire nr. 53/09.05.2012.

Din analiza dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta este incomplet, întrucât nu conține datele prevăzute de art.1, Anexa 1, pct.7, lit. f) din OPANAF nr.222/2008- „informații cu privire la tranzacții comparabile interne sau externe”, și-anume :

- informații cu privire la tranzacții comparabile interne, ce presupune compararea prețurilor convenite între o societate comercială și persoane afiliate cu prețuri convenite în relațiile dintre aceeași societate comercială cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile;

- informații cu privire la tranzacții comparabile externe, ce presupune compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru prețuri comparabile.

Din analiza tranzacțiilor efectuate de S.C. X S.A. cu persoane afiliate, organele de inspecție fiscală au constatat :

1. În anul 2011, S.C. X S.A., vinde către domnul PA, acționar majoritar și președinte al Consiliului de Administrație bunul imobil „VVVV, teren + construcții”, pentru care întocmește factura seria ... nr. .../15.09.2011, în valoare totală de X1 lei.

Transferul proprietății imobiliare a fost perfectat prin întocmirea contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr..../20.09.2011. Conform acestui înscris, „plata se face prin compensarea datoriilor pe care S.C. X S.A. le are către domnul P V. A”, fără a se menționa în ce constau aceste datorii, dacă sunt certe, lichide și exigibile conform prevederilor legale și fără a fi anexate documente justificative ale creanței și ale actelor de constituire de garanții.

Dosarul prețurilor de transfer nu conține datele privind ”informații cu privire la tranzacții comparabile externe sau interne” așa cum au fost prezentate mai sus.

Pentru justificarea prețului tranzacției, agentul economic a prezentat în dosarul prețurilor de transfer Raportul de evaluare nr.XX/19.09.2011, întocmit după data întocmirii facturii, prin care s-a evaluat proprietatea imobiliară „teren intravilan” în suprafață de ... mp, fără a fi evaluate și construcțiile situate pe acest teren.

Din analiza Raportului de evaluare a întregului bun imobil compus din teren și construcții, care a stat la baza înfăptuirii acestei tranzacții, rezultă că din valoarea evaluată a terenului în sumă de X5 lei (... euro) a fost scăzută valoarea construcțiilor de X6 lei (... euro), sumă considerată costuri de dezactivare, în eventualitatea demolării acestora, rezultând astfel o valoare reevaluată diminuată a imobilului în sumă de X1 lei.

Din contractul de vânzare- cumpărare autentificat sub nr. 5017/20.09.2011, prin care a fost perfectată vânzarea acestui imobil, organul de inspecție fiscală a constatat că în mod incontestabil au fost înstrăinate imobile reprezentând teren și construcții identificate cadastral distinct.

La Dosarul prețurilor de transfer, societatea depune și Hotărârea A.G.A. nr. 6/15.09.2011, prin care se aprobă vânzarea terenului și construcțiilor aferente imobilului „ÎBM” către domnul PA la prețul de X1 lei, pentru care plata se face prin compensare cu sumele achitate de domnul PA în contul unor datorii ale S.C. X S.A., hotărâre semnată doar de domnul PA.

Din aceste considerente, organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea art. 2, Anexa 3 din O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008, respectiv la estimarea prețurilor de transfer prin identificarea a trei exemple de tranzacții similare cu cea care a făcut obiectul estimării.

Pentru aplicarea acestei metode, s-au solicitat de la birourile notarilor publici de pe raza orașelor M, B., Hși V., precum și Camerei Notarilor Publici din I, prețurile utilizate în tranzacții similare efectuate cu persoane independente, dar din răspunsurile primite nu au fost identificate tranzacții similare, astfel încât nu a putut fi estimat prețul de transfer prin metoda comparării prețurilor.

Având în vedere faptul că bunul imobil dobândit de domnul PA prin tranzacția în cauză a fost înstrăinat către PR (fiica), conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .../04.10.2011, organul fiscal nu a putut aplica metoda prețului de revânzare .

Referitor la această tranzacție, important de menționat sunt și constatările organului de inspecție cu privire la modul de achitare a bunului imobil „Îngrășătorie Berbecuți Murgeni” așa cum a fost prevăzut în contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. 5017/20.09.2011, prin compensarea datoriilor pe care S.C. X S.A. le datorează domnului PA, fără a se preciza în ce constau aceste datorii și a fi susținute cu documente justificative.

Din analiza documentelor financiar contabile puse la dispoziție, s-a constatat că prin înregistrări contabile ce nu au la bază documente justificative, s-a creat aparența unei creanțe fictive a persoanei fizice PA asupra S.C. X S.A. în sumă de X10lei .

Astfel, la data de 30.09.2010, data supusă precedentei inspecții fiscale, precum și în situațiile financiare întocmite pentru anii 2009 și 2010, agentul economic avea înregistrat

în soldul creditor al contului 4551 „Asociați -conturi curente „ suma de S14 lei, iar în luna ianuarie 2011 soldul creditor ajunge la suma de S15 lei, fiind majorat artificial și fictiv doar prin articole contabile, nejustificate cu documente.

Tranzacțiile anulate (doar prin note contabile) și care au condus la majorarea artificială a soldului contului 455, prin compensare cu contul 4111, se compun din:

- operațiunea de vânzare-cumpărare consemnată în factura seria ... nr. 00.../15.07.2008, în valoare totală de S16 lei;
- operațiunea de vânzare-cumpărare consemnată în factura seria ... nr. 00.../01.12.2008, în valoare totală de S17 lei;
- operațiunea de vânzare-cumpărare consemnată în factura seria ... nr. 00.../31.10.2009, în valoare totală de S18 lei;
- operațiunea de vânzare-cumpărare consemnată în factura seria nr. 00.../30.06.2009, în valoare totală de S19 lei.

