

**DECIZIA NR. 1517/2011**  
privind soluționarea contestației nr. ...  
formulată de **S.C. ... S.A.** din ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice ... a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală ... prin adresa nr. ... asupra contestației înregistrată la D.G.F.P. ... sub nr. ... formulată de **S.C. ... S.A.** cu sediul în ..., str. Garii, nr. 1, jud. ..., înregistrată la O.R.C. ... sub nr. J.../.../..., având C.U.I. ..., fiind reprezentată legal de d-nul ... în calitate de director general.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală ... a emis în cauză Decizia nr. ... prin care s-a suspendat soluționarea contestației până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală.

Prin adresa înregistrată la D.G.F.P. ... sub nr. ... Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală ... comunica faptul că Judecătoria ..., prin sentința penală nr. ..., definitivă, a respins plângerea formulată de D.G.F.P. ... împotriva Rezoluției Parchetului de pe lângă Tribunalul ... din ... decembrie ..., astfel încât a încetat definitiv motivul care a determinat suspendarea, motiv pentru care în conformitate cu art. 214 alin. 3 din O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 14.4 din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. ... urmează să se investească pe latura civilă a cauzei în vederea soluționării pe fond a contestației formulată de această societate.

Prin adresa nr. ..., în conformitate cu pct. 10.2 din Ordin nr. 2137/2011, Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. ... a solicitat organelor de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală ... să precizeze dacă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv și irevocabil. Totodată s-a solicitat, având în vedere prevederile art. 214 alin. 3 și 4 din O.G. nr. 92/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 10.3, pct.10.4 din O.M.F. nr. 2137/2011, transmiterea dosarului cauzei în original însoțit de referatul cu propuneri de soluționare pe fond a contestației formulat în raport atât

de contestația petentei cât și de soluția organelor penale.

Cu adresa nr. ... din data de ... organul de inspecție fiscală a înaintat referatul cu propuneri de soluționare a contestației precum și dosarul contestației în original.

Petentul formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... emisa în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. ... întocmite de organele de control ale A.F.P. ....

Suma totală contestată este de ... lei reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. 1 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. 108/29.06.2007, respectiv 16.07.2007 așa cum reiese din confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației, respectiv 15.08.2007, astfel cum atestă ștampila Registraturii Direcției Generale a Finanțelor Publice ....

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de 207 și 209 alin. 1 pct. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice ... este investită să se pronunțe asupra cauzei.

**I. Petenta** contestă "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" nr. ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... pentru următoarele motive:

- stabilirea de către organul de control a sumei de ... lei ca obligații fiscale suplimentare de plată este netemeinică și nelegală.

Referitor la impozitul pe profit pentru perioada ...:

- suma de ... lei reprezentând diferența de curs valutar aferentă facturilor furnizorilor externi din anii ... neachitate până la ... este aferentă anului ...(calculată pentru perioada ...-...), și deci este deductibilă fiscal.

- suma de ... lei reprezentând c/val serviciilor de consultanță juridică prestate de av. ... este deductibilă fiscal întrucât se încadrează la excepția prevăzută de dispozițiile art. 7 lit. s) din Legea 414/2002 (în

vigoare la acea data). Pe baza contractelor emise de avocat si a contractelor incheiate societatea s-a inregistrat cu cheltuieli concomitent cu constituirea de venituri impozabile la persoana care le-a emis, fapt ce poate fi verificat de organele abilitate;

- la calculul pierderii fiscale stabilita de organele de control pentru anul ... nu s-a luat in considerare pierderea fiscala de recuperat din anii anteriori(... lei si ... lei) stabilita chiar de organele de control prin Procesul Verbal nr. ... respectiv suma de ... lei.

Toate aceste constatari au avut drept consecinta stabilirea de catre organele de control a unei pierderi fiscale totale pentru anul ... de ... lei, fata de ... lei asa cum era corect.

