



Ministerul Finantelor Publice
Agentia Națională de Administrare Fiscală
Directia Generala a Finantelor Publice
a Judetului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. ... din .2009

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC M. C SRL Rm. Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr.... din 04.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea, cu adresa nr....din 04.2009 asupra contestației formulate SC M. C. SRL, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub **nr... din ...04.2009** .

Contestația are ca obiect suma de **... lei**, stabilită prin Decizia de impunere nr... din03.2009, întocmită de organele de inspecție fiscală și comunicată la data de ...03.2009 potrivit procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare nr... existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

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

Contestația este semnată de Proteasa Nicolae, în calitate de administrator al **SC M .C SRL**, confirmată cu ștampila societății .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC M. C. SRL, înregistrată sub nr. nr... din 04.2009 .

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. Petenta contestă Decizia de impunere nr... din ...03.2009, motivând următoarele :

În ceea ce privește impozitul pe profit

Petenta arată că perioada verificată pentru impozitul pe profit a fost 01.01.2005-30.09.2008, constatându-se următoarele :

a) petenta arată că organele de inspecție fiscală au stabilit la impozit pe profit o diferență suplimentară în sumă de ... lei, din care suma de ... lei ar proveni din nedeclararea impozitului pe profit aferent anilor 2005, 2006 și 2007 .

Petenta susține că întradevăr nu a declarat în cursul acestor ani prin declarația 100, impozit pe profit, însă acesta a fost declarat prin declarația 101, iar în data de .01.2009, SC M. C SRL a depus Declarații rectificative privind impozitul pe profit, prin care au fost declarate pierderi fiscale în sumă de ... lei, pierderi fiscale de care organul de inspecție fiscală nu a ținut cont .

Petenta arată totodată că în data de ...05.2008, SC M. C SRL a achitat cu chitanța nr.... la Trezoreria Rm.Vâlcea suma de ... lei, sumă de care organul de inspecție fiscală nu a ținut cont, stabilind astfel un debit suplimentar deja achitat, pentru care au fost calculate majorări de întârziere până la data de ...03.2009 .

b) petenta contestă impozit pe profit în sumă de ... lei stabilit suplimentar prin majorarea profitului impozabil cu suma de ... lei, ca urmare a neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor cu dobânzile, comisioanele, taxe de procesare, taxe de analiză, înscrise în facturile emise de SC S. F. IFN SA în perioada 01.01.2007-31.12.2007 .

Petenta susține că datorită faptului că aceeași situație s-a produs și la SC S. SRL, aceasta are senzația că modul de funcționare a acestor operațiuni de factoring , așa cum se derulează în realitate, este mai puțin cunoscut de organele de inspecție fiscală, aceasta considerând că operațiunile de acest gen sunt similare cu creditele acordate de bănci .

Petenta arată că în mod eronat organul de inspecție fiscală a reținut că sumele obținute din operațiunile de factoring au fost strict folosite numai pentru a finanța alte societăți .

În realitate, sumele obținute din operațiunile de factoring au fost utilizate pentru plata furnizorilor, ratelor și dobânzilor bancare, retragere aport administrator, practic așa cum a procedat și cu creanța încasată de la clienți, respectiv plăți efectuate pentru desfășurarea activității curente a societății .

Astfel, petenta apreciază că organul de inspecție fiscală a stabilit eronat ca nedeductibile sumele de ... lei ron pentru anul 2007 și ... lei pentru anul 2008, reprezentând comisioane de factoring și dobânzi înscrise în facturile emise de SC S. F. IFN SA, calculând un debit suplimentar la impozit pe profit în sumă de ... lei ron și accesorii aferente în sumă de ... lei .

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

a) petenta contestă suma de ... lei reprezentând TVA deductibilă înscrisă în facturile emise de SC A. T. L. IFN SA, facturi ce îndeplinesc condițiile prevăzute de art.155 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de control apreciind că operațiunile nu sunt reale, aspect cu care nu este de acord întrucât de bună credință a încheiat contractul de leasing și a achitat lunar ratele aferente acestuia .

Petenta susține că și-a exercitat dreptul de deducere în virtutea prevederilor art.146, alin.1, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar faptul că utilajul nu a

ajuns în posesia sa reprezintă o neîndeplinire a obligațiilor contractuale de către una din părțile contractante .

b) petenta contestă suma de ... **lei**, reprezentând TVA deductibilă înscrisă în facturile emise de S. F. IFN SA, cu majorările aferente în sumă de .. lei ron, motivând că a respectat întocmai prevederile Legii nr.571/2003, cu privire la îndeplinirea condițiilor privind dreptul de deducere .

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC M . C. SRL are sediul în loc. Rm.Vâlcea, str.M., nr..., județul Vâlcea și este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr.J38/.../1994, cod fiscal RO

Impozitul pe profit, a fost verificat în baza Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și HGR nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare , constatindu-se următoarele :

Anul 2005

SC M .C SRL a realizat în anul 2005 un profit impozabil în sumă de ... lei, pentru care a calculat un impozit pe profit în sumă de ... **lei** , fără să fie însă declarat la organul fiscal teritorial , nefiind respectate prevederile art.79, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare .

Anul 2006

SC M.C. SRL a realizat în anul 2006 un profit impozabil în sumă de ... lei, pentru care a calculat și evidențiat un impozit pe profit în sumă de .. lei, care nu a fost declarat la organul fiscal teritorial, contrar prevederilor art.80, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se un debit suplimentar în sumă de ... **lei** .