Prin anularea acestor operațiuni, s-a urmărit crearea aparenței unei datorii fictive, nereale ale S.C X S.A. către domnul PA, fapt ce a constituit suportul pentru înfăptuirea tranzacției de vânzare – cumpărare a bunului imobil „Î B M, teren + construcții”, în suprafață de 69.36 mp la valoarea de X1 lei, în vederea recuperării parțiale a creanței.

Din documentele prezentate, precum și din cele existente în arhiva Activității de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP V., organul de inspecție fiscală a constatat că această tranzacție nu are suport legal.

Ulterior, la scurt timp, acest bun a fost revândut către o altă persoană afiliată cu domnul PA pentru suma de ...USD.

Având în vedere aspectele constatate, organul de control în baza prevederilor art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare și ale art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, retratează tranzacția în valoare de X1 lei, reprezentând contravaloarea imobilului, stinsă prin compensare cu datorii fictive către domnul PA și o consideră ca o distribuie dividend în conformitate cu prevederile art.7, pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

2. Referitor la cea de-a două tranzacție comercială efectuată cu persoana afiliată S.C. B S.R.L., în perioada supusă inspecției fiscale au fost identificate operațiuni de tipul încasărilor de sume în contul S.C. X S.A., tranzacții ce au fost tratate ca și avansuri încasate .

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de societate și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

3.1. Referitor la impozitul pe profit:

cauza supusă soluționării DGFP V. prin Compartimentul soluționare contestații este să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal în sarcina S.C. X S.R.L. bază impozabilă suplimentară în sumă de S1 lei, în condițiile în care petenta nu a dovedit faptul existența unor bunuri materiale, aflate în sold în evidența contabilă la data de 30.09.2011.

Perioada verificată - 01.10.2010 – 30.09.2011

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 07.06.2012 înregistrat sub nr. F VS/07.06.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F VS/07.06.2012 contestată parțial de petentă, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului V.- Activitatea de inspecție fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X SA, bază impozabilă suplimentară în sumă de S5 lei, din care contestată doar suma de S1 lei.

Baza impozabilă stabilită suplimentară în sumă de S1 lei, este aferentă contravalorii materialelor evidențiate în debitul contului 302 „Materiale consumabile”, compuse scriptic din:

- cont 3021 – Materiale auxiliare – lei;
 - cont 3023 – Materiale pentru ambalat – lei;
 - cont 3024 – Piese de schimb –.... lei;
 - cont 3026 – Furaje – ... lei
 - cont 3028 – Alte materiale consumabile – lei
- Total cont 302 = lei.

Din documentele contabile puse la dispoziția organului de control, s-a constatat că aceste stocuri nu au avut mișcare nici în perioada inspecției fiscale precedente, nici în perioada supusă prezentei inspecții fiscale și nici nu au fost prezentate faptic la solicitarea organelor de inspecție fiscală.

Pentru clarificarea situației faptice a acestor bunuri materiale, organul de inspecție fiscală a emis Dispoziția de măsuri nr.../24.04.2012, comunicată S.C X S.A, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire nr.../26.04.2012, prin care s-a dispus măsura prezentării rezultatelor inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor la data de 31.12.2010, 31.12.2011, efectuarea inventarierii generale la data de 30.04.2012 și prezentarea rezultatelor acesteia până la data de 03.05.2012, ocazie cu care se va efectua și o verificare faptică a tuturor elementelor de activ și de pasiv.

Ca urmare a măsurilor dispuse, la data stabilită pentru verificarea faptică a tuturor elementelor de activ, stocuri, mijoace fixe, s-a constatat că agentul economic nu a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală inventarierea generală pentru anii fiscali 2010 și 2011 și nu a îndeplinit măsura efectuării inventarierii la data de 30.04.2012.

În urma verificării faptice efectuată în data de 03.05.2012, a stocurilor de materiale mai sus menționate, agentul economic nu a prezentat nici un element de activ din grupa 302 -Materiale consumabile.

Astfel, suma de S1 lei a fost considerată la control lipsă gestiune, imputabilă administratorului, responsabil de buna gestionare a patrimoniului societății, fiind stabilite veniturile neevidențiate în sumă de S15 lei, cu care s-a procedat la diminuarea pierderii contabile înregistrate de societate în sumă de S6 lei, rămânând după această influență o pierdere de recuperat în sumă de S16 lei.

Prin contestația formulată societatea aduce următoarele argumente:

La data de 03.05.2012, s-a efectuat atât acțiunea de cercetare la fața locului cât și prezentarea faptică a elementelor de activ, rezultatele acestor acțiuni nefiind consemnate prin încheierea vreunui proces verbal, prin care să se constate că nu au fost îndeplinite măsurile dispuse sau că nu au fost prezentate elementele de activ.

În data de 04.05.2012, prin adresa nr. 51(anexată la dosar), S.C. X SA, comunică organelor de inspecție fiscală că nu au putut fi prezentate rezultatele inventarierii generale a patrimoniului, întrucât societatea este în procedură de reorganizare, nu mai are angajați, urmând ca aceasta să fie efectuată de administratorul judiciar desemnat.

Drept urmare consideră că în mod abuziv, organele de inspecție fiscală stabilesc că dacă stocurile în valoare de S1 lei nu au avut mișcare în anii 2010 și 2011, sunt și lipsă în gestiune, din moment ce nu există un document care să constate lipsa bunurilor din gestiune.

În drept, cu privire la bunurile constatate lipsă din gestiune și asimilate veniturilor impozabile sunt aplicabile prevederile art.19, alin.(1) și ale art.128, alin (4) și din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioarea, care precizează :

„ **ART. 19**

Reguli generale

(1) 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 [...].