- referitor la suma de ... lei reprezentand diferente de curs valutar aferente facturilor emise de furnizorii externi, neachitate pana la data de ... , in raportul de inspectie nu se precizeaza pentru ce facturi sunt calculate aceste diferente de curs valutar si nici modul de calcul, cursul de schimb valutar avut in vedere;

- pentru suma de ... lei reprezentand c-val prestari de servicii aferente anului ... pentru care s-au emis facturi in anul ..., organul de control nu prezinta in raport facturile care fac obiectul celor constatate, anexa la care face trimitere nefiind anexata la acesta, astfel incat nu poate fi verificata veridicitatea celor constatate de organul de control;

- referitor la suma de ... lei reprezentand lipsa inventar inregistrata nelegal pe cheltuieli deductibile petenta sustine ca:

- minusul de inventar a fost compensat cu plusul de inventar in acelasi cuantum, datorita faptului ca produsele inventariate puteau fi usor confundate;

- inregistrările in evidentele contabile s-au efectuat prin conturi de cheltuieli pentru minusurile de inventar si prin conturi de venituri pentru plusurile de inventar, astfel incat, influenta asupra rezultatului financiar este nula;

- s-au avut in vedere numai notele contabile prin care s-au inregistrat numai minusurile de inventar.

- avand in vedere ca societatea a inregistrat la sfârșitul anului ... pierdere fiscala de ... lei iar in ... un profit de ... lei, rezulta ca rezultatul final al anului ... l-a constituit o pierdere fiscala de ... lei si nu profit de ... lei asa cum in mod eronat a stabilit organul fiscal;

- pierderea aferenta anului ... este de ... lei si nu de ... lei asa cum in mod eronat a stabilit organul fiscal.

Avand in vedere cele precizate mai sus petenta concluzioneaza ca pentru in perioada ... – ... societatea a inregistrat pierdere fiscala si nu profit impozabil.

Referitor la TVA si accesoriile aferente

- inspectia fiscala s-a efectuat cu incalcarea dispozitiilor art. 103 alin. 3 din Codul de Procedura Fiscala republicata. Perioada avuta in vedere de inspectia fiscala, respectiv ... – ..., a facut obiectul

unor controale succesive ale organului fiscal, in urma carora societatea a beneficiat de rambursare de TVA. Nu se justifica verificarea acestei taxe atata timp cat nu s-au constatat date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificarilor anterioare;

- constatările facute de organul fiscal referitoare la TVA in suma de ... lei s-au facut cu incalcarea prevederilor art. 89 din Codul de Procedura Fiscala republicata legate de prescriptia dreptului de a stabili obligatii fiscale. In speta, asa cum recunoaste si organul fiscal, TVA neexigibil a luat nastere in anul ....., potrivit notei contabile nr. .../.... Faptul ca la data controlului suma de ... lei figura inregistrata ca TVA neexigibila nu poate fi considerat o recunoastere a obligatiei de plata. Aceasta suma a fost inregistrata in contul 4428 – care evidentiaza TVA neexigibila si nu datorata, iar simpla omisiune de stornare a sumelor din cont si de neinchidere a provizionului nu poate determina obligarea societatii la plata acestei sume;

In consecinta societatea petenta solicita admiterea contestatiei si anulara actelor contestate pentru suma de ... lei.

**II. Prin Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății petente taxa pe valoarea adăugată și impozit pe profit suplimentare cu accesoriile aferente.

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației depusă de S.C. ... S.A., organul de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală precizează că își menține punctul de vedere din Raportul de Inspecție Fiscală nr. ... și propune respingerea contestației ca neîntemeiată.

*III. Având în vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile contestatoarei și în raport cu actele normative în vigoare, s-au reținut următoarele:*

**Direcția Generală a Finanțelor Publice ... este investită să analizeze dacă suma totală contestată de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată și impozit pe profit suplimentare cu accesoriile aferente, este legal datorată.**

**În fapt**, prin Decizia nr. ..., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala ... a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de S.C. ... S.A. din ..., până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, soluționarea urmând să fie reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin adresa inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr. ... Directia

Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala ... comunica faptul ca Judecatoria ..., prin sentinta penala nr. ..., definitiva, a respins plangerea formulata de D.G.F.P. ... impotriva Rezolutiei Parchetului de pe langa Tribunalul ... din ... ..

Prin adresa nr. ..., in conformitate cu pct. 10.2 din Ordin nr. 2137/2011, Compartimentul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.F.P. ... a solicitat organelor de inspectie fiscala ale Activitatii de Inspecție Fiscală ... sa precizeze daca motivul de incetare a suspendarii solutionarii contestatiei a ramas definitiv si irevocabil. Totodata s-a solicitat, avand in vedere prevederile art. 214 alin. 3 si 4 din O.G. nr. 92/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 10.3, pct.10.4 din O.M.F. nr. 2137/2011, transmiterea dosarului cauzei în original însoțit de referatul cu propuneri de soluționare pe fond a contestației formulat în raport atât de contestația petentei cât și de soluția organelor penale. Organul emitent al actului administrativ fiscal atacat precizează că a incetat definitiv motivul care a determinat suspendarea, motiv pentru care, în conformitate cu art. 214 alin. 3 din O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 14.4 din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. ... urmează să se investească pe latura civilă a cauzei în vederea soluționării pe fond a contestației formulate de această societate.

