

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad cu adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**
cu sediul în Arad,

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr.și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-ARprivind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și solicită anularea acesteia pentru suma totală delei reprezentând:

- lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, S.C.reprezentată prin avocat....., la dosarul contestației fiind depusă împuternicirea avocațială nr. 264732/2011 în original, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Societatea petentă prin reprezentantul său legal formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-ARîntocmită de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad și solicită anularea acesteia, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

- organele de inspecție fiscală au încălcat flagrant dispozițiile art. 105 alin. 3 și pe cele ale art. 105¹ alin. 2 și 3 din Codul de procedură fiscală care prevăd imperativ că inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție sau alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, iar în cazul reverificării, pentru ca aceasta să fie admisibilă legiuitorul impune apariția unor date suplimentare ce nu erau cunoscute de către organul de control fiscal la controlul anterior sau apariția unor erori de calcul;

- petenta arată că în perioada 21.03.2011 – 23.03.2011 societatea a făcut obiectul unui control inopinat efectuat de inspectori din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, ocazie cu care a fost încheiat procesul verbal de inspecție nr.....2011 în care a fost consemnat că „ (...) Hotărârea Adunării Generale a fost înregistrată în evidența contabilă a societății la 31.03.2010 – sume datorate acționarilor reflectate în contul 455 „Sume datorate acționarilor” precum și întreaga operațiune contabilă ce descrie plasarea acestor sume” iar cu privire la legalitatea acestei operațiuni, concluziile finale ale inspecției fiscale arătau la prevederi legale încălcate că nu este cazul, iar la consecințe că nu este cazul;

- societatea arată că, organele de inspecție fiscală au revenit în data de 06.09.2011 și prin aceeași inspectori care au efectuat controlul și în luna martie au efectuat un nou control finalizat prin decizia de impunere atacată, fiind întocmit și procesul verbal nr.....2011 în care fără a exista nici un element de noutate față de aceeași situație controlată anterior în urmă cu șase luni au fost constatate următoarele: impozit pe profitlei, accesorii fiscale aferente impozitului pe profitlei, TVAlei, totallei, aferente exact aceleiași situații respectiv aceea că: „ conform Hotărârii Adunării Generale a S.C. X S.R.L. din 19.03.2010, părțile semnatare (...) au hotărât transformarea împrumuturilor acordate societății în rezerve ale societății în vederea contracarării pierderilor urmând ca în momentul în care societatea își va reîncepe activitatea și va desfășura activități generatoare de profit și după acoperirea pierderilor să redevină împrumuturi urmând să fie restituite asociaților funcție de posibilități.”;

- petenta citează prevederile Legii nr. 31/1990 republicată și Legea nr. 85/2006 în materia falimentului care prevăd că diminuarea activului net până la erodarea a peste 50% din capitalul social obligă societatea să-și ia măsuri de dizolvare sau să capitalizeze societatea până la suma minimă legală, acesta fiind motivul creditării societății;

- la data de 31.12.2009 societatea acumulase de 3 ani pierderi, astfel că „ din punct de vedere economic acționariatul a avut intenția și a procedat efectiv la capitalizarea sumelor cu care a creditat societatea, dar poate eronat contabil (deși în martie nu era nici o problemă) dar în cel mai bun și obligatoriu sens economic.”;

- petenta susține că organul fiscal are obligația conform Codului fiscal să urmărească fondul economic al unei operațiuni și să propună o operațiune în concordanță cu acest fond, Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 3055/2009 prevede că organul de control trebuia să țină seama de principiul prevalenței economicului asupra juridicului care cere ca prezentarea valorilor din bilanț și din contul de profit și pierdere să se facă ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora;

În finalul contestației, societatea petentă prezintă modul în care organele de inspecție fiscală au instituit măsurile de sechestrare a bunurilor imobile, mod despre care susține că încalcă prevederile legale respectiv pe cele ale art. 5.8 lit. a și b din Ordinul Președintelui ANAF nr. 2605/2010 în sensul că bunurile imobile asupra cărora s-a instituit măsura sechestrării sunt cele mai importante surse de venituri ale societății iar solicitarea de înlocuire a acestora cu altele, de asemenea, proprietatea societății a rămas fără răspuns.

În raport de cele prezentate, societatea solicită anularea deciziei atacate și a tuturor actelor aferente emiterii acesteia.

II. Verificarea societății comerciale X S.R.L. s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și a vizat obligațiile datorate bugetului de stat în perioada 01.01.2008 – 30.06.2011.