ART. 128

Livrarea de bunuri

[..]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

În raport cu aceste reglementări legale, profitul impozabil se calculează ca diferența dintre veniturile realizate din orice sursă și suma cheltuielilor deductibile.

Se consideră venit impozabil și valoarea bunurilor constatate lipsă din gestiune.

În speța, S.C. X S.A., figurează în evidența contabilă la 30.09.2011, cu un sold scriptic în contul 302 "Materiale consumabile" în valoare de S1 lei, sold scriptic existent și în balanțele de verificare la 31.12.2010 și 31.12.2011, a cărui existență faptică nu este justificată prin liste de inventariere și neidentificate cu ocazia deplasării în teren a organului de inspecție fiscală și a reprezentantului desemnat al societății, fapt pentru care au fost considerate lipsă în gestiune, imputabilă și suma asimilată elementelor de venituri impozabile, conform prevederilor legale mai sus invocate.

Societatea contestă modul de stabilire de către organele de inspecție fiscală, ca lipsă în gestiune a acestor bunuri materiale în valoare de S1 lei, motivând că nu există nici un document care să constate lipsa acestora, motivație care nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece obligativitatea inventarierii și justificării faptice a patrimoniului societății, revine administratorului acesteia, respectiv domnului PA.

În acest sens, Legea contabilității nr. 82/1991, stipulează la art.7, alin. (1) că:

„ ART. 7

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situații prevăzute de lege.”

Deasemenea prevederile O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precizează la art. 2 și la Anexa nr.1, pct.2 :

„ ART. 2

Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității.

(1) În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:

a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege[.].

Prin urmare, societățile comerciale au obligativitatea efectuării inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și la cererea organelor de control.

Având în vedere faptul că la solicitarea organelor de inspecție fiscală, S.C. X S.A. nu prezintă listele de inventariere fie la data 31.12.2010 sau la data de 31.12.2011, prin care să demonstreze existența faptică a materialelor consumabile în valoare de S1 lei, organele de inspecție fiscală emit și comunică Dispoziția de măsuri nr.-./24.04.2012, prin care dispun următoarele:

- prezentarea la data de 03.05.2012 a rezultatelor inventarierii generale a patrimoniului efectuate la data de 30.04.2012, conform prevederilor O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;

- prezentarea rezultatelor inventarierii generale a patrimoniului efectuate în baza prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991 la data de 31.12.2010 și 31.12.2011.

Dispoziția de măsuri nr.../24.04.2012, este emisă în conformitate cu prevederile art. 105, din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și care la alin. (9), precizează :

„(9) Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală”.

La data și ora stabilită, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul S.C. X S.A., împreună cu persoana împuternicită de societate.

Se reține că societatea nu a prezentat nici o listă de inventariere a patrimoniului și nici nu au putut fi identificate faptic elementele de activ de natura materialelor consumabile, aflate în sold în balanța de verificare în cadrul clasei 3, în valoare de S1 lei însă, a fost prezentat Registrul imobilizărilor întocmit la data de 31.12.2010 în baza căruia organul de inspecție fiscală a desfășurat în data de 03.05.2012, acțiunea de cercetare la fața locului prin care s-au prezentat faptic în teritoriu, bunurile de natura mijloacelor fixe deținute de societate la data de 31.12.2011.

Acest fapt rezultă și din adresa societății nr. .../04.05.2012, înregistrată la AIF V. sub nr. 2294/08.05.2012, prin care administratorul societății domnul PA, motivează că nu au putut fi prezentate rezultatele inventarierii patrimoniului, întrucât societatea se află în procedura de reorganizare, nu mai are angajați, iar inventarierea urmează să fie făcută de administratorul judiciar.

În acest context, suma de S1 lei a fost considerată de organele de inspecție fiscală lipsă gestiune la data de 30.09.2011, imputabilă administratorului societății deoarece acesta nu a acționat în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată și a O.M.F.P. nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, și-anume:

„ (7) În condițiile în care entitățile nu au nici un salariat care să poată efectua operațiunea de inventariere, aceasta se efectuează de către administratori.”

În soluționarea favorabilă a cauzei nu se poate reține afirmația petentei conform căreia organele de inspecție fiscală în mod abuziv stabilesc că suma de S1 lei reprezintă lipsă inventar deoarece, cu ocazia prezentării la fața locului nu s-a încheiat nici un proces – verbal, conform căruia să se constate lipsa bunurilor materiale deoarece acțiunea a avut loc ca urmare a desfășurării unei inspecții fiscale și rezultatele constatării la fața locului au fost valorificate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F VS/07.06.2012.

Se mai reține că nici la dosarul contestației, petenta nu prezintă documente care să dovedească existența faptică a materialelor consumabile în valoare de S1 lei.

De altfel, inexistența materialelor consumabile evidențiate în contul 302 este confirmată și de raportul de activitate cu privire la debitoarea S.C. X S.A, întocmit de către administratorul judiciar desemnat, publicat în buletinul procedurilor de insolvență nr. ...19.06.2012, din care rezultă elementele de activ ce au fost identificate faptic și în care materialele în cauză nu sunt menționate în Procesul-verbal de inventariere din data de 07.04.2012, document ce nu a fost prezentat de societate, nici organelor de inspecție fiscală și nici la dosarul contestației.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au considerat suma de S1 lei venituri neevidențiate provenite din lipsă gestiune imputabilă, cu care se diminuează pierderea contabilă înregistrată de agentul economic și

pentru care nu s-a calculat impozitul pe profit în sumă de S2 lei, dobânzile și penalitățile aferente, așa cum susține petenta în contestație și pe cale de consecință contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată.

cauza supusă soluționării DGFP V. prin Compartimentul soluționare contestații este să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal în sarcina S.C. X S.A. obligația de plată în sumă de Y1 lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în condițiile în care societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate de la clienți și bunuri constatate lipsă din gestiune.