Prin adresa nr. ... din data de ... organul de inspecție fiscală a înaintat dosarul contestației în original și referatul cu propuneri de soluționare pe fond a contestației.

În cadrul acestuia se precizează că afirmația petentei precum că organele de inspecție fiscală au luat în calcul cursul USD la ... pentru stabilirea diferenței de curs valutar aferentă facturilor furnizorilor externi din anii ... – ..., este eronată întrucât prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... se menționează că evaluarea conturilor de datorii în valută se face în cadrul fiecărui an fiscal. Înregistrarea unor eventuale diferențe provenite din anii fiscali anteriori nu presupune și acordarea dreptului de deducere. Întrucât evaluarea conturilor de datorii în valuta aferente perioadelor precedente anului ... a fost efectuată la ... și nu la fiecare sfârșit de an, respectiv ..., ... și ..., cheltuiala aferentă acestor perioade este considerată nedeductibilă fiscal.

În ceea ce privește suma de ... lei reprezentand cheltuieli aferente serviciilor de consultanta juridica prestate de avocatul ..., din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că inițial acesta nu a eliberat documente, respectiv facturi fiscale, din care să rezulte că s-au efectuat serviciile respective plata efectuându-se doar pe bază de chitanță care este un document de justificare a plăților și

încasărilor în numerar dar nu un document de justificare a cheltuielilor înregistrate de societate. Totodată, organele de inspecție fiscală menționează în referatul cu propuneri de soluționare că începând cu data de ..... Cabinetul de Avocatură a început să emită facturi fiscale pentru prestările de servicii efectuate societății ceea ce întărește constatarea organelor de control.

Nu poate fi reținută afirmația petentei precum că la calculul pierderii fiscale stabilita de organele de control pentru anul ... nu s-a luat în considerare pierderea fiscală de recuperat din anii anteriori (... lei și ... lei) stabilita chiar de organele de control prin Procesul Verbal nr. ..., întrucât în Raportul de inspecție fiscală nr. ... organul de inspecție fiscală menționează că *“ținând cont atât de declarația 101 privind impozitul pe profit aferentă anului ... și predată la D.G.F.P.... sub nr. .../... cât și de procesul verbal de control nr. .../... întocmit de organele de control ale D.G.F.P. ..., a procedat la recalcularea pierderii fiscale de recuperat din anii precedenți (...-...)-rândul ...- din declarația 101 privind impozitul pe profit aferentă anului ...”*.

Referitor la afirmația societății că nu a avut cunoștință ce facturi aferente furnizorilor externi au stat la baza calculului diferențelor de curs valutar, organele de inspecție fiscală precizează prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației că la Raportul de inspecție fiscală nr. ... sunt atașate ca anexe nota contabilă .../..., situația facturilor care au participat la prima majorare de capital social la data de ..., situația facturilor aferente care fac obiectul diferenței de curs valutar calculată la data de ..... În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând c/val prestări servicii aferente anului ... pentru care s-au emis facturi în ... societatea afirmă că organul de control nu prezintă facturile care au făcut obiectul sumei respective dar prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... s-a făcut mențiunea “nota contabilă nr. .../... și nota contabilă nr. .../...”. Motivația societății asupra sumei de ... lei reprezentând lipsa de inventar că nu reprezintă cheltuielă nedeductibilă este nefondată deoarece legiuitorul menționează expres prin intermediul prevederilor art. 9 alin. 7 lit. f) din Legea 414/2002, că lipsurile de inventar reprezintă cheltuielă nedeductibilă. În ceea ce privește afirmația societății că organul de control a calculat eronat și nejustificat cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei prin referat se precizează că aceasta este total eronată deoarece suma respectiva se află chiar în declarația 101 “declarația privind impozitul pe profit” întocmită de societate.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, se reține că organele de inspecție fiscală în urma verificărilor efectuate au stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară Această sumă reprezintă taxă pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de inventar pe care societatea petentă le-a înregistrat fără însă a calcula și TVA-ul aferent lor. Art. 4 alin. 6 lit. h) din O.G. nr. 70/1994 prevede că lipsurile de gestiune sunt purtătoare

