



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel : +0263 212 039 ; 210 661
Fax : +0263 216 880
e-mail : contestații@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR Nr. 27/2011

DECIZIA NR. 22/16.05.2011

privind soluționarea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, înregistrată la D.G.F.P.
Bistrița-Năsăud sub nr. 5853/16.03.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița – Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, prin adresa nr. 1251/14.03.2011, în legătură cu contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 80/27.01.2011 (filele 480-483) prin care organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații suplimentare față de bugetul statului, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei;
- T.V.A. de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei ;
- impozit pe venit din activități independente în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei.

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală-republicat și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să soluționeze cauza.

Din analiza datelor și documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. 80/27.01.2011 (filele nr. 480-483) s-au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. Oculă obligații față de bugetul statului reprezentând impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei și ... lei accesorii aferente, taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei și ... lei accesorii, precum și impozit pe veniturile din activități independente în sumă de ... lei cu accesorii aferente de ... lei, sume contestate în totalitate.

Argumentele organelor de control se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. 258 din 28.01.2011 (filele nr. 456-477), raport care a avut ca obiectiv inspecția fiscală generală pentru perioada 01.01.2007-31.08.2010 (impozit pe venit), respectiv 01.01.2007-30.06.2010 (impozit pe profit și T.V.A.) și a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate.

În concret, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențele de mai sus având în vedere următoarele constatări:

Impozit pe profit

În perioada verificată societatea a desfășurat activitate de prestări servicii de natura lucrărilor de construcții realizate pentru beneficiarul S.C. M S.R.L. Brașov, fiind încheiate un număr de patru contracte având ca obiect „execuția la roșu a clădirilor B3, B4, L1 și L2 din ansamblul A din Brașov. Lucrările au fost facturate către beneficiar în termenele stipulate în contracte, facturile întocmite fiind în concordanță cu situațiile de lucrări acceptate de beneficiar.

În perioada 01.10.2009–31.12.2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de ... facturi emise de S.C. N S.R.L. Bistrița, în valoare totală de ... lei (exclusiv T.V.A), reprezentând prestări de servicii de natura lucrărilor de construcții (zidărie interioară) și achiziții de materiale de construcție, valori înregistrate în conturi de cheltuieli cu serviciile prestate de terți (... lei) și cheltuieli cu materialele (... lei). În legătură cu aceste facturi, organul de inspecție a solicitat efectuarea unui control încrucișat la firma emitentă a facturilor, având în vedere existența unor suspiciuni cu privire la realitatea operațiunilor înscrise în aceste documente, bazate pe următoarele constatări:

- facturile au valori identice, respectiv ... lei fiecare, fiind emise mai multe facturi în aceeași zi;

- numai pentru o parte din facturile reprezentând achiziții de materiale (trei facturi din totalul de 33) au fost prezentate organelor de inspecție anexele cuprinzând natura și felul materialelor facturate sub mențiunea „materiale conform anexei”;

- situațiile de lucrări în baza cărora au fost facturate prestările de servicii sunt absolut identice, reprezentând același tip de lucrări și fiind emise mai multe situații pentru lucrările executate în aceeași zi;

- achitarea facturilor s-a făcut în numerar, prin plăți care depășesc plafonul legal de plăți în numerar către persoane juridice prevăzut la art. 5 alin. (2) lit. c) din O.G. nr.15/1996, cu modificările și completările ulterioare;

- urmare a controlului electronic încrucișat privind livrările/achizițiile înscrise în declarația informativă 394, rezultă să societatea comercială N S.R.L. nu a declarat livrări către societatea verificată, în timp ce S.C. X S.R.L. declară achiziții de la această societate în sumă totală de ... lei.

Pe baza consemnărilor din Procesului - verbal încheiat în data de 21.10.2010 la S.C. N S.R.L. Bistrița (fila nr. 431-435) vizând, între altele, faptul că societatea nu funcționează la sediul declarat, că organele de inspecție nu au putut lua legătura cu administratorul societății și nu au intrat în posesia documentelor contabile, în urma

consultării dosarului fiscal precum și din declarațiile administratorului împuternicit (d-na C), organele de inspecție rețin că :

- societatea nu a desfășurat activitate economică în perioada în care au fost emise facturile în cauză, nefiind depuse declarații la organul fiscal ;

- S.C. N S.R.L. Bistrița nu a avut angajați care să efectueze lucrările înscrise în aceste facturi, nefiind înregistrate contracte la I.T.M. și nefiind depuse declarații privind obligațiile aferente salariilor.