Urmare verificării efectuate au fost constatate următoarele aspecte:

a). referitor la impozitul pe profit

Aferent anului fiscal 2009, în urma verificării modului de determinare a profitului impozabil aferent anului 2009 și de calculare a impozitului pe profit au rezultat următoarele:

- **în cursul anului 2009**, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea diverselor mijloace fixe în sumă delei, în condițiile în care mijloacele fixe respective (autoturisme, echipamente tehnologice) nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile (autoturismele nefiind utilizate de persoane cu funcții de conducere, iar echipamentele tehnice respective nu au fost exploatate sau închiriate terților), fapt care a condus la diminuarea profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2009 - 30.09.2009, cu suma delei (în cursul lunii decembrie 2009, societatea verificată a aplicat în mod corect tratamentul fiscal aferent cheltuielilor cu amortizarea în sensul că suma delei - reprezentând amortizarea autoturismelor A, A și V, care nu au fost utilizate de persoane cu funcții de conducere - a fost considerată nedeductibilă din punct de vedere fiscal), societatea încălcând astfel prevederile art.21. alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- în cursul lunilor ianuarie, aprilie și mai 2009, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă (prin debitul contului 622 "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile") cheltuieli cu onorarii și comisioane în sumă totală delei în baza facturilor de prestări servicii emise de B.N.P. P....., prestațiile în cauză reprezentând autentificarea contractelor de vânzare-cumpărare a diverselor suprafețe de teren achiziționate de către societatea verificată, care în fapt reprezintă costuri direct atribuibile activului achiziționat, conform prevederilor pct. 105 alin. (2) lit. h) din

O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;

- societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă prin debitul contului 628 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” suma totală delei reprezentând raport de evaluare, măsurători topografice și proiect de extindere terminal care în fapt reprezintă costuri direct atribuibile unei imobilizări corporale în sensul prevederilor pct. 105 alin. (2) lit. c) și h) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Urmare celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au redimensionat pierderea fiscală înregistrată de societatea petentă cu suma delei, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct. 13 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare;

- conform Declarației privind impozitul pe profit pe anul 2009 depusă de societatea petentă, cheltuielile nedeductibile fiscal au fost în sumă totală delei din carelei au reprezentat cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate pentru perioada următoare.

- **afere**nt perioadei **01.01.2010 -30.09.2010**, societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea autoturismului marca O în valoare totală delei în condițiile în care mijlocul fix respectiv nu a fost utilizat în scopul realizării de venituri impozabile (nefiind exploatat în cadrul activității direct productive respectiv nefiind închiriat terților) fapt care a condus la diminuarea profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010 cu suma delei, societatea încălcând astfel prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- societatea petentă a reportat cheltuielile cu diferențele de curs valutar în sumă totală delei, încălcând prevederile art. 23 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 60 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, fapt ce a dus la diminuarea profitului impozabil cu suma respectivă;

- în cursul lunii martie 2010, conform Hotărârii Generale a Asociaților S.C. T S.R.L., societatea L d.d. din Slovenia în calitate de asociat, cu o deținere în capitalul social de 17,09%. cesionează către S.C. X S.R.L, (având inițial un aport la capitalul social de 82,91%) participațiile deținute, respectivpărți sociale (evaluate la data aportului la prețul de 10 lei/parte socială), prețul aferent tuturor părților sociale deținute fiind deeuro respectivlei.

Din punct de vedere contabil și fiscal, societatea verificată a

beneficiat de un câștig în sumă totală delei (.....lei –.....lei) așa cum este definit de prevederile pct.252 alin.(1) și alin.(3) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, operațiunea anterior descrisă fiind înregistrată în evidența contabilă a societății verificate doar în cursul lunii decembrie 2010, conform notei contabile nr.....2010 respectiv a pozițiilor nr.... și nr..... din registrul jurnal aferent lunii decembrie 2010. Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a procedat la reîntregirea veniturilor în cauză la perioada la care se referă, pe considerentul că faptul generator al influențării masei impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit, a avut loc în cursul lunii martie 2010 adică în trimestrul I 2010.

- în ceea ce privește calculul profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2010 - 30.09.2010, echipa de inspecție fiscală a aplicat prevederile art.21 alin. (4) lit. p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că a fost recalculată limita de deductibilitate aferentă cheltuielilor cu sponsorizarea pe considerentul ajustării impozitului pe profit datorat de societate pentru fiecare perioadă de raportare.

Urmare celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2010 -30.09.2010, un profit impozabil în sumă delei respectiv un impozit pe profit cumulat suplimentar în sumă de lei față de pierderea cumulată înregistrată de societate în sumă delei, diferența de impozit pe profit în sumă delei fiind stabilită suplimentar pentru perioada 01.01.2010 - 30.09.2010.

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală care a stat la baza întocmirii actului administrativ fiscal contestat se arată că în cursul anului 2010, societatea petentă a realizat o serie de operațiuni de natură a modifica gradul de îndatorare în sensul diminuării acestuia până la nivelul de 2,43 după cum urmează:

1. – compensarea creanțelor deținute de societatea petentă față de diverse persoane juridice române cu sume datorate creditorilor diverși.

În cursul lunii martie 2010, societatea petentă a încheiat un număr de patru contracte de cesiune de creanțe având ca obiect cesionarea drepturilor de creanță deținute (înregistrate în debitul contului 451 „ Decontări în cadrul grupului”) față de S.C. T S.R.L., S.C. T T S.R.L., S.C. R S.R.L. și S.C. I S.R.L. către dl. K D, având în vedere că respectivul deține drepturi de creanță asupra societății petente prin prisma împrumuturilor acordate de acesta în sumă totală deeuro, înregistrate în evidența contabilă în creditul contului 462 „Creditori diverși”, capitalul împrumutat diminuându-se astfel cu suma delei concomitent cu reducerea participațiilor deținute în capitalul social al societăților anterior citate.

2. - transformarea creanței deținute de societatea S GmbH din Austria față de S.C. X S.R.L. în sume datorate acționarilor, în baza unui înscris emis de autoritățile austriece care confirmă faptul că societatea S GmbH din Austria a fost absorbită de către societatea T T (acționar al societății petente).

Prin nota contabilă nr. din 31.03.2010 și a poziției nr. din Registrul jurnal aferent lunii martie 2010, societatea petentă a înregistrat această operațiune, impactul acesteia constând în modificarea structurii capitalului împrumutat în sensul diminuării sumelor datorate terților – respectiv societatea S GmbH din Austria – respectiv creșterea cuantumului sumelor lăsate temporar la dispoziția entității de către asociați;

3. - transformarea sumelor reprezentând creditarea societății de către asociați în rezerve, operațiunea respectivă modificând pe de o parte structura pasivelor în sensul creșterii capitalurilor proprii concomitent cu reducerea capitalurilor împrumutate iar pe de altă parte influențând activul net contabil.

Astfel, înregistrarea Hotărârii Adunării Generale în evidența contabilă a societății petente realizată conform notei contabile nr.....2010 și a pozițiilor nr.din registrul jurnal aferent lunii martie 2010 prin nota contabilă 455.1 „ Sume datorate acționarilor/asociaților” = 106.8 „ Rezerve” cu suma totală delei a generat reducerea cuantumului total al capitalului împrumutat cu suma delei concomitent cu creșterea capitalurilor proprii cu aceeași sumă, tratament contabil prin care societatea a influențat masa impozabilă din punct de vedere al impozitului pe profit, fapt care a stat la baza constatărilor fiscale înscrise în actul administrativ atacat.

Cu privire la operațiunea de reevaluare a imobilului situat în...., organele de inspecție fiscală au constatat că prin această operațiune a fost denaturat cuantumul capitalurilor proprii astfel, în cursul lunii februarie 2009 societatea petentă a efectuat reevaluarea clădirii situate înstabilirea valorii de piață a activului s-a făcut conform Raportului de evaluare emis de S.C. V S.R.L. atribuindu-se activului respectiv valoarea delei în condițiile în care conform evidenței contabile a societății petente, valoarea era delei. Ulterior, conform actului care atestă participarea la capitalul social, activul respectiv a constituit aport în natură la capitalul social al S.C. T T S.R.L., participația fiind evaluată la valoarea de lei, înregistrarea în evidența contabilă a operațiunii respective realizându-se conform Notei contabile nr.....2009 și a pozițiilor nr.din Registrul jurnal aferent lunii februarie 2009, în sensul că s-a înregistrat descărcarea gestiunii cu valoarea activului în cauză adică cu suma delei (pe seama amortizării cumulate cu suma delei

respectiv pe seama contului 261 „ Acțiuni deținute la entitățile afiliate” cu suma delei reprezentând cuantumul valorii neamortizate a mijlocului fix) concomitent cu înregistrarea surplusului din reevaluare în sumă delei.

Creșterea față de valoarea contabilă netă s-a înregistrat în evidența contabilă pe seama rulajului creditor al contului 106 „ Rezerve”;

- ulterior, în cursul lunii mai 2010, societatea petentă a cesionat un număr depărți sociale deținute în capitalul social al S.C. T S.R.L. (din totalul depărți sociale deținute reprezentând 100% din capitalul social, evaluate laeuro) și înregistrează venituri din titluri de plasament în sumă delei prin creditul contului 764 „ Venituri din titluri de plasament cedate” în contrapartidă cu debitul contului 461 „ Debitori diverși” conform notei contabile nr.2010 și a poziției nr.din Registrul Jurnal aferent lunii mai 2010, descărcarea gestiunii cu titlurile de plasament respective s-a făcut cu suma de70 lei.

În raport de aceste aspecte organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petentă a înregistrat suma totală delei pe seama capitalurilor proprii, nerespectând prevederile Capitolului VII – Funcțiunea contului 106 „ Rezerve” din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene care prevăd înregistrarea în debitul contului respectiv a diferenței „dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării în natură la capitalul altor entități și valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale și necorporale care au făcut obiectul participației, transferată la venituri cu ocazia cedării participațiilor respective” prin creditul contului 764 „ Venituri din titluri de plasament cedate” și au recalculat soldul conturilor de capitaluri proprii, demersul având ca finalitate recalcularea gradului de îndatorare.