de TVA și acestea se datorează bugetului de stat: *“cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, precum și pentru activele corporale pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor, altele decât cele din producția proprie, acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, precum și taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă cheltuielilor care depășesc limitele prevăzute de lege;”*. În referatul cu propuneri de soluționare, organele de inspecție fiscală menționează că suma de ... lei a fost menținută în soldul contului 4428 încă din anul 1998 până în prezent, fiind evidențiată distinct în fiecare bilanță de verificare lunară și în situațiile financiare periodice (semestriale și anuale). Această sumă, consemnată în bilanțele de verificare lunare, se prezintă ca fiind recunoscută. În vederea întocmirii corecte și depunerii raportărilor și declarațiilor periodice, conform prevederilor Legii nr. 82/1991 republicată, societatea petentă avea obligația inventarierii elementelor de activ și de pasiv, ocazie cu care existența nefirească a acestei sume în soldul contului 4428, nu putea să rămână neobservată. Prin Rezoluția Parchetului de pe langa Tribunalul ... din ... decembrie ... organul de cercetare penală consideră doar că s-a împlinit termenul de prescripție al răspunderii penale calculat în raport de momentul consumării faptei sau epuizării infracțiunii de înregistrare inexactă în soldul contului creditor al contului 4428 – TVA neexigibil a sumei de ... lei.

Consecința fiscală a menținerii în soldul contului 4428 a sumei de ... lei în fiecare lună este cea de stabilire incorectă a TVA datorată bugetului de stat, având ca rezultat obținerea fără drept a unor sume de bani cu titlu de rambursări și/sau compensări de la bugetul de stat.

Ca urmare a celor mai sus precizate au fost calculate și accesorii pentru impozitul pe profit suplimentar precum și pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară, pentru care se va aplica principiul de drept *“accessorium sequitur principalem”*.

**În drept,** art. 9 alin. 7 lit. f) și j) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit prevede:

*[...](7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:*

*[...]f) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli; [...]*

*j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii; [...]*

H.G nr. 1513 din 18 decembrie 2002 pentru stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare și pe perioada amânării sau eșalonării la plată a obligațiilor bugetare prevede:

*“Art. 1- Nivelul dobânzii datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare constând în impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând, potrivit legii, venituri bugetare, precum și pe perioada amânării sau eșalonării la plată a obligațiilor bugetare restante este de 0,06% pentru fiecare zi de întârziere sau zi calendaristică, după caz.*

*Art. 2 - Pentru obligațiile bugetare la care s-au acordat amânări sau eșalonări la plată aflate în curs de derulare, de la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri se datorează dobânzi la nivelul prevăzut la art. 1.*

*Art. 3 - (1) Prezenta hotărâre intră în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2003.*

*(2) Pe aceeași dată se abrogă Hotărârea Guvernului nr. 874/2002 pentru stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare și a cotei majorărilor datorate pe perioada amânării sau eșalonării la plată a obligațiilor bugetare, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 640 din 29 august 2002.”*

H.G. nr. 784 din 14 iulie 2005 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale prevede:

*“Art. 1 - (1) Nivelul dobânzii datorate pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitori a obligațiilor de plată reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(2) Pe perioada pentru care au fost acordate înlesniri la plata obligațiilor fiscale restante se datorează dobânda prevăzută la alin. (1).*

*Art. 2 - (1) Prezenta hotărâre intră în vigoare începând cu data de întâi a lunii următoare publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I.*

*(2) Pe data intrării în vigoare a prezentei hotărâri se abrogă Hotărârea Guvernului nr. 67/2004 pentru stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată și pe perioada pentru care au fost acordate înlesniri la plată, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 104 din 4 februarie 2004.”*

Pentru considerentele arătate în conținutul prezentei decizii și în temeiul art. 9 alin. 7 lit. f) și j) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, H.G nr. 1513 din 18 decembrie 2002 pentru stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neplata la termen a

obligațiilor bugetare și pe perioada amânării sau eșalonării la plată a obligațiilor bugetare, H.G. nr. 784 din 14 iulie 2005 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale, coroborat cu art. 70, art. 209, art. 210, art. 211, art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

## **DECIDE**

**1.** Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulată de **S.C. ... S.A.** din ... împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... pentru suma totală contestată de ... lei reprezentând:

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

**2.** În conformitate cu prevederile art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 (șase) luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului ....