



DECIZIA NR. 10829/ 06.11.2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. Bacău,
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău
-Inspecție Fiscală
sub nr. BCG-AIF X/23.05.2018
și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași
sub nr. X/30.05.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală, prin adresa nr. BCG-AIF X/24.05.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/30.05.2018, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. Bacău, str. X, nr. X, jud. Bacău, având JX, CUI RO X, reprezentată legal de domnul X, în calitate de administrator.

Prin Referatul întocmit în vederea aprobării delegării de competență, înregistrat la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR-DGR X/02.10.2018, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Serviciul Soluționare Contestații 2 transmite către Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul aceleiași direcții regionale dosarul contestației formulate de **S.C. X S.R.L., județul Bacău,** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X/20.04.2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC X/20.04.2018, pentru soluționarea contestației, însoțit de procesul verbal de predare-primire a unui număr de 20 contestații de la SSC 2 la SSC 1 din data de 03.10.2018.

S.C. X S.R.L. Bacău formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X/20.04.2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC X/20.04.2018, **cu privire la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit.**

Contestația formulată de societate a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat la data de **24.04.2018**, conform semnăturii depuse de reprezentantul societății pe exemplarul deciziei de impunere atacate, existentă în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la data de **23.05.2018**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală sub nr. BCG-AIF X/23.05.2018.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași este investit să analizeze contestația.

I. S.C. X S.R.L. Bacău, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X/20.04.2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC X/20.04.2018, cu privire la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit, motivând în susținere următoarele:

Prin contestația formulată, petenta solicită anularea sumei stabilite prin decizia de impunere contestată, întrucât o consideră ca fiind nelegală și netemeinică.

Petenta precizează că, concluziile organului de inspecție fiscală în ceea ce privește obligația societății la plata sumei de S lei sunt total eronate deoarece controlul în sine s-a bazat pe abordarea greșită a situației de fapt, pe interpretarea și aplicarea greșită a dispozițiilor legale incidente, pe ignorarea unor aspecte esențiale în stabilirea unui cadru corect.

Inspecția fiscală a fost inițiată în baza Avizului de inspecție fiscală nr. X/12.01.2018, având ca obiective verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazelor de impunere și a obligațiilor fiscale principale privind :

-impozitul pe profit aferent perioadei fiscale: 01.01.2014-31.12.2015

-taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei: 01.01.2014-31.12.2015.

Afirmă că, în fapt, baza impozabilă suplimentară, în sumă de S lei, stabilită eronat și netemeinic, constă în existența unui contract de donație, încheiat la data de 31.12.2014 (pentru suma în cauză), semnat de donator, respectiv de X și nesemnat de donatar, respectiv reprezentantul legal al **S.C. X S.R.L. Bacău**, administratorul X. În aceste condiții, **invocă nulitatea acestui înscris.**

De asemenea precizează că, pentru a fi valabilă, donația trebuie încheiată la notariat, prin înscris autentic, conform art. 1011 din Noul Cod civil. Astfel, forma autentică, numită și forma "ad validitatem" sau "ad solemnitatem", este un element esențial de valabilitate a contractului de donație. Susține că, contractul de donație care nu este autentificat la notariat este sancționat cu nulitatea absolută care poate fi invocată de oricine și nu poate fi înlăturată. Excepție face cazul în care după moartea donatorului, moștenitorii sau reprezentanții lui confirmă, ratifică sau execută voluntar donația, benevol și în cunoștință de cauză. Prin instituirea cerinței formei autentice, legiuitorul a intenționat să protejeze voința donatorului care dispune în mod actual și irevocabil de un drept în favoarea unei alte persoane fără a obține vreun echivalent. De asemenea și orice sarcină sau condiție a donației trebuie să fie prevăzută în formă autentică.

Menționează și faptul că suma de S lei, considerată pe nedrept de organele de inspecție fiscală „bază suplimentară de impozitare” se referă la o serie de împrumuturi efectuate între X, în calitate de creditor și societate, ce au la bază contracte de împrumut și acte adiționale încheiate în condițiile prevăzute de prevederile legale. Consideră că este netemeinic și nejustificat a pune la îndoială „valabilitatea” împrumutului, făcând referire la vârsta împrumutătorului și fără a se preciza în mod clar și concis prevederea legală care interzice acest termen de valabilitate pentru care au fost încheiate contractele în cauză.