- în ceea ce privește **perioada 01.10.2010 - 31.12.2010**, în urma verificării modului de determinare a profitului impozabil și de calculare a impozitului pe profit au rezultat deficiențe astfel că baza impozabilă a impozitului pe profit a fost recalculată de către echipa de inspecție fiscală. Deficiențele referitoare la modul de calcul al impozitului pe profit aferent trimestrului IV 2010, se referă la faptul că societatea petentă a beneficiat în cursul lunii martie 2010 de un câștig în sumă totală delei și în mod eronat a înregistrat operațiunea respectivă în cursul lunii decembrie 2010 motiv pentru care echipa de inspecție fiscală a ajustat masa impozabilă aferentă trimestrului I 2010, iar aferent trimestrului IV 2010 masa impozabilă a fost diminuată cu suma delei;

- urmare demersului întreprins de către echipa de inspecție fiscală constând în recalcularea masei impozabile și a impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2010 - 30.09.2010, a rezultat pierdere fiscală în sumă delei. respectiv impozit pe profit cumulat aferent perioadei 01.01.2010-31.12.2010 în sumă delei.

Prin neachitarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar societatea a încălcat prevederile art. 34 din Legea nr. 571/2003. privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât organele de inspecție fiscală, au calculat în conformitate cu prevederile art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi și majorări de întârziere suplimentare până la data de 26.10.2011 în sumă totală delei.

De asemenea, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă delei, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere conform prevederilor art. 119 și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare în sumă delei.

- aferent perioadei **01.01.2011 - 30.06.2011**, echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății petente un debit reprezentând impozit pe profit suplimentar în sumă totală delei.

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat în conformitate cu prevederile art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi și majorări de întârziere suplimentare până la data de 26.10.2011 în sumă totală delei și penalități de întârziere conform prevederilor art. 119 și 120¹ din O. G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sumă delei.

În concluzie, pentru perioada supusă inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală delei (.....lei aferent anului 2010 șilei aferent perioadei 01.01.2011 -30.06.2011), dobânzi și majorări de întârziere suplimentare calculate până la data de 24.10.2011 în sumă totală delei și penalități de întârziere în sumă totală delei.

b). referitor la taxa pe valoarea adăugată

- societatea petentă a dedus taxa pe valoarea adăugată dintr-un număr de 3 facturi emise de către S.C. Q S.R.L. Arad reprezentând reparații auto pentru autoturisme care nu sunt utilizate de către societate în folosul operațiunilor sale taxabile, taxa pe valoarea adăugată dedusă astfel însumând lei, în consecință suma de lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

III. Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă, documentele depuse la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a

județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Arad au stabilit în sarcina petentei suma totală delei reprezentândlei impozit pe profit stabilit suplimentar,lei majorări de întârziere și lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Referitor la motivațiile petentei în ceea ce privește nerespectarea condițiilor prevăzute în textul de lege privind reverificarea unei perioade și a constatării nelegalității Deciziei de impunere nr. F-AR.....2011 sub aspect procedural, s-au reținut următoarele:

Societatea petentă afirmă în contestație că au fost încălcate flagrant “ (...) dispozițiile art.105 alin. 3 și a art. 105¹ alin. 2 și alin. 3 din codul de procedură fiscală”, întrucât în perioada 21.03.2011 – 23.03.2011 activitatea desfășurată a făcut obiectul unui control inopinat efectuat de inspectori din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, ocazie cu care a fost încheiat procesul verbal de inspecție nr. 121/23.03.2011 în care a fost consemnat că „ (...) Hotărârea Adunării Generale a fost înregistrată în evidența contabilă a societății la 31.03.2010 – sume datorate acționarilor reflectate în contul 455 „Sume datorate acționarilor” precum și întreaga operațiune contabilă ce descrie plasarea acestor sume” iar cu privire la legalitatea acestei operațiuni, concluziile finale ale inspecției fiscale arătau la prevederi legale încălcate că „nu este cazul” iar la consecințe că „nu este cazul”.

De asemenea, petenta arată că organele de inspecție fiscală au revenit în data de 06.09.2011 și prin aceeași inspectori au procedat la efectuarea unui nou control finalizat prin decizia de impunere atacată, fiind întocmit și procesul verbal nr.....2011 în care, fără a exista nici un element de noutate față de aceeași situație controlată anterior în urmă cu șase luni, au fost constatate următoarele: impozit pe profitlei, accesorii fiscale aferente impozitului pe profitlei, taxa pe valoarea adăugată lei, totallei, obligații aferente exact aceleiași situații respectiv aceea că: „ conform Hotărârii Adunării Generale a S.C. X S.R.L. din 19.03.2010, părțile semnatare (...) au hotărât transformarea împrumuturilor acordate societății în rezerve ale societății în vederea contracarării pierderilor urmând ca în momentul în care societatea își va reîncepe activitatea și va desfășura activități generatoare de profit și după acoperirea pierderilor să redevină împrumuturi urmând să fie restituite asociaților funcție de posibilități.”