Anul 2007

a) SC M. C. SRL a realizat în anul 2007 un profit impozabil în sumă de ... lei, pentru care a calculat și evidențiat un impozit pe profit în sumă de ... lei, care nu a fost declarat la organul fiscal teritorial, contrar prevederilor art.82, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare , stabilindu-se un debit suplimentar din nedeclarare în sumă de ... **lei** .

b) Societatea a înregistrat suma de ... lei reprezentând comisioane de factoring și comisioane bancare, taxe de procesare, taxă analiză, înscrise în facturile emise către aceasta de SC IFN S. F. SA, pentru operațiuni constând în scontarea instrumentelor de plată primite pentru o parte din facturile emise de SC M. C SRL, respectiv încasarea a 75% din valoarea acestora, pe care organele de inspecție fiscală au considerat-o nedeductibilă la calculul profitului impozabil .

Astfel, organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil al anului 2007 cu suma de ... lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... **lei ron** .

Potrivit notei explicative dată de administratorul societății, d-nul P. N. în data de ...03.2009, motivul pentru care s-au încheiat contracte cu SC IFN S. F. SA l-a constituit “ apariția golului temporar de surse pentru acoperirea plăților pentru activitatea curentă “, iar cheltuielile cuprinse în facturile emise de SC IFN S. F SA au fost înregistrate în conturile 666 și 628 .

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor impozabile, deoarece :

- o parte din clienții care au fost încasați pe această cale nu mai figurează cu solduri neîncasate în cont 411 "Clienți", deși sumele încasate de la SC IFN S. F SA în contul facturilor emise figurează înregistrate în soldul creditor al contului 5191 "Credite bancare" în valoare de ... lei .

Clienții pentru care s-au încasat aceste sume au fost SC O. C SRL, SC S SRL, SC R. A. S. SRL, iar aceste sume trebuie restituite SC IFN S. F. SA, rezultând că obiectul contractului nu s-a realizat .

- cheltuielile efectuate la înregistrarea în contabilitate a facturilor emise de SC IFN S. F. SA sunt cheltuieli legate de încasarea veniturilor și nu de realizarea veniturilor

.

Pentru debitul suplimentar stabilit de ... lei s-au calculat majorări de întârziere până la data de ...03.2009 în sumă de ...lei .

La data de ...06.2008, organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil cu cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei ron, sumă compusă din ... lei cheltuieli aferente operațiunilor de factoring și ... lei cheltuieli cu asigurările utilajelor achiziționate de la SC A. T. L. IFN SA, suma din urmă fiind ștornată în luna *iulie 2008* și înregistrată în contul 473 "Operațiuni în curs de clarificare" .

Pentru cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei, iar la **...09.2008** au diminuat pierderea fiscală cu cheltuielile nedeductibile aferente operațiunilor de factoring în sumă de ... lei .

Pentru aceste influențe fiscale care au fost regularizate la ...09.2008, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de ... lei .

S-a stabilit astfel ca nu au fost respectate prevederile art.19, alin.1, art.21, alin.1 și 4, lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.12 și 22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.11 din HG nr.1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 .

Taxa pe valoare adăugată a fost verificată în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, HGR nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, constatându-se următoarele :

Anul 2008

a) ... lei, reprezintă TVA deductibilă înscrisă în facturile emise către SC M. C. SRL de către SC IFN S. F. SA, constând în operațiuni de scontare a instrumentelor de plată primite pentru o parte din facturile emise de SC M. C. SRL .

Din nota explicativă dată de administratorul societății, în persoana d-lui P. N., rezultă că motivul pentru care s-au încheiat contracte cu SC IFN S. F. SA l-a constituit " apariția golului temporar de surse pentru acoperirea plăților pentru activitatea curentă " .

Organele de inspecție fiscală au constatat că finanțarea, plata anticipată efectuată de societatea de factoring a unor cote procentuale din creanțele certe ale societății verificate, în limita unor sume, plafoane și în termenii stabiliți în contracte a fost utilizată de SC M. C. SRL pentru finanțarea altor societăți comerciale și nu pentru operațiuni taxabile aferente desfășurării activității curente a societății verificate .

Astfel, în anii 2007 și 2008, SC M.C SRL a încasat de la societatea de factoring suma de ... lei și a plătit la :

- SC R SRL suma de ... lei cu titlu de împrumut conform contract nr.../...11.2007 ;
- SC ... SRL suma de ...lei ;
- SC P. D. SRL suma de ... lei ;
- SC S SRL suma de ... lei .

Aceste operațiuni economice au avut consecința imobilizării de mari sume de bani la diverși agenți economici, fapt ce rezultă din soldul debitor al contului 461 “ Debitori diverși “care la 31.12.2008 este de ... lei, din care :

- SC R. SRL ... lei ;
- SC P. D. SRL ... lei ;
- SC L SRL ... lei ;
- SC A SRL ... lei .

Organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunile de factoring nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri, al desfășurării activității curente, nu s-a dovedit necesitatea și oportunitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate și drept urmare nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de ... lei, calculând majorări de întârziere în sumă de ... lei .

Nu au fost respectate prevederile art.145, alin.1 și 2, lit.a, art.126, alin.1, lit.c și d, art.127, alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

b) ... lei, reprezintă TVA deductibilă înscrisă în facturile emise de A. T. L IFN SA și evidențiată de operatorul economic în contabilitate în contul 4426 “TVA deductibilă “ .

Pentru diferența suplimentară în sumă de ... lei, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de... lei, până la data de ...03.2009 .

Din controlul efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza contractului nr.../...04.2008 și a contractului nr.../...04.2008 încheiate între SC M. C SRL și A. T. L. IFN SA București, urmau să fie achiziționate în leasing două utilaje identificate astfel :

- încărcător frontal model CASE -contract 1405
- încărcător model SENNEBOGEN 850 M - contract 1406 .

Furnizorul acestor utilaje, conform facturilor proforma întocmite, a fost SC I. I. SRL .

Din nota explicativă dată de administratorul societății, în persoana d-lui P. N. în data de 06.03.2009, rezultă că întreaga documentație privind achiziția utilajelor de la SC A. T. L. IFN SA a fost semnată la sediul acesteia din București în data de04.2008 .