Urmare a acestor constatări, organele de inspecție conchid că cele 134 de facturi înregistrate de S.C. X S.R.L. nu reflectă operațiuni reale, scopul înregistrării lor în evidența contabilă fiind acela de a influența în mod negativ rezultatele societății și a eluda obligația plății impozitului pe profit datorat.

Organele de inspecție au recalculat profitul impozabil la 31.12.2009 prin diminuarea cuantumului cheltuielilor considerate deductibile de societate cu suma de ... lei, reprezentând valoarea celor 134 de facturi emise de S.C. N S.R.L., rezultând profit impozabil în sumă de ... lei după ce, în prealabil, a fost anulată pierderea fiscală înregistrată la 31.12.2009 în sumă de ... lei. Impozitul pe profit calculat, în sumă de ... lei, a fost diminuat cu suma de ... lei reprezentând impozit minim constituit și achitat de societate, rezultând impozit pe profit suplimentar stabilit de organele de control pentru anul 2009, în sumă de ... lei.

Temeiul de drept care a stat la baza neadmiterii deductibilității cheltuielilor reflectate în cele 134 de facturi și a determinării suplimentare a impozitului pe profit în sumă de ... lei îl constituie prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal potrivit căruia *„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”* și ale pct.48 din H.G. nr.44/2004 *„Pentru a deduce cheltuielile cu (...) sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile să fie efectiv prestate (...)”*.

Aferent obligației suplimentare stabilite au fost calculate accesorii în sumă de ... lei, din care ... lei reprezintă dobânzi și ... lei penalitate de întârziere.

În legătură cu tranzacțiile derulate cu S.C. F S.R.L. Zalău (23 facturi în sumă de ... lei), S.C. L S.R.L. Bistrița (... facturi în sumă de ... lei) și respectiv S.C. U S.R.L. Bârlad (... facturi în valoare de ... lei) organele de inspecție constată că prin nota contabilă nr. 907 din 30 iunie 2010, a fost stornată de pe cheltuieli suma de ... lei în corespondență cu contul 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare”, astfel că pentru perioada semestrului I 2010 prestările de servicii facturate de cele trei societăți nu mai au implicații fiscale asupra impozitului pe profit datorat de contestatoare.

Taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție au stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2007 – 31.08.2010, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, obligații care au la bază următoarele constatări:

În perioada 01.10.2009-31.12.2009, în relația cu societatea comercială N SRL Bistrița, contestatoarea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 134 de facturi în valoare totală de ... lei și a dedus taxa înscrisă în acestea în sumă de ... lei. S-a apreciat că aceste facturi nu oglindesc tranzacții reale, operațiunile înscrise nu au un conținut și un scop economic real, scopul înregistrării acestora în contabilitate fiind acela de a diminua cuantumul taxei datorată bugetului de stat. Drept urmare, s-a stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei.

În perioada 01.04.2010 – 30.06.2010 societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de ... de facturi emise de S.C. F S.R.L. Zalău (Anexa nr. 6 – fila nr. 414) în valoare totală de ... lei, reprezentând livrări de materiale diverse și prestări de servicii în construcții, facturi în baza cărora a dedus T.V.A. în sumă de ... lei. Având în vedere că în urma verificării declarațiilor informative 394 privind livrările/achizițiile de bunuri și servicii efectuate pe teritoriul național s-a constatat că societatea comercială F S.R.L. Zalău nu a declarat în trimestrul I 2010 livrări către S.C. X S.R.L., s-a solicitat D.G.F.P. Sălaj efectuarea unui control încrucișat. În procesul-verbal încheiat, organele fiscale menționează faptul că S.C. F S.R.L. Zalău nu desfășoară activitate la sediul declarat, ultimele declarații fiscale fiind depuse pentru trimestrul I 2010, respectiv luna aprilie 2010. În urma constatărilor făcute s-a demarat procedura pentru declararea contribuabilului ca inactiv. Organele de inspecție au considerat că operațiunile înscrise în cele ... de facturi emise de S.C. F S.R.L. Zalău și înregistrate în contabilitatea contestatoarei nu sunt reale, procedând la diminuarea taxei deductibile declarate pe perioada 01.04.2010-30.06.2010 și la stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În perioada 01.04.2010 -30.06.2010 S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de ... de facturi emise de S.C. L S.R.L. Bistrița (Anexa nr. 12 – filele nr. 377-378), reprezentând prestări de servicii, în valoare totală de ... lei și a dedus T.V.A. aferentă în sumă de ... lei. S-a constatat că fiecare din aceste facturi au valori inferioare sumei de 5.000 lei și au fost achitate în numerar. Din verificarea încrucișată a informațiilor cuprinse în Declarația 394 privind livrările/achizițiile de bunuri și servicii efectuate pe teritoriul național a rezultat că societatea L S.R.L. Bistrița nu a declarat în trimestrul I 2010 livrări către societatea verificată. Luând în considerare și constatările rezultate din controlul efectuat de comisarii Gărzii financiare Bistrița la sediul firmei L S.R.L. Bistrița, consemnate în Nota de constatare din 11.11.2010 (filele nr. 319-320), a notei explicative a administratorului societății (filele nr. 321-322), organele de inspecție apreciază că operațiunile înscrise în cele ... de facturi emise de S.C. L S.R.L. nu reflectă un conținut și un scop economic real. Drept urmare, în stabilirea obligației de plată a T.V.A. organele de inspecție nu au luat în considerare tranzacțiile reflectate în aceste facturi și au diminuat taxa pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de ... lei , rezultând o sumă suplimentară de plată de ... lei.

