

DECIZIA NR.

privind soluționarea contestației formulată de SC SRL înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr., pentru suma totală de lei, reprezentând:

- lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- lei - impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente,
- lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți–persoane juridice nerezidente.

SC SRL se îndreaptă și împotriva Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr..

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. având la bază constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. și Dispoziția de instituire a măsurilor asiguratorii nr. au fost emise de organele de inspecție fiscală ale Serviciului de Inspecție Fiscală 1, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice.

Contestația formulată de SC SRL, înregistrată la D.G.F.P. sub nr., este considerată depusă în termenul legal, având în vedere prevederile art. 207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.209 alin.(1) lit. a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de SC SRL.

I. Prin contestația formulată SC SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., Raportului de inspecție fiscală nr. și Dispoziției de instituire a măsurilor asiguratorii nr. 009, solicitând admiterea contestației și desființarea actelor administrativ fiscale atacate ca fiind netemeinice și nelegale. Argumentele invocate de contestatoare sunt următoarele:

1.Societatea contestatoare, susține că la recalcularea profitului impozabil și stabilirea impozitului pe profit datorat s-a procedat în mod eronat, fără a fi respectate prevederile actelor normative invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal - Titlu II, cu modificările și

completările ulterioare și H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

În acest sens, contestatoarea arată că, în baza constatrilor făcute de organele de inspecție fiscală, la punctele 1, 2, 3 și 4 alin.(1) din Raportul de inspecție fiscală nr., se face trimitere la majorarea cheltuielilor, după cum urmează: pct.1 – cheltuieli nedeductibile aferente trim.I 2007 în sumă de lei; pct.2 - cheltuieli nedeductibile aferente trim.III 2007 în sumă de lei; pct.3 - cheltuieli nedeductibile aferente trim.II 2008 în sumă de lei; pct.4 alin.(1) - cheltuieli nedeductibile aferente trim.III și IV 2008 în sumă de lei.

În contextul arătat mai sus, societatea contestatoare susține că aceste cheltuieli considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal nu influențează sub nici un aspect baza de calcul a impozitului pe profit, întrucât:

- în anul 2004 s-a înregistrat pierdere fiscală în sumă de lei;
- în anul 2005 s-a înregistrat pierdere fiscală în sumă de lei;
- în anul 2006 s-a înregistrat profit fiscal în sumă de lei, profit ce acoperă parțial pierderea fiscală din anul 2004, rămânând de acoperit suma de lei din anul 2004 și suma de lei din anul 2005;
- în anul 2007 s-a înregistrat profit fiscal în sumă de lei, profit fiscal ce acoperă pierderea fiscală din 2004 în sumă de lei și pierderea parțială din 2005, rămânând neacoperită suma de lei, astfel că, luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală la punctele enunțate mai sus, rezultă un profit suplimentar în sumă totală de lei, care ar deveni profit fiscal neimpozabil ce ar acoperi pierderea fiscală aferentă anului 2005, rămânând de acoperit o pierdere în sumă de lei;
- în anul 2008 s-a înregistrat profit fiscal în sumă de lei ce acoperă parțial pierderea din anul 2005, rămânând de acoperit o pierdere în sumă de lei.

2. Contestatoarea nu este de acord cu concluziile consemnate la punctul 4 alin.(2) din Raportul de inspecție fiscală nr., arătând însă că, recunoaște înregistrarea dublată în evidența contabilă a sumei de lei, dar aceasta reprezintă numai o aprovizionare cu materii prime folosite în procesul de producție, nicidecum o trecere directă pe consum. Trecerea pe cheltuieli a materiilor prime folosite în procesul de producție s-a făcut în baza bonurilor de consum eliberate de sectorul tehnic, și în consecință, această sumă nu influențează sub nici o formă profitul - pierderea din perioada de gestiune analizată.

3. Contestatoarea susține că cele constatate la punctul 5 din Raportul de inspecție fiscală nr., denaturează realitatea reflectată în evidența contabilă a societății, diferențele de profit impozabil, respectiv de impozit pe profit ca obligație suplimentară concomitent cu accesoriile aferente, fiind arbitrar calculate, fără a avea la bază vreun temei legal.

Contestatoarea consideră că se prezintă în mod voit și denaturat situația reală și se invocă texte de lege convenabile organelor de control, fără însă a se analiza dacă aceste texte de lege sunt aplicabile speței date. Astfel, în mod eronat se apreciază că sunt întrunite elementele pentru aplicarea prevederilor art.11 din Codul fiscal, iar din modul de exprimare ambiguu se poate constata că organele de control au tratat tranzacția într-un mod greu de înțeles, afirmând fals că "autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției."

În sensul celor de mai sus, contestatoarea arată că, în fapt, se face trimitere la emiterea facturii proforme nr. emisă de SC SRL către SC din Germania, factură ce

a însoțit cele două utilaje returnate societății germane ca urmare a Actului adițional privind rezilierea contractului de vânzare-cumpărare al celor două strunguri, din decembrie 2004, și deși, organele de control au analizat contractul inițial, refuză să consemneze că acel înscris nu poate fi luat în considerare ca document de transmitere al dreptului de proprietate, deoarece în fapt a fost și a rămas bun în proprietatea societății germane.