Cât privește aspectul referitor la acuza directă privind „caracterul simulat al contractelor de împrumut” rezultat din „prezentarea actelor adiționale doar în urma solicitării”, susține că această acuză este total neîntemeiată întrucât societatea comercială a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, în totalitate documentele justificative solicitate, în timpul efectuării controlului și a celor menționate prin solicitarea de note explicative. Nu există nici o probă sau dovadă din care să rezulte că societatea comercială nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele justificative solicitate.

În aceste condiții, consideră că nu există nici un temei legal pentru ca suma de S lei să fie considerată de inspecția fiscală drept bază impozabilă suplimentară, pentru stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei.

Invocă în susținerea contestației prevederile art. 49, art. 50, art. 51, art. 268 - 270 din Cod Procedură Fiscală modificat și completat de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 50 din 2015.

II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală, a emis pe numele S.C. X S.R.L. Bacău, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC X/20.04.2018, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X/20.04.2018, prin care au

stabilit în sarcina acesteia suma totală de S lei, din care societatea contestă impozitul pe profit în sumă de S lei.

Inspekția fiscală efectuată la **S.C. X S.R.L. Bacău**, a vizat perioada 01.01.2014-31.12.2015 cu privire la TVA și 01.01.2014-31.12.2015 cu privire la impozitul pe profit.

Obiectul de activitate al societății: „Fabricarea produselor din cacao, a ciocolatei și a produselor zaharoase”, cod CAEN 1082.

Situația juridică a contribuabilului este de societate activă.

În urma inspekției fiscale efectuate pentru anul 2014, organele de control fiscal au stabilit **suplimentar un impozit pe profit în sumă de S lei aferent unei baze impozabile în sumă de S lei.**

Astfel, în perioada anilor 2006-2014 societatea a împrumutat de la persoana fizică X, tatăl asociatului societății (asociatul societății este dl. X), sume de bani, totalizând suma de S lei.

Aceste contracte nu erau purtătoare de dobândă și aveau termen de rambursare 1 an de zile.

Ulterior, societatea a încheiat cu împrumutătorul dl. X o serie de acte adiționale la contractele anterior încheiate, prin care se prelungea termenul de restituire a sumelor la 20 ani.

Sumele în cauză nu au fost restituite.

La data de 31.12.2014, este încheiat contractul de donație prin care donatorul X donează către **S.C. X S.R.L., județul Bacău**, suma de S lei, suma reprezentând soldul creditor pe care acesta îl deține la această societate conform contractelor de împrumut încheiate în perioada 2006-2014.

Societatea evidențiază această donație prin înregistrarea contabilă prin articolul contabil 462 „Creditori diverși”-X = 758.2 „Venituri din donații”, iar din punct de vedere fiscal suma este declarată și luată în calculul profitului impozabil drept venit neimpozabil.

În urma inspekției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că aceste venituri sunt venituri impozabile la calculul profitului impozabil și au stabilit în sarcina societății **un impozit pe profit în sumă de S lei aferent bazei impozabile în sumă de S lei.**

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organului de inspekție fiscală și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2014, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X/20.04.2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspekție Fiscală, în baza Raportului de inspekție fiscală nr. F-

BC X/20.04.2018, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit această sumă în sarcina contribuabilului, în condițiile în care în urma verificărilor efectuate au constatat că veniturile provenind dintr-un contract de donație nu sunt venituri neimpozabile, ci venituri impozabile la calculul profitului impozabil.

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuate pentru anul 2014, organele de control fiscal au stabilit **suplimentar un impozit pe profit în sumă de S lei aferent unei baze impozabile în sumă de S lei.**

Astfel, au constatat că societatea a prezentat contractul de donație încheiat la data de 31.12.2014 la București, în care părțile contractante, dl. X, domiciliat în București, com. Ciorogirla, sector agricol Ilfov, născut la data de X.X.X în localitatea Roșeti, jud. Călărași, fiul lui X și al X posesorul buletinului de identitate seria X nr. X eliberat de Poliția București, cod numeric personal X în calitate de donator, pe de o parte și **S.C. X S.R.L. Bacău** reprezentată de X, acționar unic, în calitate de donatar, pe de altă parte au convenit încheierea contractului de donație.

Contractul nu este autentificat notarial și prevede la cap. II "Obiectul contractului" donarea de către donatorul dl. X către donatarul **S.C. X S.R.L. Bacău** în mod irevocabil și fără sarcini a sumei de S lei "în scopul dezvoltării activității pe care o desfășoară".