În perioada 08.04.2010 – 18.06.2010, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de ... facturi emise de S.C. U Bârla (Anexa nr. 15 – fila nr. 318), reprezentând prestări de servicii în valoare totală de ... lei, facturi pe baza cărora a dedus T.V.A. în sumă de ... lei. S-a constatat că fiecare din aceste facturi au valori inferioare sumei de 5.000 lei și au fost achitate în numerar.

Din verificarea încrucișată a informațiilor cuprinse în Declarația 394 privind livrările/achizițiile de bunuri și servicii efectuate pe teritoriul național a rezultat că societatea U S.R.L. Bârla nu a declarat în trimestrul I 2010 livrări către societatea verificată. Având în vedere suspiciunile ridicate privind realitatea tranzacțiilor reflectate în aceste facturi, organele de inspecție au solicitat efectuarea unui control încrucișat la firma U S.R.L. Bârla.

Din procesul –verbal încheiat în data de 01.11.2010 (filele nr. 301-303) la care s-a anexat notele explicative a administratorului societății (filele nr. 299-300) organele de inspecție rețin următoarele:

- societatea nu a desfășurat activitate economică în anul 2010 și nu deține documente justificative și contabile;
- societatea nu a efectuat nici un fel de lucrări pentru S.C. X S.R.L.;
- societatea nu are angajați și nu a condus evidență contabilă;
- administratorul societății declară că pe facturile în cauză ne este semnătura sa, nu a primit bani de la S.C. X S.R.L. și nu își asumă responsabilitatea pentru facturile respective.

Față de aspectele consemnate, organele de inspecție consideră că aceste facturi sunt false și nu reflectă operațiuni reale, scopul înregistrării lor în contabilitate este acela de a diminua cuantumul T.V.A. datorată bugetului de stat prin înregistrarea T.V.A. deductibilă aferentă acestor facturi.

Drept urmare, s-a procedat la diminuarea taxei deduse înregistrate în baza acestor facturi și stabilirea suplimentară a sumei de ... lei (... lei-rotunjit) taxă pe valoarea adăugată de plată.

Obligația suplimentară totală, reprezentând taxă pe valoarea adăugată de plată, în sumă de ... lei a fost întemeiată în drept pe prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal potrivit căroră „*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.*”

Pentru suma de ... lei stabilită suplimentar au fost calculate accesoriile aferente reprezentând dobânzi în sumă de ... lei și penalitate de întârziere în sumă de ... lei.

Impozit pe veniturile din activități independente

Organele de inspecție au constatat că în perioada 01.08.2009 – 31.08.2010 S.C. X S.R.L. a încheiat o serie de contracte de prestări servicii cu persoane fizice, în scopul prestării unor munci în domeniul construcțiilor, transport persoane, precum și asistență medicală, centralizate nominal în anexa nr. 25 (filele nr. 286-288). În urma verificării contractelor s-a constatat că acestea au fost încheiate în baza art. 942 din Codul civil iar veniturile obținute de persoanele fizice (neautorizate) sunt, din punct de vedere fiscal, venituri din activități independente, încadrându-se în categoria veniturilor comerciale definite la art.46 alin.(1) și (2) din Codul fiscal. În cuprinsul acestor contracte nu este prevăzut în mod explicit modul de impozitare a acestor venituri în sensul opțiunii exercitate în scris de persoanele fizice pentru impozitarea cu 16% a veniturilor încasate în baza acestor contracte. În consecință, organele de inspecție consideră justă încadrarea acestora ca venituri din activități independente,

impozabile potrivit art.52 alin.(1), lit. d). din Codul fiscal. Prin urmare, societatea avea obligația de a calcula, reține și vira până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul, impozit aferent, prin aplicarea cotei de 10% la venitul brut, cu titlu de plată anticipată în contul impozitului pe venit anual datorat de persoana fizică.

Baza de calcul pentru stabilirea obligației de plată ce revine societății ca plătitor de venituri a constituit-o sumele reprezentând prețul prestațiilor aferente contractelor încheiate , valori înregistrate în evidența contabilă în contul 621 „cheltuieli cu colaboratorii”, în perioada 01.08.2009-31.08.2010, în sumă totală de ... lei. Impozitul datorat, rezultat din aplicarea cotei de 10%, este de ... lei. Conform Anexei nr.27 (fila 254) au fost calculate dobânzi în sumă de ... lei, precum și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei.

Totodată, organele de inspecție precizează că societatea nu și-a îndeplinit obligațiile declarative reglementate de art. 93 alin.(1) și (3) lit. a). din Codul fiscal, în sensul de a depune la organul fiscal teritorial Declarația informativă 205 privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. 80/27.01.2011 (filele nr. 480-483) petenta a formulat și a depus, prin Cabinet Avocat K.T. (împuternicirea avocațială nr.181/01.03.2011 –fila 485), contestația înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 4781/02.03.2011 (filele nr. 486-489), fiind transmisă și înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. 1106/07.03.2011. Dosarul contestației, completat cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, a fost înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice Bistrița-Năsăud sub nr. 5853/16.03.2011 (filele nr. 490-493). Prin contestația formulată se solicită anularea actului de control nr. 75/2011, a deciziei nr. 81/2011 și deciziei de impunere nr. 80/2011 ca netemeinice și nelegale și emiterea unei noi decizii de impunere, pentru următoarele considerente:

Obligarea petentei la plata sumelor din decizia de impunere nr. 81 (numărul corect este 80) - ... lei impozit pe profit, ... lei majorări de întârziere, T.V.A. în sumă de ... lei și ... lei majorări de întârziere , ... lei venituri din activități independente și ... lei majorări - este motivată în raportul de inspecție fiscală cu susțineri nereale în sensul că:

- societatea nu a avut niciodată tentative de evaziune fiscală , astfel că toate contractele încheiate cu S.C. N S.R.L. au fost corecte, s-au prestat activitățile convenite iar petenta nu se poate face vinovată de nedeclararea unor fapte de comerț ale cocontractanților, de nedepunerea documentelor fiscale, precum și de necunoașterea unor fapte sau necunoașterea unui contract;

- contractul de colaborare cu S.C. F S.R.L. a fost unul corect, petenta a declarat toate actele și faptele de comerț efectuate, a plătit la timp și a respectat normele de evidență fiscală. Nedepunerea unor declarații din partea colaboratorilor precum și negarea unor servicii, dar recunoașterea semnăturilor de pe contracte și de pe situațiile finale, nu pot atrage concluzia de nereal;

- cele 43 de facturi emise de către S.C. L S.R.L. sunt de asemenea reale, au fost semnate de reprezentanții societății; faptul că aceștia nu au depus declarații fiscale a determinat alegerea unei poziții defensive, convenabile.

- organele de control au denaturat înțelesul unor contracte civile, permise de lege și au recalificat aceste acte ca fiind încadrabile în dispozițiile art. 52 din Codul fiscal, ceea ce este total fals, obligația de plată pentru veniturile obținute a venit persoanelor angajate să efectueze unele lucrări, și nu petentei.

Se menționează, de asemenea, că starea de fapt reținută de inspectorii fiscali nu corespunde realității, aceștia făcând cercetări lapidare pentru a-și putea motiva decizia emisă. Drept urmare se impune a fi infirmate deciziile emise, refacerea întregii activități de control și emiterea, eventual, a unei noi decizii, corectă, pertinentă și motivată.

În drept, contestatoarea își întemeiază cererea pe prevederile art. 205 și 207 din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere că motivarea cererii introductive s-a bazat exclusiv pe considerații generale și aprecieri nefundamentate în fapt și în drept, în virtutea rolului activ consacrat de art. 7 din Codul de procedură fiscală, cu adresa nr. 5833/30.03.2011 (fila nr. 496) organul de soluționare a solicitat petentei să completeze contestația cu motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, obligații prevăzute de art. 206 din Codul de procedură fiscală, cu precizarea respingerii ca nemotivată în cazul neconformării.

Prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 10454/11.05.2011 (fila nr. 505), mandatarul petentei – avocat K.T. – menționează, ca răspuns celor solicitate prin scrisoarea anterior arătată, că motivarea în drept și în fapt a fost depusă odată cu contestația iar documentele cerute nu pot fi depuse întrucât societatea contestatoare a fost cesionată în cursul lunii ianuarie 2011 numitei B.R. care actualmente este arestată.

Se constată astfel că petenta, prin mandatarul său avocat K.T., nu a înțeles să dea curs celor solicitate cu adresa nr. 5833/30.03.2011 anterior arătată, motiv pentru care contestația urmează a fi analizată în lipsa acestora cu consecințele legale aferente.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestatoare și actelor normative aplicabile speței, se constată următoarele:

1. Cu privire la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată:

Pentru perioada verificată organele de inspecție au emis Decizia de impunere nr. 80 din 27.01.2010 prin care au stabilit suplimentar în sarcina petentei **impozit pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei**, obligații determinate pe baza constatării înregistrării în evidența contabilă a unor facturi reprezentând achiziții de materiale și prestări de servicii în domeniul construcțiilor, operațiuni asupra cărora există suspiciuni privind caracterul real al acestora. Prin efectuarea controalelor încrucișate la societățile emitente ale facturilor în cauză,

aceste suspiciuni au fost întărite de constatările consemnate în actele încheiate prezentate în preambulul deciziei.

Astfel, organele de inspecție, în urma verificărilor făcute au concluzionat că înregistrarea facturilor în contabilitate s-a făcut cu scopul diminuării bazei de impozitare a profitului și implicit a obligațiilor datorate bugetului de stat prin cuprinderea în cheltuieli și grevarea nejustificată a acestora cu contravaloarea unor facturi nereale, pe de o parte, iar pe de altă parte prin deducerea nelegală a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi.

Din documentația prezentată în dosarul contestației, constatăm că prin adresa nr. 4332/27.09.2010 (filele nr. 452-453), completată cu adresa nr. 1329/18.03.2011 (fila nr. 494), Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a sesizat organele de urmărire penală asupra faptelor consemnate prin procesul verbal nr. 2/24.09.2010 (filele nr. 449-451) și în Raportul de inspecție fiscală încheiat la 27.01.2011, având ca obiect realitatea și legalitatea tranzacțiilor derulate cu S.C. N S.R.L. Bistrița, S.C. F S.R.L. Zalău, S.C. L S.R.L. Bistrița și S.C. U S.R.L. Bârla.

Obligațiile fiscale suplimentar stabilite, pentru care Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud s-a constituit parte civilă, privesc prejudiciul cauzat bugetului de stat în sumă totală de ... lei, compus din:

- T.V.A. în sumă de ... lei , taxă dedusă ilegal ca urmare a înregistrării unor facturi de prestări servicii nereale, emise de societățile comerciale N S.R.L. Bistrița, F S.R.L. Zalău, L S.R.L. Bistrița și U S.R.L. Bârla;

- impozit pe profit în sumă de ... lei, stabilit suplimentar pentru cheltuielile înregistrate în baza facturilor reprezentând prestații nereale, neadmise la deducere de organele fiscale.

În raport cu cele de mai sus, pentru aceste capete de cerere, sunt incidente dispozițiile art. 214 alin.(1) lit. a). din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.”

Ținând seama că, în cauză, obiectul contestației îl reprezintă și sumele suplimentar stabilite pe baza faptelor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-BN-40 (filele nr. 456-477), potrivit cărora obligațiile către bugetul statului, reprezentând impozit pe profit și T.V.A. au fost diminuate prin înregistrarea unor documente fiscale care nu reflectă operațiuni reale, aspecte despre care, așa cum s-a arătat, au fost sesizate organele în drept, constatăm că numai în funcție de stabilirea naturii faptelor săvârșite, a legalității documentelor întocmite și înregistrate în evidențele societății , inclusiv a realității operațiunilor reflectate în aceste documente, se poate asigura soluționarea legală și temeinică a contestației.