Totodată, contestatoarea menționează că în luna decembrie 2007, prin nota contabilă nr.31, societatea înregistrează scoaterea din patrimoniul societății a unor bunuri ce nu-i aparțin de drept, concomitent cu stornarea cheltuielilor cu amortizarea în valoare totală de lei, aceasta conducând la modificarea indicatorilor economici, astfel că, pentru anul 2007 societatea a înregistrat un profit de lei.

În contextul de mai sus, societatea contestatoare susține că suma de lei reprezentând venituri suplimentare impozabile aferente trimestrului I 2008 este determinată aleator, fără temei legal, organele de control nu au făcut altceva decât au scăzut din valoarea de intrare, amortizarea calculată (situație îndepărtată la data controlului), valoarea rămasă constituind baza de calcul a impozitului pe profit.

Contestatoarea susține de asemenea că, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar și accesorii făcând trimitere la art.115 și 116 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, SC SRL , solicită admiterea contestației și desființarea actelor administrative atacate.

Argumentația juridică: dispozițiile Codului de procedură fiscală precum și dispozițiile legale menționate în contestația formulată.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., s-au constatat următoarele:

Obiectul inspecției fiscale a fost verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată precum și a accesoriilor aferente acestora.

Impozitul pe profit

Perioada verificată: 01.12.2006-30.06.2009.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală, consemnează faptul că în anii 2006, 2007 și 2008, SC SRL a înregistrat și declarat profit în fiecare an fiscal, fără a calcula impozit întrucât nu a acoperit pierderea reportată din perioada precedentă (2004 și 2005).

Urmarea verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte cu caracter fiscal:

1. În trimestrul I 2007, societatea înregistrează pe cheltuieli factura nr. în valoare de lei de la SC , reprezentând reparații compresor și factura nr. în valoare de lei de la c SRL, reprezentând închiriere macara (facturile nu conțin TVA).

Având în vedere că aceste operațiuni reprezintă prestări servicii, organele de inspecție fiscală, pentru analizarea realității operațiunilor și aprecierea deductibilității acestora, au solicitat societății prezentarea documentelor justificative prevăzute la pct.48 din Normele de aplicare a art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, respectiv: contract/comanda sau altă formă contractuală în baza căreia s-au executat

serviciile; dovedirea prestării efective prin situații de lucrări, procese verbale de recepții sau orice alte documente justificative.

Întrucât, societatea nu a prezentat documentele justificative conform prevederilor legale sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute de art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din H.G.nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, stabilind ca și nedeductibile cheltuielile în valoare totală de lei.

2. În trimestrul III 2007, societatea înregistrează cheltuieli în valoare de lei reprezentând "raport evaluare utilaje" facturate de SC SRL, societatea neputând pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală Raportul/Documentația întocmită de prestator, care să justifice această cheltuială.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute de art.21 alin.(4) lit.m) și de pct.48 din H.G.nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, stabilind ca și nedeductibile cheltuielile în valoare totală de lei.

3. În trimestrul II 2008, societatea înregistrează cheltuieli în valoare de lei în baza unei facturi emisă de firma din Germania reprezentând "refacturare cheltuieli cu reparații la microbusul (proprietate a contribuabilului) efectuate pe teritoriul german, fără a avea anexate documente justificative care să ateste în ce au constat efectiv prestările de servicii.

De asemenea, societatea înregistrează cheltuieli în sumă de lei în baza facturii nr. de la RL reprezentând servicii de cazare pentru persoana, pentru care nu s-a justificat necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

Întrucât, organele de inspecție au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute de art.21 alin.(4) lit.m) și de pct.48 din H.G.nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, au stabilit ca și nedeductibile cheltuielile în valoare totală de lei.

4. În trimestrul III și IV 2008 societatea înregistrează dublu în evidența contabilă două facturi de la Romtelecom (în valoare de lei și f. în valoare de lei) astfel încât majorează nejustificat cheltuielile cu suma de lei. Aceiași situație se regăsește și în trimestrul II 2009, când este dublu înregistrată factura nr. de la SC București reprezentând materie primă în valoare de lei. Astfel, organele de inspecție fiscală, au constatat că aceste înregistrări dublate în contabilitate nu au la bază documente justificative, potrivit legii și nu îndeplinesc condiția de deductibilitate, conform art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

5. Organele de inspecție fiscală au reanalizat din punct de vedere al influenței asupra veniturilor și cheltuielilor aspectele constatate cu ocazia inspecției fiscale precedente privind un număr de 3 strunguri (Oscar nr., Oscar nr. și Angelini Oscar nr. pentru care societatea deținea la momentul achiziției, documente privind transferul dreptului de proprietate, care ulterior s-au anulat (sub diferite forme) și aceste utilaje au fost returnate partenerului german de la care proveneau, pentru unele plătindu-se chirie în intervalul până la returnare.

A) În ceea ce privesc cele două strunguri Oscar nr. și Oscar nr. intrate ca import în XII 2004, organele de inspecție fiscală consemnează următoarele:

- strungurile au fost achiziționate de SC SRL în data de 22.12.2004 de la firma germană, în baza facturii nr. și a Contractului nr. în valoare totală de euro și a beneficiat de Certificat de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată, eliberat de D.G.F.P. (Certificatul nr.) în conformitate cu prevederile

art.157 alin (3) lit.b) din Codul fiscal. Valoarea de achiziție a strungurilor a fost de euro (euro fiecare) și au fost înregistrate în evidența contabilă în contul „213” la valoarea de lei. Durata normală de funcționare, conform prevederilor legale este de 8 ani (96 luni), societatea calculând și înregistrând cheltuieli cu amortizarea, în perioada ianuarie 2005 - decembrie 2007, în valoare totală de lei. Referitor la plata facturii, în data de 04.01.2005 s-a efectuat o plată parțială în sumă de euro prin transfer bancar.