Perioada verificată 01.10.2010 - 30.09.2011.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 07.06.2012 și înregistrat sub nr. F VS/07.06.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F VS/07.06.2012 contestată de petentă, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului V.- Activitatea de inspecție fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.A. obligația suplimentară de plată în sumă de S3 lei din care:

- Z1 lei – diferență stabilită în plus la TVA deductibilă - necontestată ;
- Y1 lei – diferență stabilită în plus la TVA colectat.

Diferența stabilită în plus în sumă de Y1 lei la TVA colectat, se compune din :

-Z5 lei, TVA colectat aferent unor avansuri în sumă de Z6lei încasate prin virament bancar de către S.C. X S.A., până la data de 30.09.2011 și pentru care nu a colectat TVA la încasare, iar factura de vânzare a fost emisă în luna noiembrie 2011;

- Z7lei, TVA colectat aferent lipsei în gestiune a stocurilor de materiale consumabile evidențiate în debitul contului 302" materiale consumabile", în valoare de S1 lei, stabilite lipsă inventar de către organele de inspecție fiscală .

Referitor la diferența stabilită în plus în sumă de Z5 lei, reprezentând TVA colectată aferentă unor avansuri încasate în contul bancar al S.C. X S. A. până la data de 30.09.2011, pentru care societatea nu a colectat TVA la încasare, petenta susține că este de acord cu măsura stabilirii de către organele de inspecție fiscală de colectare a TVA-ului în sumă de Z5 lei, aferent avansurilor în sumă de Z6lei, încasate în perioada 01.10.2010 – 30.09.2011, dar mai susține și că în mod eronat organele de inspecție consideră această sumă ca fiind și TVA de plată, atât timp cât la emiterea facturii nr. 00.../28.11.2011, societatea a înregistrat și declarat TVA colectat, ceea ce înseamnă dublarea TVA-ului de plată în sumă de Z5 lei.

În drept, obligația agenților economici de colectare a TVA-ului la data încasării avansurilor este reglementată de prevederile art.134¹, alin.(1) și art. 134², alin. (1) și (2), lit.b) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

[...];

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori

prestării acestora.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă are obligativitatea colectării taxei pe valoarea adăugată la data la care se încasează avansul, operațiune efectuată înainte de data la care intervine faptul generator.

În cauză se reține că, la data încasării avansurilor prin virament bancar societatea avea obligativitatea colectării taxei pe valoarea adăugată, astfel în mod corect și legal organul de inspecție fiscală procedează la stabilirea TVA colectată în sumă de Z5 lei, aferentă avansurilor încasate în perioada 22.12.2010 – 30.09.2011 în sumă totală de Z6 lei.

În soluționarea favorabilă a cauzei nu poate fi reținută susținerea contestatoarei, conform căreia ar fi obligată de două ori la plata sumei de Z5 lei, odată stabilită de organul de inspecție fiscală și a doua oară prin propria înregistrare și declarare a TVA-ului colectat în sumă de Z5 lei la emiterea facturii seria ..., nr. 00.../28.11.2011 deoarece agentul economic avea obligativitatea colectării TVA la fiecare avans încasat, iar taxa pe valoarea adăugată colectată ca urmare a emiterii facturii seria...I, nr. 00... din data de 28.11.2011, de către contestatoare și declarată prin decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent trimestrului IV 2011, poate fi corectată ulterior prin Decizie de corecție erori materiale, emisă de unitatea fiscală unde este arondată, la cererea sa, având în vedere faptul că data facturii (28.11.2011) nu este aferentă perioadei verificate, respectiv 01.10.2010 – 30.09.2011.

Referitor la perioada verificată 01.10.2010 – 30.11.2011, contestatoarea susține că în cazul taxei pe valoarea adăugată aceasta a fost modificată, și-anume 01.10.2010 – 30.09.2011, fără a se menționa motivele.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, conform avizului de inspecție fiscală perioada supusă verificării acestei taxe a fost 01.10.2010 – 30.11.2011, dar verificarea s-a oprit la data de 30.09.2011, deoarece S.C. X S.A., începând cu 01.01.2010 devine plătitor trimestrial de TVA și în mod corect organul de inspecție fiscală verifică perioada 01.10.2010 – 30.09.2011, care cuprinde patru perioade fiscale trimestriale, începând cu prima lună din primul trimestru și sfârșind cu ultima lună din ultimul trimestru verificat.

Referitor la diferența stabilită în plus în sumă de Z7 lei, aceasta reprezintă TVA colectată aferentă lipsei în gestiune, imputabile administratorului S.C. X S.A., în valoare de S1 lei.

În fapt, organul de inspecție fiscală a stabilit diferența suplimentară de plată la TVA în sumă de Z7 lei aferentă bazei impozabile de S1 lei reprezentând contravaloarea bunurilor consumabile constatate lipsă în gestiune.

Motivele de fapt care au condus la această constatare, prezentate și la capitolul -impozit pe profit (pag 11 – 14 din prezenta decizie) sunt: suma de S1 lei stabilită de către organele de inspecție fiscală ca diferență suplimentară de bază impozabilă reprezintă contravaloarea unor bunuri materiale consumabile evidențiate scriptic în debitul contului 302 „Materiale consumabile”, (stoc constant fără mișcare și cu ocazia inspecției fiscale precedente, evidențiat fără mișcare și în perioada verificării fiscale în cauză), neevidențiate în lista de inventar, neprezentate faptic la solicitarea organului de inspecție fiscală, fapt pentru care s-a considerat lipsă în gestiune, imputabilă administratorului societății și pentru care s-a procedat la colectarea TVA-ului în sumă de Z7 lei.