Reprezentantul furnizorului “ a completat ulterior data de ...04.2008 ca fiind data recepției utilajului, în realitate noi nu am recepționat nici un utilaj, furnizorul SC I. I. SRL spunându-ne inițial că nu a făcut importul și ne vor anunța ulterior când vom putea recepționa aceste utilaje . Ulterior, SC I. I SRL ne-a asigurat că a importat utilaje și le-a închiriat avantajos la o firmă din București, iar noi urma să mergem să semnăm contractul de închiriere . La foarte scurt timp după această explicație, am pierdut contactul cu reprezentantul SC I. I. SRL, în sensul că nu a mai răspuns la telefonul

cunoscut de la noi iar la firmă nu era de găsit . Practic, utilajele nu au intrat în posesia noastră și nu le-am recepționat efectiv .”

SC M. C. SRL a efectuat cheltuieli pentru asigurarea utilajelor ce urmau să fie achiziționate de la SC A. T. L IFN SA pe baza facturilor emise de SC NC S. B de A. SRL, utilaje care în final nu au fost recepționate de SC M. C SRL .

Având în vedere că organul de inspecție fiscală a constatat că cele două utilaje nu au fost înregistrate în contabilitate ca atare, nu au fost efectiv recepționate și nu au putut fi prezentate fizic echipei de inspecție fiscală, s-au concluzionat următoarele :

1) operațiunile contabile derulate cu SC A. T. L. IFN SA sunt fictive (nu sunt reale) ;

2) SC M. C SRL a dedus necuvenit TVA în sumă de ... lei pentru utilaje care nu au fost utilizate în desfășurarea activității sale și în folosul operațiunilor sale taxabile .

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a înregistrat în contul 4426 și a dedus TVA înscrisă în toate facturile emise de SC A. T. L. IFN SA până la data de ...09.2008, iar după această dată SC M. C. SRL a înregistrat facturile fiscale emise de SC A. T. L. IFN SA în contul 409 “ Furnizori debitori “ .

Nu au fost respectate prevederile art.145, alin.1 și 2 lit.a și art.146, alin.1, lit.a, art.126, alin.1, lit.c și d, art.127, alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de .. lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente acestora, stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Vâlcea este legal datorată de **SC M. C. SRL** .

1. Referitor la suma de ... lei Ron reprezentând : ... lei taxă pe valoarea adăugată și ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea se poate pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care în baza constatărilor ce se regăsesc în Decizia de impunere nr...din ...03.2009 și Raportul de inspecție fiscală nr.../...03.2009, Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Vâlcea a înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria Rm.Vâlcea cu adresa nr... din ...03.2009, plângerea penală nr... din ..03.2009, pentru un prejudiciu la bugetul statului în sumă totală de ... lei .

În fapt, în anul 2008 SC M. C SRL a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă în sumă de ... lei, aferentă facturilor fiscale emise de A. T. L IFN SA și evidențiată de operatorul economic în contabilitate în contul 4426 ” TVA deductibilă “ .

Astfel, în baza contractelor nr.../...04.2008 și nr.../...04.2008 încheiate între SC M. C. SRL și A. T. L. IFN SA București, urmau să fie achiziționate în leasing două utilaje identificate astfel :

-încărcător frontal model CASE -contract 1405

- încărcător model SENNEBOGEN 850 M- contract 1406 .

Furnizorul acestor utilaje, conform facturilor proforma întocmite, a fost SC I.I. SRL .

Potrivit notei explicative dată de administratorul societății, în persoana d-lui P. N. în data de ...03.2009, rezultă că întreaga documentație privind achiziția utilajelor de la SC A. T. L. IFN SA a fost semnată la sediul acesteia din București în data de ...04.2008 .

Deasemenea rezultă că furnizorul a completat ulterior data de ...04.2008 ca fiind data recepției utilajului, în realitate SC M. C SRL nu a recepționat nici un utilaj, furnizorul SC I. I. SRL menționând inițial că nu a făcut importul și vor comunica ulterior când va putea recepționa aceste utilaje .

Ulterior, SC I. I. SRL a transmis că a importat utilajele și le-a închiriat avantajos la o firmă din București, urmând ca SC M. C .SRL să semneze contractul de închiriere .

La foarte scurt timp după această explicație, s-a pierdut contactul cu reprezentantul SC I. I. SRL, iar utilajele nu au intrat în posesia societății verificate și nu le-a recepționat efectiv .

SC M. C. SRL a efectuat cheltuieli pentru asigurarea utilajelor ce urmau să fie achiziționate de la SC A. T. L IFN SA pe baza facturilor emise de SC NC S. B. de A. SRL, utilaje care în final nu au fost recepționate de SC M. C. SRL .

Având în vedere că organul de inspecție fiscală a constatat că cele două utilaje nu au fost înregistrate în contabilitate ca atare, nu au fost efectiv recepționate și nu au putut fi prezentate fizic echipei de inspecție fiscală, s-a apreciat că operațiunile contabile derulate cu SC Auto Trading Leasing IFN SA sunt fictive (nu sunt reale), iar SC M. C SRL a dedus necuvenit TVA în sumă de... lei pentru utilaje care nu au fost utilizate în desfășurarea activității sale și în folosul operațiunilor sale taxabile .

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a înregistrat în contul 4426 și a dedus TVA înscrisă în toate facturile emise de SC A. T. L. IFN SA până la data de .09.2008, iar după această dată SC M. C. SRL a înregistrat facturile fiscale emise de SC A. T.L. IFN SA în contul 409 " Furnizori debitori " .

În concluzie, s-a apreciat ca toate aceste utilaje au fost " achiziționate " fictiv, nu au contribuit la realizarea de operațiuni impozabile pentru societate, iar înregistrarea în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată aferenta acestor operațiuni fictive, constituie faptă prevăzută la art.9, alin.1, lit.b și c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale .

Pentru aceste aspecte, Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Vâlcea a înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria Rm.Vâlcea cu adresa nr.12066 din 18.03.2009, plângerea penală nr.../...03.2009 prin care s-a apreciat că societatea a prejudiciat bugetul statului cu suma totală de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente acesteia pentru care societatea a exercitat calea administrativă de atac prevăzută de Codul de procedură fiscală .

În drept, art. 214 alin. (1), lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. la 31.07.2007, precizează :

"Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă.

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când :

a) organul de control 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 procedură administrativă."

Astfel, se reține că între stabilirea obligațiilor bugetare în suma de ... lei datorate de societatea contestatoare potrivit Deciziei de impunere nr.../...03.2009 și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite și consemnate prin Raportul de inspecție fiscală nr.../...03.2009, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată de SC M .C SRL, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei dedusă judecății.

Această interdependență constă în faptul că **SC M. C. SRL** a înregistrat în evidența contabilă TVA aferentă unor utilaje ce ar fi fost "achiziționate" în sistem de leasing, dar care nu au intrat niciodată în patrimoniul societății și deci operațiunile economice derulate sunt fictive (nu sunt reale), asupra cărora urmează să se pronunțe instanța penală .

Așadar, față de cele de mai sus, organele de soluționare rețin că prioritatea de soluționare în speță o au organele de cercetare penală, care urmează a se pronunța dacă petenta a efectuat sau nu în realitate aprovizionarea utilajelor în cauză, cu toate consecințele fiscale ce decurg din aceasta.

Drept urmare, organele de soluționare se afla în imposibilitatea de a se pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale.

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale menționate mai sus, se reține astfel că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vâlcea, nu se poate investi cu soluționarea cauzei, motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă pentru suma totală de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată suplimentară și accesorii aferente acesteia.

În funcție de soluția pronunțată cu caracter definitiv pe latură penală, procedura administrativă va fi reluată în condițiile legii, în temeiul art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată la 31.07.2007, care precizează : " Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]".

2) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei ron

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni de factoring, în condițiile în care cheltuielile și TVA aferenta acestor operațiuni nu au contribuit la realizarea de venituri și operațiuni impozabile .

În fapt, în anul 2007 SC M. C SRL a efectuat livrări de bunuri către diverși clienți, înregistrând creanțe de încasat asupra acestora .

Aceste creanțe au fost supuse operațiunilor de factoring și au fost cesionate companiei de finanțare reprezentate de SC IFN S. F. SA.

Astfel, în baza acestor operațiuni, SC M. C SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de ... lei pentru anul 2007 și în sumă de ... lei în perioada ianuarie - septembrie 2008 și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, reprezentând comisioane de factoring și comisioane bancare, taxe de procesare, taxă analiză, înscrise în facturile emise de SC IFN S. F. SA pentru operațiuni constând în

scontarea instrumentelor de plată primite pentru o parte din facturile emise de SC M. C SRL către diverși clienți .

Potrivit notei explicative dată de administratorul societății în persoana d-nului P.N. în data de ...03.2009, rezultă că motivul pentru care s-a încheiat contracte cu SC IFN S. F. SA la constituit " apariția golului temporar de surse pentru acoperirea plăților pentru activitatea curentă ", iar cheltuielile cuprinse în facturile emise de SC IFN S. F. SA au fost înregistrate în conturile 666 " cheltuieli privind dobinzile " și 628" alte cheltuieli cu serviciile executate de terti " .

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor impozabile, deoarece :

- o parte din clienții care au fost încasați pe această cale nu mai figurează cu solduri neîncasate în cont 411 " Clienți ", deși sumele încasate de la SC IFN S. F. SA în contul facturilor emise figurează înregistrate în soldul creditor al contului 5191 " Credite bancare " în valoare de.... lei .

Clienții pentru care s-au încasat aceste sume au fost SC O Com SRL, SC S. SRL, SC R A. S. SRL, iar aceste sume trebuie restituite SC IFN S. F SA, rezultând că obiectul contractului nu s-a realizat .

- cheltuielile efectuate la înregistrarea în contabilitate a facturilor emise de SC IFN S. F. SA sunt cheltuieli legate de încasarea veniturilor și nu de realizarea veniturilor

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit diferență suplimentară la impozitul pe profit aferent anului 2007 în sumă de ... lei, iar la 30.09.2008 au diminuat pierderea fiscală stabilită de operatorul economic cu suma de ... lei .

Organele de inspecție fiscală au constatat că finanțarea, plata anticipată efectuată de societatea de factoring a unor cote procentuale din creanțele certe ale societății verificate, în limita unor sume, plafoane și în termenii stabiliți în contracte a fost utilizată de SC M. C. SRL pentru finanțarea altor societăți comerciale, și nu pentru operațiuni taxabile aferente desfășurării activității curente a societății verificate .

În drept, art.19, alin.1, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

Art.21, alin.1 și alin. 4, lit.m din același act normativ, stipulează următoarele :

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență **sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;**"

În acest sens, pct.12 și pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“ 12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.[..]

22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. “

Pct.11 din HGR nr.1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipulează :

" 11. Punctul 48 se modifică și va avea următorul cuprins :

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență **sau alte prestări de servicii** trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții :

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege ; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare ;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în drept pct.114, din Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind codul fiscal, precizează :

“ 114. Articolul 145 va avea următorul cuprins :

(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;[...] ”

Pct.85 și pct.86 din același act normativ modifică prevederile art.126 și 127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și precizează următoarele :

“ 85. La titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată ", titlul capitolului II și articolul 126 vor avea următorul cuprins :

Art. 126 Operațiuni impozabile

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

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

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

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

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

"86. Articolul 127 va avea următorul cuprins :

Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate ."

Din coroborarea prevederilor legale invocate anterior, rezultă că 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.

Totodată rezultă că pentru determinarea profitului impozabil se vor lua în calcul numai acele cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile care sunt deductibile la calculul acestora în accepțiunea normei fiscale.

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate, acestea sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil .

Referitor la **prestările de servicii** efectuate de diverși prestatori și înregistrate în conturi de cheltuieli și TVA de beneficiar, se reține că acestea trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții, respectiv: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege, iar justificarea prestărilor efective se efectuează prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare .

Mai mult decât atât, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, se reține că sunt considerate operațiuni impozabile în România acele operațiuni economice care îndeplinesc mai multe condiții, respectiv cele care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată ; locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România ; livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice efectuate .

În ceea ce privește persoanele impozabile, se reține că acestea sunt orice persoane care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

În acest sens, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate .

În ceea ce privește operațiunile de factoring, potrivit literaturii de specialitate, se reține că acestea reprezintă operațiuni prin care un client, numit “aderent” transferă proprietatea creanțelor pe care le deține din facturi comerciale, către o altă entitate numită “factor” (instituție de credit sau instituție financiară nebancaară), în vederea obținerii de finanțare imediată .

Astfel, factorul are rol de finanțator, iar operațiunea de factoring reprezintă o modalitate rapidă de finanțare, ceea ce înseamnă că, în mod implicit, este generatoare de credite pe termen scurt .

În această situație aderentul urmărește să-și încaseze prețul facturilor înainte de scadență, iar factorul urmărește să obțină un beneficiu, de obicei un anumit procent din facturile pe care le decontează în avans .

În funcție de natura contractului încheiat între părți, factorul poate asigura administrarea și încasarea creanțelor aderentului, asumându-și și în anumite situații riscul de neplată a acestora .

Cu alte cuvinte, operațiunea de factoring constă în vânzarea de către o bancă sau o societate specializată a creanțelor generate din facturile comerciale. În cadrul tranzacției, banca sau firma de factoring oferă finanțare imediată .

Astfel, la prezentarea de către client a facturilor pentru produsele sau serviciile achiziționate, factorul achită o mare parte din contravaloarea acestora, urmând ca după recuperarea contravalorii facturilor, factorul să achite diferența, din care își reține contravaloarea comisionului și a dobânzii .

Potrivit contractului încheiat între petentă și IFN S .F. SA, anexat în copie la dosarul cauzei, rezultă că obiectul acestora îl constituie operațiunile de factoring derulate între factor și aderent .

Aderentul vinde, transferă și cesionează factorului toate titlurile de creanță pe un debitor agreat al său (SC O. C. SRL), reprezentând facturi fiscale, precum și toate drepturile ce decurg din aceste titluri .

Factorul va plăti aderentului, pentru fiecare factură un preț egal cu suma facturată trecută în aceasta, din care se scade comisionul de factoring, coeficientul de factoring, orice comisioane bancare, de plată, de încasare, speze și taxe de orice fel referitoare la operațiunile bancare, retururile de marfă (dacă există),disconturile de vânzare credite sau deduceri de orice fel acordate de aderent debitorului său, în orice moment și aprobate de factor .

În ceea ce privește procedura de finanțare, potrivit aceluiași contract, aceasta se desfășoară în felul următor :

Aderentul transmite factorului facturile însoțite de toate celelalte documente care dovedesc expedierea mărfii și confirmate de debitorul cedat, în termen de 7 zile de la data virării mărfurilor/serviciilor .

Aderentul pune la dispoziția factorului contractul încheiat și actele adiționale ale acestuia precum și cele încheiate ulterior cu clientul său, în maxim 24 de ore de la data încheierii lor .

Factorul emite factura fiscală pentru comisionul de factoring aferent fiecărei facturi supusă contractului de factoring până cel târziu la sfârșitul lunii în care factura a fost cesionată și restul comisioanelor aferente fiecărei facturi supusă contractului de factoring până cel târziu la sfârșitul lunii în care această factură a fost încasată integral.

Factorul va înregistra facturile cedate în Arhiva Electronică de Garanții Reale Mobiliare, iar costurile sunt suportate de aderent .

Aderentul achită factorului comisionul de factoring și coeficientul de factoring, orice comisioane bancare de plată, de încasare, speze și taxe de orice fel referitoare la operațiunile bancare și orice cheltuieli suplimentare efectuate de factor cu ocazia derulării contractului .

Aderentul are obligația de a constitui o garanție de bună execuție a contractului în favoarea factorului .Garanția de bună execuție a contractului este egal cu 85% din valoarea fiecărei facturi cedate către factor . Garanția de bună execuție va fi plătită de aderent printr-o filă CEC scadentă la 15 zile după data scadenței biletului la ordin emis de debitor și girant către factor pentru fiecare cesiune de creanță în parte .

Potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că petenta a înregistrat comisionul și dobânda facturată de firmele de factoring în conturile de cheltuieli, respectiv contul 628 “ Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți “ și contul 666 “ Cheltuieli privind dobânzile bancare “.

Organele de inspecție fiscală au constatat că finanțarea, plata anticipată efectuată de societatea de factoring a unor cote procentuale din creanțele certe ale societății verificate, în limita unor sume, plafoane și în termenii stabiliți în contracte a fost utilizată de SC M. C. SRL pentru finanțarea altor societăți comerciale și nu pentru operațiuni taxabile aferente desfășurării activității curente a societății verificate .

Astfel, în anii 2007 și 2008, SC M. C .SRL a încasat de la societatea de factoring suma de ... lei și a plătit la :

- SC R. SRL suma de ... lei cu titlu de împrumut conform contract nr.../...11.2007 ;
- SC ...SRL suma de ... lei ;
- SC P. D. SRL suma de ... lei ;
- SC S SRL suma de ... lei .

Aceste operațiuni economice au avut consecința imobilizării de mari sume de bani la diverși agenți economici, fapt ce rezultă din soldul debitor al contului 461 “ Debitori diverși “care la 31.12.2008 este de ... lei, din care :

- SC R SRL lei ;
- SC P. D SRL lei ;
- SC L SRL lei ;
- SC A SRL lei .

Rezultă așadar că prestările de servicii, respectiv operațiunile de factoring nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri, al desfășurării activității curente și nu s-a

dovedit necesitatea și oportunitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate .

Mai mult decât atât, potrivit constatărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, rezultă că o parte din clienții care au fost încasați pe această cale nu mai figurează cu solduri neîncasate în cont 411 “ Clienți ”, iar sumele încasate de la SC IFN S. F. SA în contul facturilor emise figurează înregistrate în soldul creditor al contului 5191 “ Credite bancare “ în valoare de ... lei . Altfel spus, soldul creditor reprezintă creditele primite de la SC IFN S.F. SA.

Clienții pentru care s-au încasat aceste sume au fost SC O.C SRL, SC S. SRL, SC R.A. S. SRL, iar potrivit evidentei contabile, aceste sume trebuie restituite SC IFN S. F. SA, rezultând astfel că obiectul contractului nu s-a realizat .

Cheltuielile efectuate la înregistrarea în contabilitate a facturilor emise de SC IFN S. F SA sunt cheltuieli legate de încasarea veniturilor și nu de realizarea veniturilor .

Astfel, dacă se au în vedere și dispozițiile art.21, alin.4, lit.m din Legea nr.571/2003 unde este stipulat faptul că în cazul cheltuielilor **cu alte prestări de servicii executate de terți, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate**, rezultă că pentru petentă aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil .

Față de cele de mai sus, se reține că aceste cheltuieli cu comisioanele și dobânzile bancare, precum și TVA aferentă sunt nedeductibile fiscal, întrucât nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri și operațiuni impozabile, al desfășurării activității proprii curente al petentei și nu s-a dovedit necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, ci dimpotrivă s-au înregistrat cheltuieli suplimentare pentru activitatea SC M. C SRL, cheltuieli care nu au acoperire nici în veniturile curente și nici în veniturile viitoare .

Astfel, prin înregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... lei (în anul 2007) și a sumei de ... lei (înregistrată la ...09.2008 cu care organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală înregistrată de petentă la această dată) achitată societăților de factoring, se reține ca SC M. C SRL a diminuat în mod nejustificat obligația de plată a impozitului pe profit pentru anul 2007 cu suma de ... lei .

De asemenea prin înregistrarea TVA deductibilă în suma de ... lei, petenta a diminuat obligația de plată al acestei taxe către bugetul de stat .

În ceea ce privește susținerile petentei potrivit cărora sumele obținute din operațiunile de factoring au fost utilizate pentru plata furnizorilor, ratelor și a dobânzilor bancare, retragere aport administrator, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum s-a reținut anterior, aceste sume au fost folosite pentru împrumutarea unor terți și nu pentru buna desfășurare a activității societății, crearea de noi venituri și realizării de operațiuni impozabile.

Față de cele de mai sus și având în vedere că petenta nu a putut justifica necesitatea prestărilor de servicii desfășurate de societățile de factoring pentru SC M. C. SRL, organele de soluționare a contestației rețin că în mod corect nu s-a acordat drept de deducere a cheltuielilor înregistrate cu acestea în sumă de ... lei, pentru anul 2007 și în sumă de ... lei pentru anul 2008 și a TVA aferentă în sumă de ... lei .

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept, susținerile petentei apar ca neântemeiate pentru acest capăt de cerere , urmând ca organele de soluționare să se pronunțe în consecință .

3) Referitor la accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor reținute anterior în sarcina petentei a fost reținut ca legal datorat impozit pe profit în sumă de ... lei și taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

În fapt, prin decizia de impunere nr... din ...03.2009 ce face obiectul cauzei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei accesorii în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și în sumă de ... lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată .

Față de cele de mai sus și având în vedere faptul că accesoriile reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", iar în sarcina petentei s-a stabilit ca legal datorat impozit pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, pe cale de consecință rezultă că petenta datorează și accesoriile în sumă de ... lei aferente acestora.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere, asupra carora organele de soluționare urmează să se pronunțe în consecință .

4) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează impozit pe profit în condițiile în care nu există concordanțe între declarațiile privind impozitul pe profit depuse de petentă la organul fiscal teritorial, constatările efectuate de echipa de inspecție fiscală și temeiul de drept invocat de acestea pentru faptele constatate .

În fapt,

- În anul **2005** SC M. C. SRL a calculat un impozit pe profit în sumă de... lei, impozit ce a fost declarat la organul fiscal teritorial în cursul anului prin declarația 100, înregistrată sub nr.../...07.2005 în sumă de ... lei și declarația 101 înregistrată sub nr.... din ...04.2006 pentru suma de ... lei, adică pe total an 2005, impozitul pe profit declarat a fost în sumă de ... lei .

La data de ...01.2009, SC M. C SRL a depus declarația rectificativă nr.440 prin care a declarat o pierdere fiscală de recuperat pentru anul 2005 în sumă de ... lei, prin declararea suplimentară a unor cheltuieli financiare în sumă de ... lei, anulând practic impozitul declarat în cursul anului în sumă de ... lei și cel declarat la finele anului .

- În anul **2006**, SC M. C. SRL a înregistrat în evidența contabilă, potrivit constatărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, un impozit pe profit de plată în sumă de ... lei .

Potrivit fișei sintetice editată la data de ...05.2009, rezultă că SC M. C. SRL a declarat pentru trim II 2006 prin declarația nr... din ...07.2006 un impozit pe profit de plată în sumă de ... lei .