- în luna februarie 2008, societatea „returnează” către firma parteneră germană cele 2 (două) strunguri marca Oscar, documentul întocmit în acerst sens fiind o factură proformă nr. în care valoarea acestora este de 2,5 euro fiecare. Transportul utilajelor, conform CMR, s-a efectuat de către partenerul german. În justificarea acestei operațiuni, societatea a prezentat Actul adițional din la Contractul nr., act ce conține rezilierea contractului de vânzare –cumpărare al strungurilor din XII 2004, prin acceptul părților, motivul fiind neachitarea acestora (anexa nr.4).

Având în vedere faptul că întreaga operațiune se desfășoară între persoane afiliate (societatea verificată și compania din Germania sunt persoane afiliate prin faptul că dl. are calitatea de asociat la ambele societăți) și analizând următoarele fapte:

- acceptarea de către cumpărător - persoană juridică română a „rezilierii” unui contract de vânzare – cumpărare, după 3 ani și restituirea utilajelor asupra cărora i se transferase dreptul de proprietate, fiind parțial achitate;

- deși prezintă acel act de reziliere (fără alte documente și argumente justificative în susținerea operațiunii) SC SRL apreciază și tratează tranzacția ca o livrare intracomunitară de bunuri, întocmind factura seria nr., în care se identifică ca și vânzător, firma din Germania este cumpărător, iar prețul de vânzare al strungurilor este de lei/buc.(2,50 euro/buc.), factura fiind înregistrată în contabilitate, în jurnalul de vânzări și în decontul de TVA la rândul 1 – livrări intracomunitare scutite, la perioada la care se referă. Pentru justificarea scutirii, societatea deține documentul de transport care dovedește transportul bunurilor din România în Germania, acesta fiind avizul de însoțire întocmit de partenerul german care a preluat și transportat strungurile;

- societatea nu caută să revândă utilajele, către un cumpărător independent în scopul obținerii unui preț de piață din care să-și asigure resursele financiare pentru achitarea sumelor restante către vânzătorul german;

- vânzătorul – persoană juridică germană, nu a inițiat demersuri legale pentru recuperarea debitului;

- în toată această perioadă (decembrie 2004 - februarie 2008) între cei doi parteneri au continuat relațiile economice: firma germană închiriază ulterior firmei românești alte 3 strunguri a căror chirie lunară i se plătește la timp, dar nu solicită restul datoriei de euro;

organele de inspecție fiscală, constată că această tranzacție nu a avut un scop economic pentru contribuabilul român și sunt întrunite elementele pentru aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, procedând la reîncadrarea acestei tranzacții pentru a reflecta conținutul ei economic, prin ajustarea veniturilor persoanei juridice române pentru a reflecta prețul de piață, utilizând metoda aplicată de contribuabil.

Organele de inspecție fiscală, au apreciat folosirea acestei metode întrucât societatea a mai vândut bunuri comparabile-utilaje către entități independente și chiar către persoana afiliată.Temeiul de drept, invocat de organele de inspecție

fiscală este art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.22 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, de aplicare a art.11 sus menționat.

În sensul celor de mai sus, organele de inspecție fiscală, arată tranzacțiile efectuate de contribuabil și identifică metoda de stabilire a prețului de vânzare, astfel:

a) în VI 2009 vinde persoanei afiliate germane un utilaj „ mașina de măsurat în coordonate” cu prețul de lei, echivalent a euro. Utilajul a fost achiziționat nou, în sistem leasing, fiind în posesia utilizatorului din I 2006, valoarea fiscală la momentul vânzării este de lei (valoare amortizată), rezultând că vânzarea utilajului s-a realizat aproximativ la valoarea fiscală a acestuia (97%).

b) în VI 2009 achiziționează de la persoana afiliată germană un utilaj „ strung Emco ” (folosit) în valoare de euro (achitat prin compensare cu mașina de măsurat coordonate) și îl revinde în IX 2009 unei persoane independente – SC SRL, RO localitatea , județul cu prețul de euro, încasat integral prin bancă, rezultând și în acest caz că vânzarea utilajului s-a realizat la un preț comparativ cu prețul de cumpărare (91%).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală stabilesc că metoda utilizată de contribuabil la stabilirea prețurilor de vânzare în cazul utilajelor, constă în formarea prețului de vânzare pornind de la valoarea fiscală a bunurilor sau de la o valoare mai mică însă cât mai apropiată de aceasta.

În baza acestor constatări, organele de inspecție fiscală au reanalizat tranzacția privitoare la strungurile Oscar nr.5 și la perioada în care s-a realizat transferul lor către persoana afiliată din Germania și în baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, procedează la ajustarea veniturilor impozabile ale acesteia (aferește anului fiscal 2008) cu suma de lei, stabilită astfel:

- din valoarea contabilă de lei se scade valoarea amortizată calculată până la XII 2007 care a fost de lei. Cu toate că societatea a procedat la stornarea cheltuielilor privind amortizarea, se consideră reală amortizarea, întrucât utilajele au fost exploatate.

Astfel, organele de inspecție fiscală, pentru perioada I 2007 – VI 2009 au constatat următoarele sume care duc la modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe profit:

- cheltuieli nedeductibile: lei/ trim. IV 2007; lei/trim.III 2008; lei/trim. IV 2008; lei/trim.II 2009, totalizând lei.