Prin contestația formulată, societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală stabilesc că suma de S1 lei, reprezintă bunuri constatate lipsă în gestiune, deoarece nu există nici un document din care să rezulte că aceste bunuri lipsesc și ca urmare eronat sunt considerate venituri neevidențiate, pentru care se stabilesc obligații suplimentare de plată la taxa pe valoare adăugată în sumă de Z7 lei precum și dobânzi și penalități de întârziere aferente.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 128 alin.(1) și (4), lit.d) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

" ART. 128

Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni: dedusă total sau parțial;

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar este considerată livrare de bunuri.

De asemenea, se mai reține că bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri.

Referitor la operațiunile impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, prevederile art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

" ART. 126

Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)."

Datorită faptului că, lipsa din gestiune este considerată livrare de bunuri, conform prevederilor legale de mai sus, este operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care îndeplinește cumulativ cele patru condiții.

În speța, organele de inspecție fiscală au stabilit la data de 30.09.2011, lipsa în gestiunea S.C. X S.A. în valoare S1 lei, imputabilă administratorului societății, pentru care s-a procedat la stabilirea unei diferențe de TVA colectată în sumă de Z7lei.

Suma de Z7lei a fost stabilită având în vedere valoarea de înlocuire, definită de prevederile legale stipulate în cuprinsul O.M.F.P nr. 2861/2009, pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, Anexa 1, pct.40, alin.(2), și-anume:

"(2) În cazul constatării unor lipsuri imputabile în gestiune, administratorii trebuie să impute persoanelor vinovate bunurile lipsă la valoarea lor de înlocuire.

Prin valoare de înlocuire, în sensul prezentelor norme, se înțelege costul de achiziție al unui bun cu caracteristici și grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, care cuprinde prețul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv TVA, cheltuielile de transport, aprovizionare și alte cheltuieli, accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv. În cazul bunurilor constatate lipsă, ce urmează a fi imputate, care nu pot fi cumpărate de pe piață, valoarea de imputare se stabilește de către o comisie formată din specialiști în domeniul respectiv ."

Se reține prin urmare că în speță, societatea contestatoare nu face dovada cu documente, potrivit legii, că stocul de bunuri materiale există la 30.09.2011 și prin urmare în mod corect și legal organul de inspecție fiscală asimilează stocul de materiale consumabile în valoare totală de S1 lei, imputabil administratorului societății, livrării de

bunuri efectuate cu plată, cu consecința colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z7lei.

De altfel, inexistența materialelor consumabile evidențiate în contul 302 este confirmată și de raportul de activitate cu privire la debitoarea S.C. X S.A, întocmit de către administratorul judiciar desemnat (publicat în buletinul procedurilor de insolvență nr.8813/19.06.2012) din care rezultă elementele de activ ce au fost identificate faptic și în care materialele în cauză nu sunt menționate în Procesul-verbal de inventariere din data de 07.04.2012, document ce nu a fost prezentat de societate, nici organelor de inspecție fiscală și nici la dosarul contestației.

În concluzie, organul de soluționare a contestației apreciază că în mod legal s-a reținut că societatea datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de S3 lei(Z5 + Z7- X6, drept pentru care contestația formulată de S.C. X S.A. va fi respinsă ca **neîntemeiată** pentru această sumă.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de Y6 lei și la penalitățile de întârziere în sumă de Y7 lei, aferente TVA-ului stabilit suplimentar de plată și având în vedere faptul că stabilirea de majorări și penalități de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit de S3 lei, aceasta datorează suma de Y6 lei cu titlu de majorări de întârziere și suma de Y7 lei cu titlu de penalități de întârziere, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept „accesorium sequitur principale”, potrivit căruia bunul accesoriu urmează soarta juridică a bunului principal, motiv pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

3.3 Referitor la impozitul pe dividende

Cauza supusă soluționării DGFP V. prin Compartimentul Soluționare Contestații este să se pronunțe dacă S.C. X S.A. datorează la bugetul statului obligația suplimentară de plată în sumă de Y8 lei reprezentând impozit pe dividende în sumă de S5 lei și accesorii aferente în sumă de S6 lei în condițiile în care organul de inspecție fiscală a retratat tranzacția privind vânzarea imobilului „Î B M” către administratorul societății și soția acestuia, drept dividend brut plătit, iar petenta susține că vânzarea imobilului reprezintă tranzacție efectuată de S.C. X S.A. cu persoana afiliată PA și a cărei plată se face prin compensarea datoriilor pe care S.C. X S.A. le are către domnului PA.

Perioada verificată : 01.10.2010 – 31.11.2011

În fapt, prin decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F VS/07.06.2012, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru întreaga perioadă verificată o bază suplimentară în plus de X1 lei, la care corespunde un impozit pe dividende distribuit persoanelor fizice în sumă de S5 lei.

Diferența în plus a rezultat ca urmare a retratării contravalorii unei tranzacții efectuate de S.C. X S.A. cu persoana afiliată PA-acționar majoritar și președinte al Consiliului de Administrație, și-anume, în anul 2011, S.C. X S.A. , vinde către domnul PA, bunul imobil constând în „Î B M”(teren + construcții), pentru care întocmește factura seriaI nr. 00.../15.09.2011, în valoare totală de X1 lei.

Transferul proprietății imobiliare a fost perfectat prin întocmirea contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. .../20.09.2011, conform căruia „plata se face prin compensarea datoriilor pe care S.C. X S.A. le datorează domnului PA, fără a se menționa în ce constau aceste datorii, dacă sunt certe, lichide și exigibile, fără a fi anexate documentele justificative ale creanței și ale actelor de constituire de garanții.

Din documentele financiar contabile puse la dispoziție de societate, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a efectuat o serie de înregistrări contabile care nu au la bază documente justificative și care au dus la crearea unei creanțe fictive a domnului PA asupra S.C. X S.A. în sumă de S12 lei.

Constatarea pleacă de la înregistrarea contabilă efectuată în luna decembrie 2009,

respectiv 4551 = 4111 cu suma de S13 lei, după care soldul contului 4551 "Asociați conturi curente" la 31.12.2009 este de S14 lei, iar soldul contului 4111 "Clienți" analitic PA este de S15 lei, solduri raportate și în situațiile financiare anuale 31.12.2009, 31.12.2010.

În luna ianuarie 2011, societatea efectuează înregistrarea contabilă (având la bază doar nota contabilă), 4551 = 4111 cu suma în roșu de S13 lei, care a condus la majorarea artificială a creditului contului 4551 "Asociați conturi curente", astfel că la 31.01.2011, figurează în sold cu suma de S15 lei.

Prin ștornarea sumei de S13 lei au fost anulate următoarele tranzacții:

- operațiunea de vânzare – cumpărare consemnată în factura seria ... nr. 00...1/15.07.2008 în valoare totală de S16 lei, beneficiar PA (conform jurnal vânzări iulie 2008);

- operațiunea de vânzare – cumpărare consemnată în factura seria ... nr. 00...1/01.12.2008 în valoare totală de S17 lei, beneficiar PA (conform jurnal vânzări decembrie 2008);

- operațiunea de vânzare – cumpărare consemnată în factura seria ... nr. ...9/31.10.2009 în valoare totală de S18 lei, beneficiar PA (conform jurnal vânzări octombrie 2009);

- operațiunea de vânzare – cumpărare consemnată în factura seria ... nr. .../30.06.2009 în valoare totală de S16 lei, beneficiar PA (conform jurnal vânzări iunie 2009).

Prin negarea acestor tranzacții, s-a creat aparența unei datorii fictive și nereale ale S.C. X S.A. către domnul PA, fapt ce a constituit suportul pentru înfăptuirea tranzacției de vânzare – cumpărare a bunului imobil format din „Î B M, teren +construcții în suprafață de 69,360 m.p.la valoarea de X1 lei , în vederea recuperării parțiale a creanței prin operațiunea de compensare.

Având în vedere toate aspectele de mai sus, organul de inspecție fiscală în baza prevederilor art. 6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, în limitele și competențele ce îi revin, retratează tranzacția care face obiectul cauzei și consideră suma de X1 lei, reprezentând contravaloarea imobilului, stinsă prin compensare cu datorii fictive către domnul PA acționar majoritar și președinte al Consiliului de Administrație al S.C. X S.A. , ca dividend distribuit acestuia, pentru care stabilește un impozit pe dividend în sumă de X15lei.

Prin contestația formulată, S.C. X SA motivează că în mod greșit organele de inspecție fiscală consideră înregistrările contabile eronate și făcute în scopul denaturării fenomenului economic, deoarece așa cum a prezentat și în nota explicativă, aceste operațiuni reprezintă efectuarea unor corecții asupra unor înregistrări contabile din anii precedenți, constând în corectarea beneficiarului facturilor nr. .../01.12.2008, .../30.06.2009, .../31.10.2009, unde greșit s-a trecut numele d-lui PA ca și beneficiar, când de fapt ele reprezentau operațiuni de autofacturare materiale consumabile constatate lipsă, corectare care nu are nici o influență din punct de vedere fiscal, nefiind implicate conturi de venituri, de cheltuieli sau de TVA .

Deasemenea contestatoarea acuză organul de inspecție fiscală că în mod abuziv retratează tranzacția cu persoana afiliată ca fiind o distribuire de dividend, fără însă să se pronunțe asupra tranzacției din punct de vedere legal, prin prisma prevederilor art.11, alin.(2) din Codul fiscal, sau ca urmare a estimării făcute în conformitate cu prevederile OMFP nr. 222/2008 privind Dosarul prețurilor de transfer.

În drept, se fac aplicabile prevederile art. 11, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 11

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod,

autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Aceste prevederi legale, consacră la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, astfel o tranzacție poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic în scopul aplicării legii fiscale.

În cazul în speță, și-anume tranzacția efectuată de S.C. X S.A. cu persoana afiliată PA, pornind de la modul de plată a imobilului tranzacționat, așa cum a fost prevăzut în contractul de vânzare-cumpărare nr. .../20.09.2011, prin compensarea sumelor pe care S.C. X S.A. le datorează domnului PA și având în vedere faptul că nu se menționează în ce constau aceste datorii, se procedează la analiza conturilor 4551 "Asociați – conturi curente" și a contului 4111 „Clienți”- analitic PA și se constată că societatea figurează la 31.12.2010 cu un sold creditor de S14 lei, la contul 4551 „Asociați – conturi curente” și un sold debitor în sumă de S15 lei, la contul 4111 „Clienți” „.

În luna ianuarie 2011, conform Registru – Jurnal/ianuarie 2011, societatea efectuează înregistrarea contabilă 4551= 4111 cu suma în roșu de S13 lei, înregistrare care nu are la bază nici un document justificativ, ci doar nota contabilă și în urma căreia se majorează soldul contului 4551 "Asociați – conturi curente" la suma de S15 lei.

Referitor la înregistrările contabile, fără documente justificative, contestatoarea motivează că acestea constau în efectuarea unor corecții a unor înregistrări contabile din anii precedenți și constau în corectarea identității beneficiarului unor facturi, unde greșit a fost trecut domnul PA și nu corectarea, veniturilor, cheltuielilor sau al taxei pe valoarea adăugată.

Această motivație nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece conform prevederilor art. 159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, corectarea documentelor constă în:

„ART. 159

Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat[...].”

Din documentele existente la dosar, nu se face dovada cu facturi de corecție a beneficiarului facturii, conform prevederilor de mai sus, iar dacă aceste prevederi ar fi fost respectate de contestatoare nu se modificau soldurile conturilor implicate sumele corectate fiind în roșu și în negru.

Deasemenea efectuarea de înregistrări contabile fără documente justificative, pe care contestatoarea nu le prezintă organului de inspecție fiscală și nu le depune nici la dosarul contestației, încalcă prevederile art. 6, alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, și-anume:

„ART. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în

contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Având în vedere cele de mai sus, documentele existente la dosar, motivațiile contestatoarei, organul de soluționare contestații reține că societatea nu demonstrează cu documente creanța acționarului majoritar PA asupra S.C. X S.A., creanță care trebuie să fie certă, lichidă și exigibilă iar compensarea sumei de X1 lei, înregistrată în contabilitate pe bază de notă contabilă, fără a avea la bază un document justificativ, conform Registru Jurnal Operațiuni/9.2011 (anexat la dosar), nu este efectuată în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr.82/1991și în mod corect și legal organul de inspecție retratează tranzacția și consideră că suma de X1 lei, reprezentând contravaloarea imobilului ce face obiectul tranzacției stinsă de societate prin compensare cu datorii incerte din punct de vedere contabil către domnul PA, drept dividend distribuit acestuia conform prevederilor art.7, pct.12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ Art .7, pct.12, alin.(2)

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- [...]

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia .”

Față de această situație, se reține că în mod corect organul de inspecție fiscală stabilește obligație suplimentară de plată în sumă de S5 lei, reprezentând impozit pe dividend distribuit persoanelor fizice în conformitate cu prevederile art. 67, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru care calculează obligații fiscale accesorii, respectiv dobânzi de întârziere în sumă de ...lei și penalități de întârziere în sumă de... lei, calculate în conformitate cu prevederile art.119, art.120, art.120¹ din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, pentru perioada 26.10.2011 – 06.03.2012 și pe cale de consecință contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.4. Referitor la Dosarul prețurilor de transfer:

Cu privire la acuzele din contestație, aduse Capitolului IV – Dosarul prețurilor de transfer din Raportul de inspecție fiscală nr. F VS/07.06.2012, din analiza documentelor aflate la dosar, situația se prezintă astfel:

- inspecția fiscală a fost începută ca urmare a solicitării Administrației Finanțelor Publice Bărlad nr. 22008/04.11.2011, înregistrată la A.I.F. V. sub nr.4183/09.11.2011, prin care s-a solicitat stabilirea realității și legalității unor tranzacții efectuate de S.C. X S.A. cu persoane afiliate în perioada 2007-2011, fapt pentru care, echipa de inspecție fiscală a solicitat întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer pentru perioada 2007–2011. Solicitarea s-a făcut cu adresa nr.1877/23.03.2012, comunicată agentului economic cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

Dosarul prețurilor de transfer a fost pus la dispoziția organului de inspecție fiscală cu adresa nr./13.04.2012, înregistrată la A.I. F. V. sub nr..../19.04.2012, după care a mai fost completat de societate la solicitarea verbală a organului de inspecție fiscală, cu adresa nr. .../09.05.2012.

În urma inspecției fiscale au fost identificate următoarele persoane afiliate cu S.C. X S.A , așa cum sunt definite de prevederile art. 7, alin.(1), pct.21, lit. a), b), c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

- PA – CNP-, domiciliat în B., str. B, nr.7 județul V., administrator și președinte al

Consiliului de Administrație al S.C. X S.A., precum și acționar majoritar, cu un aport la capitalul social în sumă de lei, reprezentând un număr de ... acțiuni și o cotă de participare la beneficii și pierderi de ... %:

- S.C. B S.R.L., cu sediul în B., b-dul R, nr. ... județul V., înregistrată la ORC V., sub nr. J37/,,,/2010, CUI –, societate la care doamna P L A () are calitatea de asociat unic, iar domnul PA are calitatea de administrator.

În perioada supusă controlului S.C. X S.A. a avut tranzacții comerciale cu:

- PA, CNP- 9 ;
- S.C. B S.R.L. , CUI – .

Referitor la tranzacția încheiată cu persoana afiliată PA (prezentată și la capitolul impozit pe dividende) aceasta constă în vânzarea - cumpărarea bunului imobil „Î B M, teren + construcții”, pentru care se întocmește factura seria nr. .../15.09.2011, în valoare totală de X1 lei.

Transferul proprietății imobiliare a fost perfectat prin întocmirea contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr....7/20.09.2011. Conform acestui înscris, „ plata se face prin compensarea datoriilor pe care S.C. X S.A. le datorează domnului P V. A”, fără a se menționa în ce constau aceste datorii, dacă sunt certe, lichide și exigibile conform prevederilor legale și fără a fi anexate documente justificative ale creanței sau ale actelor de constituire de garanții.

Dosarul prețurilor de transfer prezentat a fost incomplet în sensul că nu conține datele privind ”informații cu privire la tranzacții comparabile externe sau interne” .

Pentru justificarea prețului tranzacției, agentul economic a prezentat în dosarul prețurilor de transfer Raportul de evaluare nr.../19.09.2011, întocmit după data emiterii facturii, prin care s-a evaluat proprietatea imobiliară „teren intravilan” în suprafață de 69,36 mp, fără a fi evaluate și construcțiile situate pe acest a.