Prin declarația privind impozitul pe profit 101, înregistrată sub nr.20 din 12.04.2007, SC M. C SRL a declarat pentru anul 2006 **o pierdere fiscală pentru anul de raportare în sumă de ... lei .**

La data de ...01.2009, SC M. C SRL a depus declarația rectificativă nr.441, prin care a declarat o pierdere fiscală pentru anul de raportare, respectiv 2006, în sumă de ... lei .

- În anul **2007**, SC M. C SRL a înregistrat în evidența contabilă un impozit pe profit în sumă de ... **lei**, impozit ce a fost declarat și prin declarația privind impozitul pe profit 101 înregistrată sub nr... din ...04.2008 .

Prin declarația rectificativă nr... din ...01.2009, societatea verificată a declarat o pierdere fiscală pentru anul de raportare, respectiv 2007, în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat pentru perioada 2005 - 2007 un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei, impozit ce a fost inițial înregistrat și declarat la organul fiscal teritorial, fără a analiza însă cheltuielile suplimentare declarate de SC M. C SRL prin declarațiile rectificative depuse în luna ianuarie 2009, care au anulat toate obligațiile de plată declarate pentru fiecare perioadă fiscală .

Referitor la temeiul de drept avut în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea diferențelor suplimentare de impozit pe profit, pentru perioada 2005-2007, se reține că acestea au avut în vedere în raportul de inspecție fiscală prevederile art.79, alin.3 ale art.80, alin.3 și ale art.82, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, iar în decizia de impunere, ce reprezintă titlu de creanță contestat, dispozițiile art.82, alin.2 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aplicabil de la data de 31.07.2007 .

În drept, art.79, alin.3 și art.80, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, *în vigoare de la data de 26.09.2005*, precizează următoarele :

Art.79, alin.3

“ Obligația de a depune declarații fiscale

(3) Obligația de a depune declarația fiscală se menține și în cazurile în care :

a) a fost efectuată plata obligației fiscale ;

b) obligația fiscală respectivă este scutită la plată, conform reglementărilor legale;

c) organul fiscal a stabilit din oficiu baza de impunere și obligația fiscală .”

Art.80, alin.3

“(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.”

Art.82, alin.2 și alin.3 din același act normativ, *în vigoare de la data de 31.07.2007* stipulează următoarele :

Forma și conținutul declarației fiscale

(2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze quantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună - credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit. ”

Din coroborarea textelor invocate anterior, se reține că persoanele impozabile, plătitoare de impozit pe profit au obligația de a depune declarații fiscale în situația în care a fost efectuată plata obligației fiscale, obligația fiscală respectivă este scutită la

plată, conform reglementărilor legale și în situația în care organul fiscal a stabilit din oficiu baza de impunere și obligația fiscală .

Totodată se reține că în declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze quantumul obligației fiscale, iar acesta are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună - credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

Potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că pentru anul 2005 petenta a declarat la organul fiscal teritorial, prin declarația înregistrată sub nr.... din ...04.2006 pe total an 2005, un impozit pe profit de plată în sumă de ... lei, pentru ca ulterior, la data de ...01.2009, aceasta să depună o declarație rectificativă, prin care a declarat o pierdere fiscală de recuperat pentru acest an în sumă de ... lei, prin declararea suplimentară a unor cheltuieli financiare în sumă de ... lei, anulând practic impozitul declarat în cursul anului în sumă de ... lei .

Astfel, se reține că pentru trimestrul II 2005, așa cum rezultă din fișa sintetică editată la data de ...05.2009, anexată la dosarul cauzei, prin declarația 100, înregistrată sub nr.../...07.2005 petenta a declarat un impozit pe profit în sumă de ... lei, ori dacă se au în vedere constatările efectuate de organele de inspecție fiscală, rezultă că impozitul declarat de petentă ar fi de ... lei .

Totodată și din declarația privind impozitul pe profit pe anul 2005, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că petenta a declarat în cursul anului un impozit pe profit în sumă de....lei și nu de.... lei așa cum au constatat organele de inspecție fiscală .

Ori așa cum rezultă din fișa sintetică, anexată la dosarul cauzei, impozitul pe profit în sumă de ... lei este aferent anului 2004 și nu cel declarat de petentă pentru anul 2005, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală .

Rezultă așadar că nu există corelație între impozitul pe profit constat de organele de inspecție fiscală și cel declarat de petentă, neexistând o analiză a pierderii fiscale declarate de petentă prin declarația rectificativă depusă în ianuarie 2009 .

Pentru anul **2006**, organele de inspecție fiscală au constatat, pe baza declarației rectificative înregistrată la organul fiscal sub numărul .../...01.2009 venituri totale în sumă de ... lei, cheltuieli totale în sumă de ... lei, rezultând un profit brut de ... lei și un impozit pe profit în sumă de ... lei .

Ori, dacă se are în vedere declarația rectificativă privind impozitul pe profit pe anul 2006, anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că aceasta are un alt nr.de înregistrare, respectiv .../...01.2009, iar cheltuielile din activitatea de exploatare înscrise de petentă sunt în sumă de ... lei, cheltuieli financiare în sumă de ... lei, rezultând astfel un total al cheltuielilor în sumă de lei și nu de ... lei așa cum au înscris organele de inspecție fiscală .

Față de cele de mai sus, se reține că determinarea bazei impozabile stabilite de organele de inspecție fiscală este incertă, organele de inspecție fiscală stabilind același impozit pe profit cât a fost declarat inițial de petentă la organul fiscal, în sumă de ... lei .

Aceiași lucru rezultă și din constatările aferente **anului 2007**, în sensul că în raportul de inspecție fiscală organele de control au stabilit că în baza declarației rectificative privind impozitul pe profit nr.../...01.2009, petenta ar fi declarat venituri

totale în sumă de ...lei și cheltuieli totale în sumă de ... lei , rezultând un profit brut în sumă de ... lei și un impozit pe profit în sumă de ... lei .