În fapt, organele de inspecție fiscală au încheiat la S.C. X S.R.L. Procesul verbal nr.din 23.03.2011 prin care nu au fost stabilite în sarcina petentei obligații fiscale datorate bugetului de stat.

Așa după cum rezultă din Procesul verbal nr.din 23.03.2011, controlul inopinat a fost efectuat “ (...) în vederea confirmării/infirării derulării de tranzacții cu persoane afiliate, identificarea acestora precum și prezentarea de detalii referitoare la tranzacțiile derulate constând în identificarea persoanelor afiliate respective a cuantumului tranzacțiilor pe tipuri de bunuri, servicii, know – how, licențe” și pentru “ (...) solicitarea dosarului prețurilor de transfer întocmit conform art. 79 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008 privind conținutul prețurilor de transfer respectiv întocmirea de propuneri de efectuarea de inspecții fiscale, în situația în care cuantumul tranzacțiilor derulate cu persoane afiliate este semnificativ”.

În drept, în cauză sunt aplicabile dispozițiile Codului de procedură fiscală aprobat prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată privind realizarea inspecției fiscale, care la art.105 alin.(1) și alin. (3) respectiv art. 105¹, precizează:

“ART. 105

Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

(...).

(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

(...)

ART. 105¹

Reguli privind reverificarea

(1) Prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.

(2) Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.

(3) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.

(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.”

Din documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a

contestației a reținut că, în cursul lunii martie 2011 activitatea societății petente a făcut obiectul unui control inopinat care a avut ca tematică verificarea relațiilor derulate de societatea petentă cu persoanele afiliate iar urmare acestui control, complementar aspectelor care se solicitau a fi clarificate, echipa de inspecție fiscală a constatat aspecte de natură a influența masa impozabilă din punct de vedere al impozitului pe profit.

Conform prevederilor art. 97 “ Proceduri și metode de control fiscal” din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare se reține că :

“(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului; (...)

(2) La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.”

iar la Anexa 5.b cap. I punctul 1 din Ordinul nr. 1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, se arată:

“ Constatările organelor de inspecție fiscală rezultate în urma unei acțiuni de control inopinat, încrucișat sau de cercetare la fata locului se pot finaliza cu propunerea, de a se programa efectuarea unei inspecții fiscale parțiale sau generale la contribuabilul care a făcut obiectul controlului.”

Prin urmare, procesul verbal nr.încheiat în data de..... 2011 reprezintă, conform actelor normative citate mai sus, un act care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul unui control inopinat neavând ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere, iar ca natură juridică, procesul verbal nu este susceptibil de a fi pus în executare, acesta urmând a sta la baza încheierii unui act administrativ fiscal care să reprezinte titlu de creanță prin care se pot stabili cu caracter cert obligațiile bugetare datorate de un contribuabil și accesoriile acestora.

Pentru a determina starea de fapt fiscală, art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. ”

În raport de aceste prevederi legale se reține că pentru aspectele constatate în timpul controlului inopinat desfășurat în luna martie 2011, organele de inspecție fiscală au solicitat, prin adresa nr.....2011,

punctul de vedere al direcției de specialitate, iar ulterior primirii răspunsului din partea Direcției Generale de Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul A.N.A.F. – Ministerul Finanțelor Publice, societății petente i-a fost comunicat avizul de inspecție fiscală și a fost inițiată, efectuată și finalizată inspecția fiscală generală, conform dispozițiilor precitate ale Ordinului nr. 1304/2004 procesul verbal fiind cel care a stat la baza programării și efectuării inspecției fiscale, urmare căreia, după ce au fost analizate și verificate toate stările de fapt și raporturile juridice relevante pentru impunere a fost încheiat actul administrativ fiscal atacat de petentă, respectiv Decizia de impunere nr.....2011.

Pe cale de consecință, referitor la argumentul societății petente că au fost încălcate prevederile art. 105 din Codul de procedură fiscală în sensul că organul de inspecție fiscală a supus verificării aceeași perioadă fiscală și aceleași impozite și taxe, acesta nu a putut fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care, conform celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală nu au supus verificării aceeași perioadă fiscală și aceleași impozite și taxe, inspecțiile fiscale prin care se pot stabili obligații certe fiind concretizate în rapoarte de inspecție fiscală urmate de decizii de impunere și nu în procese verbale de control inopinat.