- venituri suplimentare impozabile: lei/trim.I 2008.

Prin urmare, în baza celor constatate și a prevederilor art.16, art.17, art.19 din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și la stabilirea impozitului pe profit, ținând cont de cheltuielile nedeductibile constatate și veniturile impozabile suplimentare stabilite (anexa nr.2), rezultând ca obligație de plată suplimentară impozitul pe profit în sumă totală de lei, aferent bazei impozabile suplimentare de lei (formată din lei cheltuieli nedeductibile la care se adaugă lei venituri suplimentare impozabile pentru trim.I 2008).

Pentru această diferență suplimentară de impozit pe profit s-au calculat potrivit art.115 și art.116 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorări de întârziere în sumă totală de lei (anexa nr.2).

B. În ceea ce privește strungul, organele de inspecție fiscală apreciind toate datele și informațiile existente, au constatat că persoana afiliată germană nu era proprietarul de drept în momentul exportului acestuia în România, fiind doar utilizator. În perioada V 2005 - XII 2007, societatea a înregistrat acest utilaj ca mijloc fix la valoarea de lei și a calculat și înregistrat cheltuieli cu amortizarea în valoare totală de lei, acestea fiind stornate în XII 2007, întrucât începând cu I 2008 persoana afiliată începe să emită lunar facturi de chirie pentru acest strung, considerându-se cheltuială cu chiria și suma de euro, achitată până la acea dată din valoarea inițială a strungului. Analizând operațiunile reflectate în contabilitate în funcție de documentele deținute la fiecare perioadă, organele de inspecție fiscală au constatat că nu influențează baza impozabilă pentru impozitul pe profit.

Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți

Perioada verificată: 01.12.2006-30.06.2009.

Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală consemnează faptul că în perioada ianuarie 2007 - iunie 2009, societatea a utilizat în desfășurarea activității un număr de 4 (patru) strunguri închiriate de la firma din Germania, pentru care a achitat lunar chirii cuprinse în euro și euro. Urmare analizării vectorului fiscal și fișei sintetice pe plătitor, conform evidenței la nivelul A.F.P. , organele de inspecție fiscală au constatat că doar în cursul anului 2006, societatea a declarat și a achitat impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – denumit în continuare IVN, aferent veniturilor obținute de persoana nerezidentă de natura redevențelor (chiriei) pentru Strungul închiriat începând cu IV 2006 (conform documentelor vamale prin care s-a acordat liber de vamă, Contractului de închiriere și documentelor de transport). Impozitul pe veniturile nerezidenților reținut și virat a fost în cotă de 3% conform Convenției pentru evitarea dublei impuneri, încheiată între România și Germania, persoana nerezidentă deținând certificat de rezidență fiscală eliberat de organele fiscale din Germania.

Pentru perioada 2007 - 2009, organele de inspecție fiscală constată că societatea nu-și mai îndeplinește obligația de reținere la sursă, declarare și plata acestui impozit, încălcând prevederile art.119 din Titlul V - care reglementează impozitul pe veniturile nerezidenților din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Veniturile obținute de persoana nerezidentă, reprezentând chirii pentru utilaje, încasate de la contribuabilul român se încadrează în categoria redevențelor, așa cum sunt definite la art.7 alin.(1), pct.28 lit.d) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală, invocă prevederile art. 113, art.114, art. 115 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în anexa 4 la Raportul de inspecție fiscală nr.4054/30.10.2009, prezintă situația lunară a chiriilor facturate și încasate de firma germană de la rezidentul român, în perioada I 2007-VI 2009, care constituie venituri

impozabile obținute din România , pentru care SC SRL avea obligația prevăzută la art.116 alin.(1) din același act normativ, și anume că calculeze, să rețină și să vireze la bugetul de stat impozitul datorat de persoana nerezidentă. Totalul veniturilor impozabile obținute de persoana nerezidentă, constând în redevențe plătite de SC SRL, în perioada I 2007 -VI 2009, este în sumă de lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală invocă prevederile art.116 alin.(2) lit. c), art.118 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 alin.(1), alin.(2), alin.(3) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.118 alin.(1), precum și art.12 a Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiată între România și Germania, ratificată prin Legea nr.29/16.01.2002.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, stabilesc în sarcina SC SRL obligația de plată în sumă de lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, impozit pe care societatea avea obligația de a-l reține la sursă și de a-l vărsa la bugetul statului pentru veniturile realizate de persoana nerezidentă în România.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.116 alin (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la calculul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, în sumă totală de lei, în baza art.115 și 116 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luînd în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de **lei** reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată și suma de **lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.,

cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice prin Serviciul Soluționare Contestații este dacă obligațiile fiscale reprezentând impozitul pe profit suplimentar de plată și accesoriile aferente sunt stabilite corect și legal de către organele de inspecție fiscală.

Perioada supusă verificării: 01.12.2006-30.06.2009.

În fapt, organele de inspecție fiscală, pentru perioada I 2007 – VI 2009, au majorat baza de calcul al impozitului pe profit, urmare a constatării de cheltuieli nedeductibile în sumă totală de lei (lei/trim.IV 2007; lei/trim.III 2008; lei/trim.IV 2008; lei/trim.II 2009) și stabilirii de venituri suplimentare impozabile în sumă de lei/trim.I 2008.

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și la stabilirea impozitului pe profit, ținând cont de cheltuielile nedeductibile constatate și veniturile impozabile suplimentare stabilite (anexa nr.2), rezultând ca

obligație de plată suplimentară impozitul pe profit în sumă totală de lei, aferent bazei impozabile suplimentare de lei (lei cheltuieli nedeductibile la care se adaugă lei venituri suplimentare impozabile).

Pentru această diferență suplimentară de impozit pe profit s-au calculat majorări de întârziere în sumă totală de lei (anexa nr.2), potrivit art.115 și art.116 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, SC este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la suma de lei considerată de către aceștia ca și cheltuială nedeductibilă aferentă trimestrul II 2009, precum și cu cea referitoare la stabilirea de venituri suplimentare impozabile aferente trimestrului I 2008 în sumă de lei, urmare a reîncadrării tranzacției analizate, potrivit prevederilor art. 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, contestatoarea consideră că celelalte cheltuieli considerate nedeductibile în sumă totală de lei (lei/trim.IV 2007 + lei/trim.III 2008 + lei/trim.IV 2008), nu influențează baza de calcul a impozitului pe profit întrucât nu acoperă pierderea fiscală precedentă.

a) În ceea ce privește suma de lei, stabilită ca și cheltuială nedeductibilă aferentă trimestrul II 2009, se reține:

În trimestrul II.2009, societatea înregistrează dublu în evidența contabilă factura nr. emisă de SC , reprezentând materie primă în valoare de lei (+ TVA).

Organele de inspecție fiscală, au constatat că au fost majorate nejustificat cheltuielile cu suma de lei, această înregistrare dublată în contabilitate nu are la bază un document justificativ potrivit legii, astfel că nu este îndeplinită condiția de deductibilitate, pentru determinarea profitului impozabil.

În drept, potrivit prevederilor [art.19 alin.\(1\)](#), [art. 21 alin.\(1\) și alin.\(4\) lit f\) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare](#), se precizează:

“art. 19

(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. 21

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; “

De asemenea, la art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“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.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate într-un an, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile. Cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Deși, prin contestația formulată, societatea contestatoare recunoaște înregistrarea dublată în evidența contabilă a facturii nr., reprezentând materie primă, susținând însă că nu a fost trecută direct pe consum și ca atare nu influențează profitul - pierderea din perioada analizată, se reține că aceasta nu aduce documente justificative în susținerea celor afirmate, respectiv componența conturilor de cheltuieli cu materiile prime corelate cu bonurile de consum din lunile mai și iunie 2009, astfel ca să dovedească faptul că suma de lei nu se regăsește în contul „cheltuieli cu materiile prime”

Mai mult, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală, menționează faptul că: „ societatea nu înregistrează lunar în contabilitate cheltuielile cu obținerea producției, ci o dată la trimestru sau la perioade mai lungi, cu toate că întocmește rapoartele de producție lunar. Astfel, în toată perioada verificată nu există o evidențiere lunară și corelată a consumurilor de materie primă din ct.601 cu veniturile din vânzarea produselor finite din contul 701 iar, conturile specifice evidenței obținerii și variației stocurilor producției – ct.345 și ct.711 nu sunt utilizate de societate, neregăsindu-se în balanțele de verificare.”

În consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat suma de lei cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, întrucât aceasta a fost înregistrată în evidența contabilă fără a avea la bază un document justificativ, potrivit legii.

b) În ceea ce privește suma de lei reprezentând venituri suplimentare impozabile aferente trimestrului I 2008, stabilită ca urmare a reîncadrării tranzacției privitoare la strungurile Oscar nr.și , tranzacție realizată de SC SRL către firma afiliată din Germania -, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, se reține:

- strungurile Oscar nr. și Oscar nr. (intrate ca import în XII 2004), au fost achiziționate de SC SRL în data de 22.12.2004 de la firma germană , în baza facturii nr. și a Contractului nr. în valoare totală de euro și a beneficiat de Certificat de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată, eliberat de D.G.F.P. (Certificatul nr.) în conformitate cu prevederile art.157 alin (3) lit.b) din Codul fiscal. Valoarea de achiziție a strungurilor a fost de euro (euro fiecare) și au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 213 ” Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații ” la valoarea de lei. Durata normală de funcționare, conform prevederilor legale este de 8 ani (96 luni), societatea calculând și înregistrând cheltuieli cu amortizarea, în perioada ianuarie 2005 - decembrie 2007,

în valoare totală de lei. În ceea ce privește plata facturii mai sus menționate, în data de 04.01.2005, SC SRL a efectuat o plată parțială în sumă de euro, prin transfer bancar.