Se mai menționează:

pct. 2.1. a) – „Suma donată reprezintă soldul creditor pe care îl dețin la SC X SRL, provenit din depunerile în numerar pe care le-am făcut în perioada 2006-2014, conform contractelor de împrumut numerele: 1/2006, 2/2008, 3/2009, 4/2010, 5/2011, 6/2012, 7/2013, 8/2014, depuneri din care nu am dorit să recuperez nici o sumă. Motivul principal al împrumuturilor din perioada respectivă și al Contractului de donație prezent, este faptul că unicul acționar al firmei este fiul meu X.”

pct. 2. 1. b). " Declar că acești bani provin din economiile mele din decursul vieții și din vânzarea de bunuri proprietate, venituri supuse regimului fiscal de impozitare în conformitate cu legea română".

"pct. 2.2 SC X SRL în calitate de donatar, declarăm că acceptăm cu recunoștință donația făcută de dl. X privind suma de S lei și declarăm că îi vom folosi în scopul pentru care a fost donată".

În justificarea provenienței, au fost prezentate următoarele contracte de împrumut:

- nr. 1/01.10.2006 pentru suma de S lei
- nr. 2/24.03.2008 pentru suma de S lei
- nr. 3 /07.01.2009 pentru suma de S lei
- nr. 4/01.02.2010 pentru suma de S lei
- nr. 5/03.01.2011 pentru suma de S lei
- nr. 6/03.01.2012 pentru suma de S lei
- nr. 7/03.01.2013 pentru suma de S lei
- nr. 8/04.01.2014 pentru suma de S lei

Totalul sumelor împrumutate este de S lei, mai mare cu S lei decât suma menționată ca donație.

Donația în sumă de S lei a fost înregistrată în luna decembrie 2014, ca venit în contul bilanțier "758.2-Venituri donații" prin articolul contabil 462=758.2. În declarația privind impozitul pe profit D101 depusă sub nr. INTERNT X/22.05.2015 depusă pentru anul 2014, s-a declarat suma de S lei ca venit neimpozabil la rândul 23 "Alte venituri neimpozabile", ce a condus la diminuarea masei impozabile și implicit a impozitului pe profit.

Din analiza efectuată asupra datelor din declarația D101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2014 respectiv a venitului neimpozabil de S lei cât și a justificării neimpunerii de către contribuabil prin contractul de donație încheiat la data de 31.12.2014, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

- donația nu s-a încheiat printr-un înscris autentic, îmbrăcând forma donației indirecte prevăzută de art. 1011, alin. (2) din Legea nr. 287/2009 privind codul civil;

Donația indirectă reprezintă liberalitatea făcută cu intenția de a gratifica, dar care se înfăptuiește pe calea unui alt act juridic decât cea a unei donații. Exemple de donații indirecte: renunțarea la un drept, stipulația pentru altul, asigurarea de persoane în beneficiul altuia, remiterea de datorie etc.

Remiterea de datorie constituie un mijloc voluntar de stingere a unei obligații și reprezintă renunțarea cu titlu gratuit a creditorului la valorificarea unui drept de creanță pe care îl are împotriva debitorului său.

- contractul de donație menționează că suma donată o constituie depunerile în numerar efectuate de donator în perioada 2006-2014 conform contractelor de împrumut în număr de 8, însă sumele împrumutate de S lei sunt mai mari cu S lei decât suma donată de S lei;

-toate contractele de împrumut au prevăzute următoarele obligații ale împrumutatului:

* la art. 2.1: Obligațiile împrumutătorului: "2.1.1. Să restituie suma împrumutată în maxim 365 de zile calendaristice de la încasarea ei"

* la art. 3.1: „Împrumutatul va restitui împrumutătorului suma convenită în contract...”;

La data de 01.01.2014, soldul contului bilanțier 462 „Creditori diverși" prezintă sold inițial creditor în sumă de S lei. În anul 2014 rulajul creditor al contului bilanțier 462 este de S lei, suma ce conține și suma de S lei, reprezentând contravaloarea contractului de împrumut nr. 8/04.01.2014. Soldul final al contului bilanțier 462 „Creditori diverși" la 31.12.2014, este S lei, ca urmare a restituirilor din cont a sumei de S lei sumă ce conține și suma de S lei.

Din condițiile contractelor de împrumut se constată ca ele nu au fost restituite până la data de 31.12.2014, când a fost încheiat contractul de donație.

Din perspectiva modului de înregistrare a donațiilor, Ordinul Ministrului Finanțelor Publice 3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, reglementează în monografia

contabilă înregistrarea acestora la „Cap. VII-Funcțiunea conturilor” sub forma veniturilor din exploatare, contul 758, cont cu care se ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare.

Potrivit acestei prevederi, în creditul contului bilantier 758 se înregistrează: sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii față de furnizori, creditori diverși, acționari/asociați (401, 404, 462, 455, 457 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele respective).

Prin înregistrarea contabilă 462=7582 cu suma de S lei, contribuabilul a recunoscut prescrierea acestei sume compusă din sume consemnate în contractele de împrumut.

În ceea ce privește modul de completare al Declarației D 101, acest aspect a fost reglementat prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 4024/2014 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.950/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, care precizează că Rândul 23 - se completează cu valorile corespunzătoare veniturilor neimpozabile, altele decât cele înregistrate la rândurile 20 - 22, prevăzute la art. 20 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul avea obligația să includă suma de S lei, reprezentând venituri obținute din donații, în baza de calcul a profitului impozabil.

Pentru verificarea informațiilor constatate de inspecția fiscală în evidența contabilă și documentele comerciale, s-au solicitat împuternicitului, explicații scrise, după cum urmează:

În Nota explicativă luată la data de 15.03.2018, prin Întrebarea nr. 1 organele de inspecție fiscală au solicitat următoarele:

-Care este componenta/ proveniența sumei de S lei înregistrată ca venit neimpozabil la 31.12.2014 deoarece prin contractul de donație încheiat la 31.12.2014, se consemnează că suma donată de S lei, provine din depunerile în numerar efectuate în perioada 2006-2014 conform contractelor de împrumut de la nr. 1 la nr. 8. Totodată suma împrumutată conform contractelor de împrumut se ridică la S lei, ce excede suma donată cu S lei. Cum motivați acest aspect ?

-Când s-a înregistrat în evidența contabilă împrumutul în sumă de S lei menționată în contractul de împrumut nr. 8/04.01.2014 și în baza căror documente s-au făcut înregistrările contabile? Precizați motivul neautentificării contractului de donație din data de 31.12.2014. Precizați dacă mai dețineți acte adiționale la contractul de donație din 31.12.2014.

Societatea a dat următorul răspuns la întrebarea nr. 1: Suma de S lei din Actul de donație din 31.12.2014 are în componentă încasările de la X din perioada iunie 2011- dec.2014. Diferența dintre suma depusă și suma donată în valoare de S lei, a fost înregistrată de către societate pe venituri impozabile cont 7588 „Alte venituri din exploatare” considerată ca prescrisă

nefiind notificată sau solicitată pentru restituire de către creditor în decursul anilor 2006-2014, după cum urmează: 31.12.2012-S lei, 30.09.2013-S lei, 31.10.2013- S lei, 31.12.2013-S lei, 31.12.2014-S lei.

Societatea precizează și faptul că, Contractul de împrumut nr. 8/04.01.2014 are în conținut depunerile făcute în cursul anului 2014, astfel: 01/S lei, 03/S lei, 04/S lei, 05/S lei, 06/S lei, 07/S lei, 09/S lei, 10/S lei, 11/S lei, 12/S lei pe baza dispozițiilor de încasare -plată casierie (doc. PDF anexa "Încasări de la X).

Se precizează că Actul de donație nu a fost autentificat deoarece nu am avut cunoștință de acest lucru și că deține acte adiționale la contractele de împrumut nr. 5-8 (pe care le prezintă în copie).

În Nota explicativă luată la data de 15.03.2018, prin Întrebarea nr. 2 organele de inspecție fiscală au solicitat următoarele:

-Precizați componența și proveniența soldului inițial la 01.01.2014 în sumă de S lei al contului bilanțier 462 „Creditori diverși”.

Societatea a dat următorul răspuns la întrebarea nr. 2: Soldul inițial la 01.01.2014 al contului 462 „Creditori diverși” aparține analiticului contului 462 "X" (fișa PDF anexă).

În Nota explicativă luată la data de 15.03.2018, prin Întrebarea nr. 3 organele de inspecție fiscală au solicitat următoarele:

-Precizați cum a fost repartizat profitul în sumă de S lei înregistrat la 31.12.2014, potrivit Procesului Verbal al Adunării Generale a **S.C. X S.R.L. Bacău** care este anexă la bilanțul contabil pentru anul fiscal 2014, înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. INTERNT X/ 22.05.2015 ?

Societatea a dat următorul răspuns la întrebarea nr. 3: Profitul în sumă de S lei, înregistrat la 31.12.2014 a fost închis în luna ianuarie 2015 prin cont 117 „Rezultatul reportat” iar în luna iunie 2015 suma a fost repartizată în cont 1068 "Alte rezerve" conform Hotărârii Adunării Generale a Acționarilor, cont în care se află și în prezent.

În Nota explicativă luată la data de 15.03.2018, prin Întrebarea nr. 4 organele de inspecție fiscală au solicitat următoarele:

- Precizați în ce scop au fost folosite sumele primite potrivit contractelor de împrumut nr. 1-8 din perioada 2006-2014.

Societatea a dat următorul răspuns la întrebarea nr. 4: Sumele primite conform contractelor de împrumut nr. 1-8, au fost folosite în perioada 2006-2014 pentru plăți activitatea curentă (documentele justificative sunt înscrise în jurnalul de casă 2006-2014 anexa PDF "CASA 2006-2014").

Din explicațiile scrise coroborate cu documentele prezentate, (contracte de împrumut, donație, acte adiționale) organele de inspecție fiscală rețin următoarele elemente:

1) Suma de S lei a fost înregistrată ca venituri impozabile fiind considerată prescrisă și nesolicitată pentru restituire de către creditorul X. Componența sumei este cea indicată de împuternicit, respectiv împrumuturi de la X. De altfel, în luna decembrie 2014, în Registrul jurnal se regăsește înregistrarea contabilă 462=758.8 cu suma S lei. Această înregistrare

contabilă demonstrează faptul că plătitorul avea cunoștință despre obligativitatea impozitării acestor venituri (din donații).

2) Au fost prezentate 4 acte adiționale la patru contracte de împrumut, fără alte documente, care prelungesc perioadele de restituire până la 20 de ani, după cum urmează:

-Act adițional nr. 5 la contractul de împrumut nr. 5/03.01.2011, cu menționarea datei de modificare: 02.01.2014 (S lei);

-Act adițional nr. 6 la contractul de împrumut nr. 6/03.01.2012, cu menționarea datei de modificare: 02.01.2014 (S lei);

-Act adițional nr. 7 la contractul de împrumut nr. 7/03.01.2013 cu menționarea datei de modificare: 02.01.2014 (S lei);

-Act adițional nr. 1 la contractul de împrumut nr. 8/03.01.2014, cu menționarea datei de modificare: 01.08.2014 (S lei).

Organele de inspecție fiscală au constatat că prezentarea actelor adiționale doar în urma solicitării de explicații scrise și faptul că ele poartă date calendaristice cu o zi înaintea prescripției dreptului de solicitare și restituire, arată caracterul simulat al contractelor de împrumut, convertite în donație deoarece:

a) Contractele prezintă superficial clauze importante. Nu se menționează explicit dreptul și nici posibilitatea / împrumutatorului de a-și recupera sumele oferite.

b) Raportarea la momentele tranzacțiilor (între afiliați): astfel, referitor la contractul nr. 8/03.01.2014. - din perioada verificată, la Art. 1: Obiectul contractului, se menționează că suma împrumutată este de S lei, ceea ce în termeni contractuali semnifică transmiterea ei la data contractului, ca tranzacție certă și încheiată, dar fișa prezentată de contribuabil referitor la încasările de la acest creditor arată că suma s-a încasat în cursul anului, însumarea împrumutului făcându-se la sfârșitul anului, iar pct. 3.2 din contract menționează încasarea " fracționat, ori de câte ori este nevoie". Organele de inspecție fiscală precizează că este evidentă contradicția dintre angajamentul ferm pe o sumă la începutul anului, și transmiterea ei fracționat, în timpul întregului an, aspect nejustificat, întrucât potrivit aplicației „Gotica”, X nu a deținut depozite bancare (nu se menționează venituri din dobânzi), iar dacă ar fi avut suma în numerar, ar fi putut să o transmită integral la data contractului de împrumut.

Potrivit informațiilor din aplicația Agenției Naționale de Administrare Fiscală „Gotica”, donatorul X a realizat în perioada 2007 (accesibilă aplicația)-2014 venituri totale de S lei, din care S lei din pensii, S lei din vânzări, S lei din dividende și S lei din arendă.

Contractele de împrumut care în acest caz îmbracă forma contractelor de consumație, care sunt contracte reale, urmează predării bunului, iar nu îl succed. În acest caz contractele de împrumut sunt mai mult promisiuni de împrumut.

c) Partea referitoare la modul de restituire, este precizată astfel: "se restituie suma împrumutată în 20 de ani de la încasarea ei", fără corelație cu momentele în care s-au încasat efectiv sumele, acestea nefiind încasate

dintr-o singură operațiune. Potrivit actelor adiționale, contractul de împrumut nr. 5/03.01.2011 ar trebui restituit în anul 2031, când împrumutătorul ar împlini 104 de ani, iar ultimul contract nr. 8/03.01.2014 ar trebui restituit, în anul 2034, la vârsta de 107 ani, ai donatorului.

Organele de inspecție fiscală menționează că, contractele de împrumut și actele adiționale nu precizează destinația sumelor împrumutate în cazul decesului donatorului sau a donatarului.

Prin aceste prevederi neacceptabile în condițiile de piață, ca modalitate, termeni de restituire, lipsa dobânzilor la împrumut, și a drepturilor de succesiune contractele prezentate însoțite de actele adiționale îl plasează pe împrumutator mai curând ca acționar decât ca și creditor, iar tranzacția, ca una de capital, iar nu de creditare.

Contractul de donație nu este autentificat notarial, împuternicitul a declarat că nu a avut cunoștință de obligativitatea autentificării contractului de donație. Neautentificarea nu a fost considerată obligatorie, deoarece fiind vorba despre o renunțare la niște creanțe, actul de donație nu trebuie neapărat autentificat, fiind cazul unei donații indirecte, în condițiile prevederilor codului civil.

Analiza modului de redactare a contractelor de împrumut și a celui de donație, ca un întreg al unor tranzacții succesive cu aceleași sume de bani prin conturi bilanțiere diferite, relevă nuanțe care încadrează tranzacția între afiliați (de la tată la societatea deținută integral de fiu), ca o tranzacție de capital iar nu una de împrumut cu scop comercial deoarece contractele de împrumut precizează că sumele împrumutate vor fi restituite fără dobândă, (pct. 3.1), iar în contractul de donație donatorul menționează "... nu am dorit să recuperez nici o sumă".

-contribuabilul a înregistrat ca venituri impozabile o parte din suma împrumutată, respectiv suma de S lei aferentă anului 2014 din totalul de S lei (răspuns întrebarea nr. 1), demonstrând astfel că avea cunoștință despre tratamentul fiscal aplicabil, respectiv obligativitatea impozitării unor astfel de venituri, nefiind justificată neimpozitarea sumei de S lei, chiar dacă termenele de restituire menționate în actele adiționale la contractele de împrumut depășesc data donației, legea fiscală stabilind tratamentul fiscal asupra unei tranzacții, la momentul înregistrării ei, fără condiționarea de către termenele contractuale.

Toate aceste constatări conduc la concluzia obligativității impozitării sumei înregistrată și declarată de contribuabil ca donație.

În Nota explicativă luată la data de 23.03.2018, prin Întrebarea nr. 4 organele de inspecție fiscală au solicitat următoarele:

-Cum justificați (temei legal) neimpozitarea sumei de S lei considerată "donație" declarată la rândul 23 din Declarația privind impozitul pe profit D101 depusă pentru anul 2014 sub nr. INTERNT X/22.05.2015, ca venit neimpozabil avându-se în vedere că aceste venituri nu se încadrează la art. 20 „Venituri neimpozabile” din Legea 571/2003 privind codul fiscal.

Societatea a răspuns că înregistrarea în cont 7582 "Venituri din donații" și înscrierea în D 101/31.12.2014 la poziția „Venituri neimpozabile” a

sumei de S lei s-a făcut pe considerentul că veniturile respective nu au suportat costuri ale anului 2014, și suma s-a repartizat integral în capitalurile proprii cont 1068 urmând ca în perioada următoare contractului de donație să i se dea forma legală, adică autentificare notarială. Susține și faptul că până în prezent contractul de donație nu a fost autentificat, el devenind nul de drept conform art. 1011, alin. (1) din Codul Civil, astfel înregistrările contabile de la 31.12.2014 legate de contractul de donație, le consideră "Înregistrări contabile eronate", respectiv "erori contabile din anii precedenți" urmând ca acestea să fie corectate la bilanțul din 31.12.2017, suma de S lei, să revină în cont 462, analitic X.

Organele de inspecție fiscală nu își însușesc explicațiile contribuabilului, la această întrebare deoarece:

- în mod intenționat interesat contribuabilul a declarat că actul de donație este nul de drept deoarece nu a fost autentificat. Autentificarea nu este necesară în acest caz fiind o situație de renunțare la creanțe. Autentificarea unui act notarial se face în prezenta părților la momentul încheierii sale și a perfectării înțelegerilor între părți, iar acest contract de donație nu a fost autentificat din 2014 până la data inspecției fiscale, în schimb prin obiectul său produce efecte care au fost însușite de contribuabil și materializate în înregistrarea contabilă a sumei de S lei ca donație.

- înregistrarea contabilă inițială 462=7582 cu suma de S lei de la 31.12.2014 este în concordanță cu Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care reglementează în monografia contabilă înregistrarea acestora la „Cap. VII- Funcțiunea conturilor” sub forma veniturilor din exploatare, cont 758, cont cu care se ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare.

Potrivit acestei prevederi, în creditul contului bilanțier 758 se înregistrează sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii față de furnizori, creditorii diverși, acționari/asociați (401,404, 462, 455, 457 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele respective).

- dacă actul de donație ar fi fost nul nu se explică motivul înregistrării contabile 462=7582 cu suma de S lei de la 31.12.2014. Dimpotrivă, efectuarea înregistrării contabile, demonstrează că actul de donație a fost considerat valabil, situație în care actele adiționale prezentate, referitoare la prelungirea termenului de restituire la 20 de ani, nu ar mai fi trebuit întocmite, sunt lipsite de conținut și nu mai produc efecte, deoarece ele poartă data de 02.01.2014 și 01.08.2014, iar contractul de donație este ulterior (31.12.2014) și donatorul menționează "... nu am dorit să recuperez nici o sumă", iar ca urmare a solicitării de la întrebarea nr. 1 de la nota explicativă luată la 15/20.03.2018, contribuabilul nu a prezentat acte care să modifice actul de donație.

În plus, față de cele menționate, la data de 31.12.2015 pentru suma de S lei aferentă contractelor de împrumut de la nr. 1 (anul 2006) la nr. 6 (anul 2012), exclusiv actele adiționale care au un caracter simulat raportat la

prelungirea termenului de restituire către împrumutator la o durată nesustenabilă (104/107 ani) a intervenit prescripția dreptului la acțiunea în executarea obligațiilor de a da sau de a face, dreptul împrumutatorului de a solicita restituirea și obligația împrumutatului de a restitui împrumutul fiind perimat, situație care schimbă și regimul sumei care rămânând în beneficiul împrumutatului devine venit, în legătură cu care legea fiscală nu prevede exceptarea de la impozitare.

În concluzie, conținutul și succesiunea în timp a documentelor prezentate (contracte de împrumut, acte adiționale, contract de donație) și înregistrarea contabilă prezentată de contribuabil care în anul 2014 a înregistrat suma de S lei provenită dintr-o donație ca venit neimpozabil, neschimbată până la inspecția fiscală, lipsa de obiect a actelor adiționale care au fost anulate de contractul ulterior de donație, nu anulează puterea de acțiune a acestuia din urmă, ci îi susțin valabilitatea. Toate acestea conduc la concluzia tratamentului fiscal de impunere a sumei de S lei ca orice alt venit atribuit unui sediu din România.

Ca urmare inspecția fiscală tratează veniturile în suma de S lei ca venituri impozabile obținute de un contribuabil înregistrat ca plătitor de impozit pe profit, cu aplicabilitatea art.19, alin. (1) și art.17 din Legea 571/2003, privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care generează obligație fiscală, respectiv impozit pe profit, aferent T4 2014.

De altfel, imprescriptibilitatea acestei acțiuni ar contraveni rolului prescripției, afectând securitatea și stabilitatea raporturilor juridice civile, mai ales că în materia drepturilor de creanță, regula este prescriptibilitatea acțiunilor.

- potrivit art. 20 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, veniturile din donații nu fac parte din categoria veniturilor neimpozabile.

Aceste venituri astfel cum au fost înregistrate și declarate de către contribuabil nu îndeplinesc condițiile de la art. 20 din Legea 571/2003 care nu menționează acest tip de venituri ca fiind neimpozabile și nici prevederile art. 15 referitor la scutirile de impozit pe profit.

Referitor la intenția contribuabilului de a corecta înregistrarea contabilă din anul 2014 în situația financiară a anului 2017, prin anularea donației și revenirea la starea de contracte de împrumut dublate de acte adiționale care măresc termenul de restituire cu 20 de ani, organele de inspecție fiscală au analizat afirmațiile contribuabilului și au concluzionat următoarele:

Actele adiționale, la contractele de împrumut nr. 5, 6, 7, 8, au fost încheiate în cursul anului 2014, înainte de încheierea situației financiare aferentă anului 2014, fiind emise și disponibile la întocmirea acestora, nefiind justificată nevalorificarea la acel moment. În legătură cu intenția contribuabilului de a corecta înregistrarea contabilă 462=758.2 cu suma de S lei, din anul 2014, în sensul reconsiderării donației și revenirea la înregistrarea sumei de S lei ca împrumut în contul bilanțier 462 "Creditori diverși", în situația financiară a anului 2017, potrivit Ordinului Ministrului

Finanțelor Publice nr. 450/2016 pentru aprobarea Procedurii de corectare a erorilor cuprinse în situațiile financiare anuale și raportările contabile anuale depuse de operatorii economici și persoanele juridice fără scop patrimonial, nu există posibilitatea legală de a corecta în sensul declarat, deoarece corecțiile se pot face în anumite situații pentru o serie de erori materiale prevăzute expres de lege.