Din analiza Raportului de evaluare a întregului bun imobil compus din teren și construcții, care a făcut obiectul acestei tranzacții, rezultă că din valoarea evaluată a terenului în sumă de ...0 lei (X0 euro) a fost scăzută valoarea construcțiilor în sumă de lei (... euro) fiind considerată costuri de dezactivare, în eventualitatea demolării acestora, rezultând astfel o valoare reevaluată diminuată a imobilului în sumă de X1 lei.

Din contractul de vânzare- cumpărare autentificat sub nr. .../20.09.2011, prin care a fost perfectată vânzarea acestui imobil, organul de inspecție fiscală a constatat că în mod incontestabil au fost înstrăinate imobile reprezentând teren și construcții identificate cadastral distinct.

La Dosarul prețurilor de transfer, societatea depune și Hotărârea A.G.A nr. ./15.09.2011, prin care se aprobă vânzarea terenului și construcțiilor aferente imobilului „ Î B M” către domnul PA la prețul de X1 lei, prin compensare cu sumele achitate de domnul PA în contul unor datorii ale S.C. X S.A., hotărâre semnată doar de domnul PA și pentru care nu a fost prezentată dovada publicării acesteia în Monitorul oficial partea a IV, pentru a fi opozabil terților, conform prevederilor Legii nr. 31/1990 privind Legea societăților comerciale.

În scopul estimării prețurilor de transfer, prin identificarea a trei exemple de tranzacții similare cu cea care face obiectul cauzei, organul de inspecție fiscală a solicitat de la birourile notarilor publici de pe raza orașelor M, B., H și V., precum și Camerei Notarilor Publici din I, prețurile utilizate în tranzacții similare efectuate cu persoane independente, dar din răspunsurile primite nu au fost identificate tranzacții similare, astfel încât nu a putut fi estimat prețul de transfer prin metoda comparării prețurilor.

Având în vedere faptul că bunul imobil dobândit de domnul PA prin tranzacția în cauză a fost înstrăinat către doamna PR (fiica), conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .../04.10.2011 pentru suma de ... USD, organul fiscal nu a putut aplica metoda prețului de revânzare, deoarece doamna PR are calitatea de persoană afiliată.

Drept urmare, pentru considerentele de mai sus și pentru constatările privind modul

de plată al tranzacției, și-anume prin compensarea cu datoriile S.C. X S.A. față de persoana afiliată PA, datorii care nu au putut fi stabilite ca fiind certe, lichide și exigibile, tranzacția cu persoana afiliată nu a fost tratată din perspectiva dosarului prețurilor de transfer, ci s-a considerat ca fiind efectuată la prețul facturat și prin prisma art.11, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal s-a procedat numai la reîncadrarea plății prin compensarea sumei de X1 lei ca dividend.

Referitor la cea de-a două tranzacție comercială efectuată cu persoana afiliată S.C. B S.R.L., în perioada supusă inspecției fiscale au fost identificate operațiuni de tipul încasărilor de sume în contul S.C. X S.A., tranzacții ce au fost tratate ca și avansuri încasate .

Cu privire la tranzacția din data de 28.11.2011, efectuată cu persoana afiliată S.C. B S.R.L., invocată de societate în contestație ca nefiind analizată de organele de inspecție fiscală, aceasta nu a fost supusă analizei deoarece data de 28.11.2011, nu a fost supusă perioadei verificate, respectiv 01.10.2010 – 30.09.2011.

5. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr./07.06.2012, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice V. prin Compartimentul Soluționare Contestații are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite, nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora sau la diminuarea pierderii fiscale ci la măsura înregistrării și achitării diferențelor de obligații fiscale suplimentare stabilite în sarcina contribuabilului ca urmare a inspecției fiscale, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr./07.06.2012, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 07.06.2012, organele de inspecție fiscală au dispus societății înregistrarea în evidența contabilă a diferențelor stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr./07.06.2012 și plata acestora.

Prin contestația formulată S.C. X S.A. contestă atât Decizia de impunere nr./07.06.2012 cât și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr./07.06.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. /07.06.2012.

În drept, potrivit art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Compartimentul Soluționare Contestații este competentă să soluționeze *“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[...].”*

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

“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.”

Întrucât măsurile stabilite în sarcina S.C. X S.A. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../07.06.2012 nu vizează stabilirea de obligații fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță și nici nu reprezintă un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Compartimentul Soluționare Contestații neavând competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de

organele de inspecție fiscală, potrivit art. 209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, care precizează:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente” coroborat cu pct. 5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 conform căruia:

“5.3. 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.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Activității de Inspecție Fiscală.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art. 216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE

Art.1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de S.C. X SA, cu sediul în localitatea B., str. C H, nr. județul V., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J37//1992, având Cod Unic de Înregistrare Fiscală nr. RO ..., pentru obligațiile fiscale în sumă de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de S3 lei și majorări de întârziere/penalizări aferente, în sumă de S4 lei, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar de plată în sumă de S5 lei și majorări de întârziere și penalitățile aferente în sumă de S6 lei, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F VS/07.06.2012 și pentru baza impozabilă stabilită suplimentar în valoare de S1 lei.

Art.2. Transmite Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. V., spre competența soluționare, capătul de cerere privind **Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../ 07.06.2012.**

Art.3. Decizia nr. .../24.08.2012 privind soluționarea contestației formulate de S.C. X S.A., cu sediul în localitatea B., str. C H, nr..., județul V., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J37/.../1992, având Cod Unic de Înregistrare Fiscală nr. RO ... se comunică acesteia în condițiile art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și la A.I.F. V..

Art.4. Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul V. în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,
ec. M P