- în luna februarie 2008, societatea „returnează” către firma parteneră germană cele 2 (două) strunguri marca Oscar, documentul întocmit în acerst sens fiind o factură proformă nr. în care valoarea acestora este de 2,5 euro fiecare. Transportul utilajelor, conform CMR, s-a efectuat de către partenerul german. În justificarea acestei operațiuni, societatea a prezentat Actul adițional din 26.12.2007 la Contractul nr., act ce conține rezilierea contractului de vânzare – cumpărare al strungurilor din luna decembrie 2004, motivul fiind neachitarea contravalorii utilajelor furnizate, rezilierea realizându-se prin acceptul părților.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că întreaga operațiune se desfășoară între persoane afiliate (societatea verificată și firma Vogt Maschinenbau din Germania sunt persoane afiliate) au analizat următoarele fapte:

- acceptarea de către cumpărător - persoană juridică română a „rezilierii” unui contract de vânzare – cumpărare după 3 ani și restituirea utilajelor asupra cărora i se transferase dreptul de proprietate, fiind parțial achitate;

- deși prezintă acel act de reziliere (fără alte documente și argumente justificative în susținerea operațiunii) SC SRL apreciază și tratează tranzacția ca o livrare intracomunitară de bunuri, întocmind factura seria nr., în care se identifică ca și vânzător, firma din Germania este cumpărător, iar prețul de vânzare al strungurilor este de lei/buc.(2,50 euro/buc.), factura fiind înregistrată în contabilitate, în jurnalul de vânzări și în decontul de TVA la rândul 1 – livrări intracomunitare scutite, la perioada la care se referă. Pentru justificarea scutirii, societatea deține documentul de transport care dovedește transportul bunurilor din România în Germania, acesta fiind avizul de însoțire, întocmit de partenerul german care a preluat și transportat strungurile;

- societatea nu caută să revândă utilajele, către un cumpărător independent în scopul obținerii unui preț de piață din care să-și asigure resursele financiare pentru achitarea sumelor restante către vânzătorul german;

- vânzătorul – persoană juridică germană, nu a inițiat demersuri legale pentru recuperarea debitului;

- în toată această perioadă (decembrie 2004 - februarie 2008) între cei doi parteneri au continuat relațiile economice: firma germană închiriază ulterior firmei românești alte 3 strunguri a căror chirie lunară i se plătește la timp, dar nu solicită restul datoriei de euro.

Față de cele de mai sus, oganele de inspecție fiscală, au constatat că această tranzacție nu a avut un scop economic pentru contribuabilul român și sunt întrunite elementele pentru aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, procedând la reîncadrarea acestei tranzacții pentru a reflecta conținutul ei economic, prin ajustarea veniturilor persoanei juridice române pentru a reflecta prețul de piață, utilizând metoda aplicată de contribuabil.

Pentru estimarea prețului de piață al tranzacțiilor efectuate de către SC SRL cu firma germană, organele de inspecție fiscală, avut în vedere metoda comparării prețurilor, întrucât societatea a mai vândut bunuri comparabile - utilaje către entități independente și chiar către persoana afiliată. Astfel, organele de inspecție fiscală, arată că :

a) în VI 2009, SC SRL vinde persoanei afiliate germane un utilaj „ mașina de măsurat în coordonate” cu prețul de lei, echivalent a euro. Utilajul a fost achiziționat nou, în sistem leasing fiind în posesia utilizatorului din I 2006, valoarea fiscală la momentul vânzării este de lei (lei valoare amortizată), rezultând că vânzarea utilajului s-a realizat aproximativ la valoarea fiscală a acestuia (97%).

b) în VI 2009, SC SRL achiziționează de la persoana afiliată germană un utilaj „ strung” (folosit) în valoare de euro (achitat prin compensare cu mașina de măsurat coordonate) **și îl revinde în IX 2009 unei persoane independente – SC SRL, RO,** localitatea , județul cu prețul de euro, încasat integral prin bancă, rezultând și în acest caz că vânzarea utilajului s-a realizat la un preț comparativ cu prețul de cumpărare (91%).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală stabilesc că metoda utilizată de contribuabil la stabilirea prețurilor de vânzare în cazul utilajelor, constă în formarea prețului de vânzare pornind de la valoarea fiscală a bunurilor sau de la o valoare mai mică însă cât mai apropiată de aceasta.

În baza celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor impozabile (aferente anului fiscal 2008) ale SC SRL cu suma de lei, stabilită astfel:

- din valoarea contabilă de lei se scade valoarea amortizată calculată până la XII 2007 care a fost de lei. Deși, societatea a procedat la stornarea cheltuielilor cu amortizarea, organele de inspecție fiscală au considerat reală amortizarea, întrucât cele două utilaje au fost exploatate.

Prin contestația formulată, societatea contestatoare nu contestă relația de afiliere cu firma germană, dar contestă faptul că în mod eronat se apreciază că sunt întrunite elemente pentru aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.11 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“ART. 11

(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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

[...]”

Potrivit prevederilor pct. 22, 23, 24, 25 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.11 din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.

[...]

Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției. În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

[...]. ”

De asemenea, conform pct. 32 și pct. 33 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate, implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

33. Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;

b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;

c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;

d) clauzele cuprinse în contractele de transfer, privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;

e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;

f) condițiile speciale de concurență.

Față de prevederile legale enunțate, se reține că tranzacțiile între persoanele afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, valoarea recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzacțiilor, care se stabilește printr-una din metodele prevăzute la art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza constatărilor prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr. , se reține că tranzacția (vânzarea strungurilor Oscar nr. și Oscar nr. efectuată între SC SRL și firma afiliată din Germania -, nu s-a făcut în termeni de piață liberă.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea acestei tranzacții pentru a reflecta conținutul ei economic, prin ajustarea veniturilor persoanei juridice române pentru a reflecta prețul de piață.

Pentru estimarea prețului de piață a tranzacției efectuate de către SC SRL cu firma germană, organele de inspecție fiscală, au procedat la compararea prețurilor tranzacțiilor – vânzare de utilaje industriale (din patrimoniul societății) – efectuate între persoane afiliate cu prețurile practicate în relațiile cu persoane independente, având în vedere metoda comparării prețurilor. Astfel, organele de inspecție fiscală stabilesc că prețul de piață (prețul de vânzare) în cazul utilajelor, constă în formarea prețului de vânzare pornind de la valoarea fiscală a bunurilor sau de la o valoare mai mică însă cât mai apropiată de aceasta.

Totodată, se reține că, în baza celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor impozabile (aferele anului fiscal 2008) ale SC SRL cu suma de lei, stabilită astfel:

- din valoarea contabilă de lei au scăzut valoarea amortizată calculată până la XII 2007 care a fost de lei. În acest context, se reține că la ajustarea veniturilor impozabile, organele de inspecție fiscală au avut în vedere amortizarea aferentă celor două utilaje, calculată până la XII 2007, considerând-o reală, întrucât acestea au fost exploatate.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că tranzacția (vânzarea strungurilor Oscar nr. și Oscar nr.) efectuată între persoane afiliate, nu a avut un scop economic pentru contribuabilul român, nu s-a făcut în termeni de piață liberă, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor impozabile a SC SRL.

În consecință, suma de lei stabilită de organele de inspecție fiscală reprezintă venituri suplimentare impozabile aferente trimestrului I 2008.

Argumentul societății contestatoare cu privire la faptul că “ Se prezintă în mod voit și denaturat situația reală și se invocă texte de lege convenabile organelor de control ...” și “...în mod eronat se apreciază că sunt întrunite elemente pentru aplicarea prevederilor art.11 din Codul fiscal...” , nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum prevede art.11 alin.(1) din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, iar în conformitate cu alin.(2) al aceluiași articol, se prevede că la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoanele afiliate pot fi folosite metodele enumerate, pentru fiecare caz în parte, alegându-se cea mai adecvată dintre ele.

Mai mult de atât, se reține că societatea contestatoare nu aduce argumente concrete, nu explică propria variantă privind situația reală, pe care susține că organele de inspecție fiscală au denaturat-o în mod voit, și care este motivul pentru care consideră că nu sunt aplicabile textele de lege invocate de organele de control.

Nici afirmația contestatoarei potrivit căreia, factura de livrare a strungurilor în Germania (F.) emisă de SC SRL, nu este decât un document de însoțire a celor două utilaje returnate societății germane, ca urmare a Actului adițional privind rezilierea contractului de vânzare-cumpărare, iar organele de control deși, au

analizat contractul inițial, „refuză să consemneze că acel înscris nu poate fi luat în considerare ca document de transmitere al dreptului de proprietate,...”, nu poate fi reținută în soluționarea cauzei întrucât, aceasta nu se justifică și nu are nici o susținere. Mai mult, organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației menționează următoarele:

„ Prin faptul că afirmă despre o factură emisă că nu reprezintă decât un document de însoțire sau că un import definitiv care a avut la bază un contract de vânzare – cumpărare (pentru care a beneficiat de exonerare la plată în vamă a TVA conform legii) și pentru care a efectuat plăți se poate anula după 3 ani (Actul adițional la care face referire), fără nici o implicație fiscală, dovedesc ignorarea legislației fiscale.

Contrar celor afirmate de societate în contestație, Actul adițional de reziliere a contractului de vânzare – cumpărare este analizat în conținutul raportului de inspecție și s-a apreciat că un astfel de act arată că interesul persoanelor afiliate nu a fost de natură economică. Motivul rezilierii: ” neachitarea utilajelor” nu este real, întrucât vânzătorul a încasat în toată perioada sume de la partenerul român și paradoxal nu a solicitat achitarea datoriilor în ordinea vechimii, situație neântâlnită în relațiile comerciale dintre două persoane juridice independente. Mai mult, nu se face nici o referire în Actul adițional, la plata parțială de euro efectuată în ianuarie 2005 de către SC SRL.

Urmare „ rezilierii” contractului de vânzare/cumpărare, dreptul de proprietate ar reveni în mod normal proprietarului inițial, însă în fapt operațiunea nu se efectuează în concordanță cu acest act, vânzătorul neconsemnând anularea vânzării prin emiterea unui document legal în acest sens. Tot contestatara – care în acest fel se identifică în continuare ca un proprietar de drept și se comportă ca atare, emite atât factura fiscală seria în lei cât și Factura proformă cu același nr. și dată, în Euro – în care înscrie și mențiuni privind modalitatea de încasare, condiții de livrare și statutul comunitar al mărfii. Factura este înregistrată în evidența contabilă în contul de venituri, în jurnalul de vânzări și în decontul de TVA.”

c) În ceea ce privește pierderea anuală (cumulată) la 31.12.2006 luată în calcul de organele de inspecție fiscală la recalcularea bazei impozabile și stabilirea impozitului pe profit, se reține:

- SC SRL, în anii 2006, 2007 și 2008 a înregistrat și declarat profit fără a calcula impozit, întrucât nu a acoperit pierderea reportată din perioada precedentă (2004 și 2005);

- prin contestația formulată, se reține că SC SRL își însușește constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la cheltuieli considerate nedeductibile în sumă totală de lei (lei/ trim.IV 2007 + lei/trim.III 2008 + lei/trim.IV 2008), însă susține că acestea nu influențează baza de calcul a impozitului pe profit întrucât nu acoperă pierderea fiscală precedentă.

În drept, art.26 alin.(1), alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Art. 26. - (1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare

termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

[...]