Însă dacă se are în vedere declarația rectificativă și fișa sintetică editată la ...05.2009, anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că aceasta are nr.de înregistrare ... din01.2009.

Potrivit datelor înscrise în aceasta, apar înscrise venituri din exploatare în sumă de ... lei, venituri financiare în sumă de ... lei, deci un total al veniturilor în sumă de ... lei și nu de... lei așa cum a constatat echipa de inspecție fiscală.

Totodata ca și cheltuieli, apar înscrise cheltuieli de exploatare în sumă de ... lei și cheltuieli financiare în sumă de ... lei, deci un total al cheltuielilor în sumă de ... lei și nu de ... lei cât au consemnat organele de inspecție fiscală în constatările efectuate .

Față de cele de mai sus organele de soluționare a contestației rețin că nu există o corelație între veniturile și cheltuielile constatate de echipa de inspecție fiscală și cele declarate de petentă.

Mai mult decit atât, organele de inspecție fiscală nu fac referire și nu analizează declarațiile rectificative depuse de petentă la data de ...01.2009, respectiv dacă veniturile și cheltuielile financiare declarate suplimentar de petentă au sau nu un suport real și dacă acestea au fost înregistrate în evidența contabilă .

În situația în care aceste cheltuieli financiare ar fi fost înregistrate în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să stabilească pentru anul 2005 gradul de îndatorare, așa cum este prevăzut la art.23, alin.1 din Legea nr.571/2003, unde în drept, precizează următoarele :

“ Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar

(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.”

Potrivit considerentelor prezentate anterior, rezultă că petenta a declarat pentru anul 2005 cheltuieli financiare suplimentare în sumă de ... lei, pentru anul 2006 în sumă de ... lei, iar pentru anul 2007 în sumă de ... lei și o diminuare de venituri din exploatare declarate în sumă de ... lei, fără ca organele de inspecție fiscală să constate din ce anume provin aceste diferențe suplimentare și ce anume a determinat declararea acestor date suplimentare .

Concluzionând, față de situația de fapt prezentată, organele de soluționare a contestației rețin așadar că nu există concordanță între impozitul pe profit ce ar fi fost înregistrat în evidența contabilă de petentă, cel declarat de aceasta la organul fiscal și cel constatat (consemnat) de organele de inspecție fiscală cu ocazia verificării fiscale .

În ceea ce privește temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală , se reține că în decizia de impunere, ce reprezintă titluri de creanță susceptibil de a fi contestat, pentru diferențele suplimentare de impozit pe profit stabilite pentru perioada 2005-2007, acestea au avut în vedere numai prevederile art.82, alin.2 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu aplicabilitate de la data de

31.07.2007, iar în raportul de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.79, alin.3, art.80, alin.3, din OG nr.92/2003, republicată la data de 25.09.2005 și art.82, alin. din OG nr. 92/2003 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007 .

Din cele de mai sus rezultă că în titlu de creanță contestat pentru anul 2005 și 2006 nu există prevedere legală în baza căreia s-a stabilit diferență suplimentară, iar pentru anul 2007 au fost invocate prevederile art.82, alin.2 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu aplicabilitate de la data de 31.07.2007, fără a menționa însă prevederile legale reglementate de Codul fiscal și în baza cărora se pot stabili diferențe suplimentare .

Rezultă așadar că pentru faptele constatate de organele de inspecție fiscală nu există prevedere legală în baza căreia au fost stabilite diferențe suplimentare .

Totodata, dacă se au în vedere prevederile OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului, precizează următoarele :

"Punctul 2.1.2 : se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3 : se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Ori ca și consecință fiscală a faptei constatate, organele de inspecție fiscală nu au întemeiat pe text și articol de lege diferențele de impozit pe profit stabilite suplimentar pentru anii fiscali 2005, 2006, 2007 .

Din cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept în vigoare aferent fiecărei perioade fiscale, corespunzător faptei constatate .

În contestația formulată petenta susține că întradevăr nu a declarat în cursul acestor ani prin declarația 100 impozit pe profit, însă acesta a fost declarat prin declarația 101, iar în data de01.2009 SC M. C SRL a depus Declarații rectificative privind impozitul pe profit, prin care au fost declarate pierderi fiscale în sumă de ...lei, pierderi fiscale de care organul de inspecție fiscală nu a ținut cont .

Astfel, raportat la dispozițiile art.213 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală, care stipulează ca : " În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.[...] " și având în vedere considerentele prezentate anterior, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii impozitului pe profit în sumă de ... lei .

Drept urmare, se impune desființarea în parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr. .../...03.2009 - impozit pe profit și CAP III, pct.1 - impozit pe profit din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...03.2009 și refacerea acestora cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep , care precizează :

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare .”

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit. a), art.211, art. 214 alin (1) lit.a, art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(4) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se :

D E C I D E

Art.1 Respingerea contestației formulate de **S.C. M. C SRL** ca neântemeiată pentru suma de ... **lei Ron**, reprezentând : ... lei impozit pe profit, ... lei accesorii aferente impozitului pe profit, ... lei taxă pe valoarea adăugată și ... lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată .

Art.2 Suspendarea soluționării contestației formulate de **SC M. C SRL** pentru suma totală de ... **lei Ron**, reprezentând ... lei taxă pe valoarea adăugată și ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie .

Transmiterea dosarului cauzei organului de inspecție fiscală urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea, acesta să fie înaintat organului competent, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pronunțată .

Art.3 Desființarea în parte a Deciziei de impunere nr.../...03.2009 CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 - impozit pe profit și CAP III, pct.1 - impozit pe profit din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de03.2009, pentru suma de ... **lei** si refacerea acestora potrivit considerentelor retinute in continutul solutiei astfel pronuntate

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

DIRECTOR EXECUTIV,