Din această perspectivă, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța pe fondul cauzei mai înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale prin care să se confirme sau infirme constatările organelor de control privitoare la

realitatea operațiunilor reflectate în facturile emise sub antetul celor patru societăți comerciale.

Cu alte cuvinte, săvârșirea faptelor pentru care s-au sesizat organele de urmărire penală, raportate la legislația în materie, au o influență directă și determinantă asupra deciziei ce urmează a se da cu ocazia rezolvării pe fond a contestației și, în consecință, pentru asigurarea legalității și temeiniciei actului de soluționare a contestației se impune suspendarea procedurii administrative prevăzute de Codul de procedură fiscală, până când organele în drept sesizate se vor pronunța asupra realității și legalității operațiunilor în cauză. Așa fiind, pentru aceste capete de cerere (impozit pe profit – ... lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit – ... lei, T.V.A. – ... lei și majorări de întârziere aferente T.V.A. – ... lei) soluționarea contestației urmează a fi suspendată în temeiul art. 214 alin. (1) lit. a). Cod procedură fiscală.

2. Cu privire la impozitul pe venit în sumă de ... lei:

În fapt, stabilirea suplimentară a obligației reprezentând **impozit pe veniturile din activități independente în sumă de ... lei**, are la bază constatarea făcută de organele de inspecție privind efectuarea plății sumei de ... lei către persoane fizice reprezentând contravaloarea prestațiilor efectuate în perioada 01.08.2009 – 31.08.2010 în temeiul unor contracte încheiate în acest scop.

Potrivit Anexei nr. 25 „Situația contractelor de prestări servicii încheiate cu prestatori persoane fizice” (filele nr. 286-288), rezultă că începând cu data de 01.08.2009 au fost încheiate un număr de 85 de astfel de contracte, anexându-se pentru exemplificare contractul de prestări servicii din 24.03.2010 (filele nr. 283-285). Conform constatărilor organelor de inspecție, pentru sumele plătite persoanelor fizice în baza acestor contracte nu s-a calculat, reținut, virat și declarat impozitul legal datorat. Motivațiile reprezentantului contestatoarei constau în aceea că „Firma S.C. X S.R.L. nu are încheiate contracte de colaborare” (vezi răspuns la întrebarea nr. 13 din Nota explicativă anexată la filele nr. 415-422). Menționăm că sumele achitate persoanelor fizice reprezentând contravaloarea diverselor prestări au fost înregistrate în evidența contabilă la cheltuieli cu colaboratorii.

În raport cu starea de fapt mai sus descrisă urmează să se răspundă dacă, în conformitate cu normele legale în vigoare, pentru plățile efectuate în temeiul contractelor de prestări de servicii trebuia calculat, reținut și virat impozitul pe venit.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 39, art. 40 alin. (1) lit. a)., art. 41 lit. a) și i)., art. 42, art. 52 alin. (2) lit. a)., art. 52 alin. (4), art. 78 alin. (2) și art. 79 alin. (1) din Codul fiscal, în vigoare în perioada angajării și efectuării acestor plăți, norme legale care dispun:

“ART. 39

Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:

a) persoanele fizice rezidente;

b) persoanele fizice nerezidente care desfășoară o activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România;

- c) persoanele fizice nerezidente care desfășoară activități dependente în România;*
- d) persoanele fizice nerezidente care obțin venituri prevăzute la art. 89.*

Sfera de cuprindere a impozitului

ART. 40

(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

- a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;*

ART. 41

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

- a) venituri din activități independente, definite conform art. 46;*

-*
- i) venituri din alte surse, definite conform art. 78.*

ART. 42

În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile:

- a) ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, acordate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale și din alte fonduri publice, precum și cele de aceeași natură primite de la alte persoane, cu excepția indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă. Nu sunt venituri impozabile indemnizațiile pentru: risc maternal, maternitate, creșterea copilului și îngrijirea copilului bolnav, potrivit legii;*
- b) sumele încasate din asigurări de orice fel reprezentând despăgubiri, sume asigurate, precum și orice alte drepturi, cu excepția câștigurilor primite de la societățile de asigurări ca urmare a contractului de asigurare încheiat între părți, cu ocazia tragerilor de amortizare. Nu sunt venituri impozabile despăgubirile în bani sau în natură primite de către o persoană fizică ca urmare a unui prejudiciu material suferit de aceasta, inclusiv despăgubirile reprezentând daunele morale;*

b¹) sumele primite ca urmare a exproprierii pentru cauză de utilitate publică, conform legii;

c) sumele primite drept despăgubiri pentru pagube suportate ca urmare a calamităților naturale, precum și pentru cazurile de invaliditate sau deces, conform legii;

d) pensiile pentru invalizii de război, orfanii, văduvele/văduvii de război, sumele fixe pentru îngrijirea pensionarilor care au fost încadrați în gradul I de invaliditate, precum și pensiile, altele decât pensiile plătite din fonduri constituite prin contribuții obligatorii la un sistem de asigurări sociale, inclusiv cele din fonduri de pensii facultative și cele finanțate de la bugetul de stat;

e) contravaloarea cupoanelor ce reprezintă bonuri de valoare care se acordă cu titlu gratuit persoanelor fizice conform dispozițiilor legale în vigoare;

f) sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizare sau mecenat;

g) veniturile primite ca urmare a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile și mobile din patrimoniul personal, altele decât câștigurile din transferul titlurilor de valoare, precum și altele decât cele definite la cap. VIII¹;

h) drepturile în bani și în natură primite de militarii în termen, militarii cu termen redus, studenții și elevii unităților de învățământ din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională și persoanele civile, precum și cele ale gradaților și soldaților concentrați sau mobilizați;

i) bursele primite de persoanele care urmează orice formă de școlarizare sau perfecționare în cadru instituționalizat;

j) sumele sau bunurile primite cu titlu de moștenire ori donație. Pentru proprietățile imobiliare, în cazul moștenirilor și donațiilor se aplică reglementările prevăzute la art. 77¹ alin. (2) și (3);

k) veniturile din agricultură și silvicultură, cu excepția celor prevăzute la art. 71;

l) veniturile primite de membrii misiunilor diplomatice și ai posturilor consulare pentru activitățile desfășurate în România în calitatea lor oficială, în condiții de reciprocitate, în virtutea regulilor generale ale dreptului internațional sau a prevederilor unor acorduri speciale la care România este parte;

m) veniturile nete în valută primite de membrii misiunilor diplomatice, oficiilor consulare și institutelor culturale ale României amplasate în străinătate, în conformitate cu legislația în vigoare;

n) veniturile primite de oficialii organismelor și organizațiilor internaționale din activitățile desfășurate în România în calitatea lor oficială, cu condiția ca poziția acestora, de oficial, să fie confirmată de Ministerul Afacerilor Externe;

o) veniturile primite de cetățeni străini pentru activitatea de consultanță desfășurată în România, în conformitate cu acordurile de finanțare nerambursabilă încheiate de România cu alte state, cu organisme internaționale și organizații neguvernamentale;

p) veniturile primite de cetățeni străini pentru activități desfășurate în România, în calitate de corespondenți de presă, cu condiția reciprocității acordate cetățenilor români pentru venituri din astfel de activități și cu condiția ca poziția acestor persoane să fie confirmată de Ministerul Afacerilor Externe;

q) sumele reprezentând diferența de dobândă subvenționată pentru creditele primite în conformitate cu legislația în vigoare;

r) subvențiile primite pentru achiziționarea de bunuri, dacă subvențiile sunt acordate în conformitate cu legislația în vigoare;

s) veniturile reprezentând avantaje în bani și/sau în natură primite de persoanele cu handicap, veteranii de război, invalizii și văduvele de război, accidentații de război în afara serviciului ordonat, persoanele persecutate din motive politice de dictatura instaurată cu începere de la 6 martie 1945, cele deportate în străinătate ori constituite în prizonieri, urmașii eroilor-martiri, răniților, luptătorilor pentru victoria Revoluției din decembrie 1989, precum și persoanele persecutate din motive etnice de regimurile instaurate în România cu începere de la 6 septembrie 1940 până la 6 martie 1945;

t) premiile obținute de sportivii medaliați la campionatele mondiale, europene și la jocurile olimpice. Nu sunt venituri impozabile premiile, primele și indemnizațiile sportive acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști, prevăzuți în legislația în materie, în vederea realizării obiectivelor de înaltă performanță: clasarea pe podiumul de primă la campionatele europene, campionatele mondiale

și jocurile olimpice, precum și calificarea și participarea la turneele finale ale campionatelor mondiale și europene, prima grupă valorică, precum și la jocurile olimpice, în cazul jocurilor sportive. Nu sunt venituri impozabile primele și indemnizațiile sportive acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști, prevăzuți de legislația în materie, în vederea pregătirii și participării la competițiile internaționale oficiale ale loturilor reprezentative ale României;

u) premiile și alte drepturi sub formă de cazare, masă, transport și altele asemenea, obținute de elevi și studenți în cadrul competițiilor interne și internaționale, inclusiv elevi și studenți nerezidenți în cadrul competițiilor desfășurate în România;

v) prima de stat acordată pentru economisirea și creditarea în sistem colectiv pentru domeniul locativ, în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 99/2006 privind instituțiile de credit și adecvarea capitalului, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 227/2007;

x) alte venituri care nu sunt impozabile, așa cum sunt precizate la fiecare categorie de venit.

ART. 52

(2) Impozitul ce trebuie reținut se stabilește după cum urmează:

a) în cazul veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. a) - e), aplicând o cotă de impunere de 10% la venitul brut;

(4) Contribuabilii care obțin venituri pentru care plățile anticipate se calculează potrivit alin. (2) lit. a) pot opta pentru impunerea veniturilor potrivit prevederilor art. 78.

ART. 78

(1) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

e) venituri primite de persoanele fizice din activitățile menționate la art. 52 alin. (1) lit. a)-e), în cazul în care contribuabilul a exercitat opțiunea de impozitare a acestor venituri potrivit prevederilor art. 79. Opțiunea de impunere a veniturilor brut se exercită în scris, în momentul încheierii fiecărui raport juridic/contract și este aplicabilă veniturilor realizate ca urmare a activității desfășurate pe baza acestuia.

(2) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 41 lit. a)-h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu, precum și cele enumerate prin normele metodologice elaborate în aplicarea prezentului articol.

ART. 79

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra veniturilor brut.”.

O primă constatare ce se impune a fi făcută este aceea că veniturile obținute de persoanele fizice în baza contractelor nu fac parte din categoria veniturilor neimpozabile astfel cum sunt enumerate limitativ la art. 42 lit. a).-x). Cod fiscal.

În conformitate cu normele legale antecitate, persoanele fizice rezidente sunt contribuabili și datorează impozit pe veniturile obținute din orice surse, atât în România, cât și în afara României. În speță, pentru veniturile obținute de persoanele

fizice în baza contractelor de prestări servicii beneficiarii acestor venituri, respectiv contribuabilii, pot opta, așa cum prevede art. 52 alin. (4) Cod fiscal, pentru impunerea veniturilor potrivit art. 78 alin. (1) lit. e). Cod fiscal, situație în care impozitul se calculează prin reținere la sursă de către plătitor prin aplicarea cotei de 16%, impozitul astfel calculat și reținut reprezentând impozit final, așa cum dispune art. 79 alin. (1) și (2) din Codul fiscal. În ipoteza în care beneficiarul venitului nu-și exprimă opțiunea, așa cum este în speța analizată, plătitorii de venituri (în speță S.C. X S.R.L.) au obligația imperativă, potrivit art. 52 alin. (1) lit. d). Cod fiscal, să calculeze, să rețină și să vireze impozitul prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite, prin aplicarea unei cote de 10% (art. 52 alin. 2 lit. a Cod fiscal).

Din perspectiva celor de mai sus motivarea adusă de contestatoare potrivit căreia pentru plățile efectuate în baza contractelor civile nu trebuia să calculeze impozitul și să-l rețină prin stopaj la sursă este, evident, neîntemeiată, motiv pentru care acest capăt de cerere urmează a fi respins.

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe venitul din activități independente în cuantum de ... lei, potrivit principiului de drept conform căruia „accesorium sequitur principale”, se va adopta de asemenea soluția respingerii.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) și (4) coroborat cu art. 214 alin. (1) lit. a). din Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit (... lei), majorări de întârziere aferente impozitului pe profit (... lei), taxă pe valoarea adăugată (... lei) și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată (... lei) până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în conformitate cu art. 214 alin. (3) din Codul de procedură fiscală.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** referitoare la suma de ... lei reprezentând impozit pe venitul din activități independente (... lei) și majorări de întârziere aferente impozitului pe venit din activități independente (... lei) și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 80/27.01.2011 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, pentru aceste sume.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ și fiscal.

L.S.