În legătură cu afirmațiile petentei că procesul verbal nr.....2011 a fost „ greșit datat în 21.10.2011 – fiind listat și semnat în 24.10.2011)”, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că actele administrative fiscale cât și rapoartele de inspecție fiscală și procesele verbale emise de structurile cu atribuții de inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F. sunt editate în sistem informatic (aplicația PHOENIX) procesul verbal respectiv fiind în fapt procesat în sistemul informatic respectiv în data de 21.10.2011 (vineri) însă listat și comunicat societății verificate în data de 24.10.2011 (luni).

În legătură cu capătul de cerere privind suma totală delei reprezentândlei impozit pe profit șilei majorări de întârziere aferente, s-au reținut următoarele:

În fapt, în cursul anului 2010, societatea petentă a realizat o serie de operațiuni cu implicații asupra masei impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit, după cum urmează:

- compensarea creanțelor deținute de societatea petentă față de diverse persoane juridice române cu sume datorate creditorilor diverși.

În cursul lunii martie 2010, societatea petentă a încheiat un număr de patru contracte de cesiune de creanțe având ca obiect cesionarea drepturilor de creanță deținute (înregistrate în debitul contului 451 „ Decontări în cadrul grupului”) față de S.C. TS.R.L., S.C. T T S.R.L., S.C. R S.R.L. și S.C. I S.R.L. către dl. K D, având în vedere că această

persoană deține drepturi de creanță asupra societății verificate prin prisma împrumuturilor acordate de acesta în sumă totală deeuro, înregistrate în evidența contabilă în creditul contului 462 „Creditori diverși”, capitalul împrumutat diminuându-se astfel cu suma delei concomitent cu reducerea participațiilor deținute în capitalul social al societăților anterior citate;

- transformarea creanței deținute de societatea S GmbH din Austria față de S.C. X S.R.L. în sume datorate acționarilor, în baza unui înscris emis de autoritățile austriece care confirmă faptul că societatea S GmbH din Austria a fost absorbită de către societatea T T (acționar al petentei).

Prin nota contabilă nr.din 31.03.2010 și a poziției nr.din Registrul jurnal aferent lunii martie 2010, societatea petentă a înregistrat această operațiune, impactul acesteia constând în modificarea structurii capitalului împrumutat în sensul diminuării sumelor datorate terților – societatea S GmbH din Austria – respectiv creșterea cuantumului sumelor lăsate temporar la dispoziția entității de către asociați;

- transformarea sumelor reprezentând creditarea societății de către asociați în rezerve, operațiunea respectivă modificând pe de o parte structura pasivelor în sensul creșterii capitalurilor proprii concomitent cu reducerea capitalurilor împrumutate iar pe de altă parte influențând activul net contabil.

Astfel, înregistrarea Hotărârii Adunării Generale în evidența contabilă a societății petente realizată conform notei contabile nr.....2010 și a pozițiilor nr.din registrul jurnal aferent lunii martie 2010 prin nota contabilă 455.1 „ Sume datorate acționarilor/asociaților” = 106.8 „ Rezerve” cu suma totală delei a generat reducerea cuantumului total al capitalului împrumutat cu suma delei concomitent cu creșterea capitalurilor proprii cu aceeași sumă, tratament contabil prin care petenta a influențat masa impozabilă din punct de vedere al impozitului pe profit, fapt care a stat la baza constatărilor fiscale înscrise în actul administrativ atacat.

S-a reținut că urmare verificării efectuate de către organele de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2009 – 30.06.2011 au fost constatate mai multe aspecte fiscale referitoare la stabilirea masei profitului impozabil de către petentă, prezentate detaliat la punctul II al prezentei decizii, însă în contestația formulată petenta se referă numai la tratamentul contabil vizând transformarea împrumuturilor acordate petentei în rezerve ale acesteia, cu consecința modificării structurii pasivelor sale.

În drept, cauzei îi sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede:

"(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. (...)"

- art.23 alin.1 și alin.3 din același act normativ :

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

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin.(1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin.(1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului”.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.60 și pct.63 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

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

63. În sensul art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, cu excepția celor prevăzute la alin. (4) al art. 23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate. În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an ”.

Potrivit acestor dispoziții legale, în cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal al contribuabilului.

La art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că :

„(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”.

Înregistrarea Hotărârii Adunării Generale în evidența contabilă a societății petente realizată conform notei contabile nr.....2010 și a pozițiilor nr.din registrul jurnal aferent lunii martie 2010 prin nota contabilă 455.1 „ Sume datorate acționarilor/asociaților” = 106.8 „ Rezerve” cu suma totală delei a generat reducerea cuantumului total al capitalului împrumutat cu suma delei concomitent cu creșterea capitalurilor proprii cu aceeași sumă.

În conformitate cu prevederile pct. 45 alin. (1) și (2) și pct. 247 alin. (1), alin. (2), alin. (4) și alin. (5) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“45. - (1) Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

(2) Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare.(...)

247. - (1) Contabilitatea rezervelor se ține pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale și alte rezerve.

(2) Rezervele legale se constituie anual din profitul entității, în cotele și limitele prevăzute de lege, și din alte surse prevăzute de lege. (...)

(4) Rezervele statutare sau contractuale se constituie anual din profitul net al entității, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia.

(5) Alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.”

De asemenea, potrivit „ Funcționii conturilor” prevăzută la Capitolul VII din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, contul 455 "Sume datorate acționarilor/asociaților" este un cont de pasiv, cu ajutorul acestui cont se ține evidența sumelor lăsate temporar la dispoziția entității de către acționari/asociați și are următoarea funcțiune:

“ În creditul contului 455 "Sume datorate acționarilor/asociaților" se înregistrează:

- sumele lăsate temporar la dispoziția entității de către acționari/asociați (512, 531);

- dobânzile aferente sumelor depuse de acționari/asociați (666);
- sumele reprezentând dividende cuvenite acționarilor/asociaților și lăsate la dispoziția entității (457);
- diferențele nefavorabile de curs valutar, din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665).

În debitul contului 455 "Sume datorate acționarilor/asociaților" se înregistrează:

- sumele restituite acționarilor/asociaților (512, 531);
- diferențe favorabile de curs valutar aferente datoriilor față de acționari/asociați (765);
- sume reprezentând datorii față de acționari/asociați, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).

Soldul contului reprezintă sumele datorate de entitate acționarilor/asociaților."

Din cele prezentate mai sus rezultă că funcțiunea contului 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților” cu ajutorul căruia se ține evidența sumelor lăsate temporar la dispoziția entității de către acționari, permite debitarea acestuia prin intermediul conturilor de trezorerie respectiv prin intermediul conturilor de venituri în cazul sumelor reprezentând datorii față de acționari prescrise, scutite sau anulate, nefiind permisă corespondența cu contul 106 „Rezerve” cum eronat a procedat societatea.

Prevederile pct. 256 alin. (1) lit. e) din reglementările contabile citate mai sus, stipulează:

“ 256. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:(...)

e) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.”

Conform prevederilor legale prezentate mai sus, se reține că legiuitorul a statuat că rezervele legale se constituie anual din profitul societății, rezervele statutare se constituie anual din profitul net al entității, iar alte rezerve pot fi constituite facultativ însă doar pe baza profitului net, pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri.

Complementar aspectelor legale anterior prezentate trebuie precizat faptul că, din punct de vedere fiscal, rezervele se constituie doar pe seama unor sume impozitate anterior, cu excepția rezervelor din reevaluare (acestea fiind în fapt impozitate la momentul schimbării destinației acestora.) prin urmare operațiunea de transformare a împrumuturilor acordate de acționari societății în rezerve efectuată de societatea petentă în cursul lunii martie 2010, a condus pe de o parte la creșterea corespunzătoare a activului net (a capitalurilor proprii) dar și la creșterea bazei impozabile, veniturile rezultate din anularea datoriilor nefiind incluse în categoria veniturilor neimpozabile conform prevederilor Codului Fiscal.

Învederăm că această concluzie are la bază și punctul de vedere al direcției de specialitate din Minister, emis la solicitarea Activității de Inspecție Fiscală cuprinsă în adresa nr.....2011.

Cu adresa nr.....2011, Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală a comunicat răspunsul în sensul că:

„ (...) din punct de vedere contabil, anularea unei datorii se efectuează pe seama contului de profit și pierdere și nu a rezervelor (...).”

Prin urmare, constituirea oricărei categorii de rezerve poate fi realizată doar pe seama profitului net, pct. 239 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene precizând: „ *Capitalul și rezervele (capitaluri proprii) reprezintă dreptul acționarilor asupra activelor unei entități, după deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar.*” ceea ce în fapt, statuează faptul că rezervele reprezintă un drept al asociaților asupra activului net contabil (active corelate cu datorii).

În cauză sunt aplicabile de asemenea, prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată:

“ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

În raport de cele arătate, trebuie luat în considerare aspectul că anularea unei datorii conduce la obținerea unui beneficiu de către petentă, întrucât aceasta nu mai este nevoită să aloce resurse în vederea stingerii datoriei respective.

Pentru aceste considerente se reține că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunea de transformare a împrumuturilor acordate societății de acționari în rezerve efectuată de petentă prin nota contabilă nr.....2010 are impact direct asupra profitului contabil al petentei, consecința acestei operațiuni fiind influențarea gradului de îndatorare calculat la.....2010, în sensul diminuării acestuia la valoarea de 2,43 (sub limita de 3), cu consecință directă asupra masei impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit, în sensul că, petenta a amânat la plată impozitul pe profit, prin repunerea cheltuielilor nete cu diferențele de curs valutar din perioadele anterioare, în sumă delei la cheltuieli deductibile sub aspect fiscal la calculul masei profitului impozabil, în sensul diminuării acesteia și implicit a impozitului pe profit.

În contestația formulată, societatea petentă recunoaște tratamentul contabil „ (...) practicat poate eronat de societate.” Însă susține că era obligată de lege să majoreze capitalurile, lucru care a condus la includerea acestor sume capitalizate la numitorul formulei de calcul a gradului de îndatorare al societății, însă aceste motivații nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care, așa cum s-a arătat în cuprinsul deciziei, societatea petentă a efectuat operațiuni contabile care exced prevederilor legale aplicabile în speță.

Se reține că societatea petentă, deși contestă suma totală delei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar șilei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR.....2011 aduce argumente numai în ceea ce privește operațiunea de transformare a împrumuturilor acordate societății de acționari în rezerve efectuată prin nota contabilă nr.....2010, fără să prezinte motivații sau documente referitoare la celelalte deficiențe constatate înscrise la pct. 2.1.2. din actul administrativ atacat.

Aferent acestor sume sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) și art. 213 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază ;”

Art. 213 alin. 1 din același act normativ:

“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

coroborat cu prevederile Ordinului nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“2. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 206 din Codul de procedură fiscală - Forma și conținutul contestației (...)

2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

În concluzie, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal au stabilit în sarcina societății debitul suplimentar reprezentând impozit pe profit în sumă totală delei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru această sumă.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală delei aferente impozitului pe profit, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR.....2011, se reține că stabilirea de obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul contestat reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă totală delei contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind obligațiile fiscale accesorii aferente impozitului pe profit în sumă totală delei reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept accesorium sequitur principalem, contestația va fi respinsă.

Referitor la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, s-au reținut următoarele:

În fapt, societatea petentă a dedus taxa pe valoarea înscrisă în trei facturi emise de către S.C. Q S.R.L. Arad reprezentând reparații auto pentru autoturisme care nu sunt utilizate de către petentă în folosul operațiunilor sale taxabile, taxa pe valoarea adăugată dedusă astfel însumând lei.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; (...)”

Având în vedere prevederile legale precitate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care au fost sau urmează să fie prestate este deductibilă doar în situația în care serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile sau au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petentă a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei înscrisă în facturile nr.emise de către S.C. Q S.R.L. Arad reprezentând contravaloare reparații auto pentru autoturisme care nu sunt utilizate de către societatea petentă în folosul operațiunilor sale taxabile și în consecință în mod corect și legal au stabilit suma delei ca taxă pe valoarea adăugată colectată în sarcina societății.

În legătură cu acest capăt de cerere se reține că, petenta nu a

motivată contestația, neprezentând nici motive de fapt și nici motive de drept.

Potrivit art.206 alin.(1) lit. c) și lit. d) și art. 213 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare:

"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază ;"

Art. 213 alin. 1 din același act normativ:

"(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

coroborat cu prevederile Ordinului nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"2. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 206 din Codul de procedură fiscală - Forma și conținutul contestației (...)

2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

Pe cale de consecință, în cauză sunt incidente dispozițiile pct.11.1 din Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv:

„ 11.1. 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;"

Întrucât societatea petentă nu prezintă motivele de fapt și de drept și nici dovezile pentru care înțelege să conteste această sumă, se va respinge contestația societății ca nemotivată pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, organele de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste diferențe.

În ceea ce privește susținerile petentei din contestația formulată în legătură cu modul în care au fost instituite măsurile asigurătorii, se reține că în drept sunt incidente prevederile art. 129 alin. 11 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu

modificările și completările ulterioare care prevăd:

“(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 art. 172 din același act normativ la alin. 4 precizează: *“(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență.”*

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii se reține că Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad nu are competența materială a soluționării contestațiilor formulate în legătură cu actele prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii, aceasta aparținând instanței judecătorești; din documentele existente la dosarul cauzei rezultând că dosarul având drept obiect contestația la executare formulată de petenta se află pe rolul Instanței competente, fiind înregistrată la numărul unic/2011.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în temeiul art. 19 alin. 1, art. 145 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45, pct. 239, pct. 247, pct. 256 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art. 7, art. 97 art. 105 alin. (1) și alin. (3), art. 105[^]1, art. 206, art. 213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 2.5 și pct. 11.1 din Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

D E C I D E

1. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul înîmpotriva Deciziei de impunere nr.privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru capătul de cerere în sumă totală de lei reprezentândlei impozit pe profit stabilit suplimentar șilei obligații accesorii aferente impozitului pe profit, ca neîntemeiată.

2. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul înîmpotriva Deciziei de impunere nr. F-ARprivind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru capătul de cerere în sumă totală de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, ca nemotivată.

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