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (1), pierderea fiscală anuală realizată începând cu anul 2009, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

În legătură cu aceste prevederi la pct. 73 și pct.74 din H.G.nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“73. Recuperarea pierderilor fiscale anuale se face în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

74. Pierderea fiscală reprezintă suma înregistrată în declarația de impunere a anului precedent.”

De asemenea, în același act normativ la pct.13, se precizează:

“ 13. 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. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobanzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr., anexa nr.2 referitoare la Recalcularea bazei impozabile și stabilirea impozitului pe profit datorat și a accesoriilor aferente, bilanțul contabil încheiat la 31.12.2007 și bilanța de verificare la 31.12.2007 – anexate de organele de inspecție fiscală, se reține că pierderea anuală (cumulată) la 31.12.2006 în sumă de lei, luată în calcul de organele de inspecție fiscală, la stabilirea bazei impozabile trimestriale pentru anul 2007 (față de suma de lei rezultată din datele înșiruite în contestația formulată) este pierderea declarată de societate conform bilanțul contabil încheiat la 31.12.2007 (depus la D.G.F.P. sub nr.), care se regăsește și în bilanța de verificare – contul 117 ”Rezultatul reportat“, și nu cea stabilită prin declarația de impozit pe profit pentru anul 2006 - **care** nu este adusă în susținerea celor afirmate, **nici** de către societatea contestatoare.

Chiar și în situația în care pierderea fiscală la 31.12.2006, ar fi cea pe care o susține contestatoarea și nu cea luată în calcul de organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.213 alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „*Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.*”

Având în vedere cele reținute la **lit.a), lit. b) și lit.c) din prezenta decizie**, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal au procedat la recalcularea profitului impozabil și la stabilirea impozitului pe profit suplimentar de plată în sumă totală de **lei**, fapt pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere va fi respinsă **ca neîntemeiată**.

Referitor la afirmația contestatoarei cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală " au calculat impozit pe profit suplimentar și accesorii făcând trimitere la art.115 și 116 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală ", aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât atât în cuprinsul raportului de inspecție fiscală cât și în decizia de impunere, organele de inspecție fiscală, pentru aspectele constatate și analizate invocă textele de lege aplicabile speței.

d) În ceea ce privește suma de **lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.757/30.10.2009, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura impozitului pe profit, iar prin contestația formulată nu se prezintă argumente privind modul de calcul al acestora, în ceea ce privește numărul de zile de întârziere și cota aplicată, SC SRL datorează și suma de **lei** reprezentând măsura accesorie , conform principiului de drept " accesoriul urmează principalul", drept pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere va fi respinsă **ca neîntemeiată**.

2. Referitor la suma de **lei** reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente și suma de **lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi pe fondul cauzei, în condițiile în care, prin contestația formulată SC SRL nu aduce nici un argument în susținerea cauzei.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală au stabilit:

- suma de lei reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată,
- suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată,
- suma de lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente,
- suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice

nerezidente.

Prin contestația formulată societatea contestă în totalitate Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., dar nu aduce nici un argument pentru suma de lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente și pentru suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente.

În drept, la art. 206 alin.(1) lit c) și d) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“ART. 206

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]

iar la pct. 12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea instrucțiunilor de aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se stipulează următoarele:

„12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste suma de lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente și suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument în susținerea cauzei care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, va fi respinsă contestația formulată de SC SRL **ca nemotivată**, pentru impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente în sumă de **lei** precum și pentru majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente în sumă de **lei**.

3. În ceea ce privește contestația formulată împotriva **Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr.**, emisă de organele de inspecție fiscală, se reține că în conformitate cu art.129, alin.(11) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:„(11) Împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii cel interesat poate face contestație în conformitate cu prevederile art. 172.”

Iar la art.172 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Contestația la executare silită

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

(2) Dispozițiile privind suspendarea provizorie a executării silită prin ordonanța președințială prevăzute de art. 403 alin.(4) din Codul de procedura civilă nu sunt aplicabile.

(3) Contestația poate fi făcută și împotriva titlului executoriu în temeiul căruia a fost pornită executarea, în cazul în care acest titlu nu este o hotărâre dată de o instanță judecătorească sau de alt organ jurisdicțional și dacă pentru contestarea lui nu există o altă procedură prevăzută de lege.

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

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Serviciul Soluționare Contestații nu are competența materială de soluționare a contestației formulată de SC SRL , împotriva **Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr.**, emisă de organele de inspecție fiscală, aceasta revenind instanței judecătorești.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.11 alin.(1) și alin.(2) lit.a), [art.19 alin.\(1\)](#), [art. 21 alin.\(1\)](#), [alin.\(4\) lit f\)](#), art.26 alin.(1), alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare; pct.13, pct. 22, 23, 24, 25, pct. 32, pct. 33, pct. 73, pct.74 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare; art.129 alin.(11), art.172, art. 206 alin.(1) lit c) și lit.d), art.213 alin.(4), art.216 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare; pct. 12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea instrucțiunilor de aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 09, pentru suma de:

- lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată.

2. Respingerea **ca nemotivată** a contestației formulată de SC SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., pentru suma de:

- lei - impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente,
- lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți–persoane juridice nerezidente.

3. În ceea ce privește contestația formulată împotriva **Deciziei privind măsurile asiguratorii nr.** emisă de organele de inspecție fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Serviciul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea acesteia, întrucât, conform dispozițiilor legale, competența de soluționare aparține instanței judecătorești.