Organele de inspecție fiscală susțin că, contribuabilul nu poate invoca neutilizarea unor informații credibile (pct. 66 alin. (1), lit.a) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014), la momentul înregistrării sumei de S lei ca donație, deoarece a efectuat înregistrarea în baza unui document semnat de contribuabil- contractul de donație.

Contribuabilul nu poate invoca pct. 66, alin. (1), lit. a) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice 1802/2014, în ceea ce privește interpretarea greșită a unui eveniment, deoarece înregistrarea contabilă a donației ca venit este în concordanță cu prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor Publice 3055/2009- aplicabil la acea perioadă și nu a fost eronată.

Contribuabilul nu recunoaște impozitarea venitului asimilându-l cu o eroare contabilă ignorând contractul asumat de donație, prezentând în timpul controlului urmare explicațiilor solicitate în scris de către organele de inspecție fiscală, acte adiționale la contractele de împrumut care nu prezintă caracteristicile unui contract comercial prevăzut de codul comercial, codul civil.

Astfel faptul că plătitorul consideră, doar în urma întrebărilor scrise adresate de organele de inspecție fiscală că la data inspecției fiscale înregistrarea ca venit a sumei de S lei este eronată și va proceda la reînregistrarea sumei drept împrumut, nu schimbă starea de fapt fiscală existentă la 31.12.2014, când aceste venituri au fost înregistrate/declaratate ca neimpozabile, fiind diminuat rezultatul fiscal și implicit impozitul pe profit deoarece înregistrarea contabilă a veniturilor ca urmarea a acțiunii de donație s-a efectuat în conformitate cu documentele pe care chiar contribuabilul le-a întocmit (împreună cu donatorul) și cu prevederile legale, fiscale privind monografia contabilă.

Pe cale de consecință, modul de înregistrare al sumei de S lei nu poate fi modificat, rămânând ca venit în cursul anului 2014, pentru care legea fiscală nu prevede excluderea de la impozitare iar reglementările menționate anterior confirmă faptul că nu se permite modificarea situației financiare pentru anul 2014.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un **impozit pe profit în sumă de S lei aferentă bazei impozabile în sumă de S lei.**

Societatea susține că suma este stabilită în mod nelegal în sarcina sa, întrucât contractul este nul deoarece nu este semnat de donatar și nu este autentificat la notar.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, preluată prin **art. 11** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 11

„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”.

Din aceste prevederi legale se reține că autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

- Din punctul de vedere al impozitului pe profit pentru anul 2014, sunt aplicabile prevederile **art. 19, art. 20** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

ART. 19

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

[...]

(6) În scopul determinării profitului impozabil, contribuabilii sunt obligați să evidențieze în registrul de evidență fiscală veniturile impozabile realizate din orice sursă, într-un an fiscal, potrivit alin. (1), precum și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, potrivit art. 21”.

ART. 20

„Venituri neimpozabile

Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

a) dividendele primite de la o persoană juridică română sau de la o persoană juridică străină plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit, situată într-un stat terț, astfel cum acesta este definit la art. 20¹ alin. (3) lit. c), cu care România are

încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă persoana juridică română care primește dividendele deține, la persoana juridică română sau la persoana juridică străină din statul terț, la data înregistrării acestora potrivit reglementărilor contabile, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividende;

b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare. Acestea sunt impozabile la data cesionării, transmiterii cu titlu gratuit, retragerii capitalului social sau lichidării persoanei juridice la care se dețin titlurile de participare, cu excepția celor aferente titlurilor de participare pentru care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la lit. e) și h);

c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice;

d) veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative;

e) veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data vânzării/cesionării inclusiv contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare. Nu intră sub incidența acestor prevederi veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română de o persoană juridică rezidentă într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri;

f) veniturile din impozitul pe profit amânat determinat și înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;

g) veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare/activelor biologice, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară. Aceste sume sunt impozabile concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare/active biologice, după caz;

h) *) veniturile din lichidarea unei alte persoane juridice române sau unei persoane juridice străine situate într-un stat cu care România

are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data începerii operațiunii de lichidare, potrivit legii, contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de 1 an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice supuse operațiunii de lichidare.”

• Referitor la aplicarea prevederilor legale mai sus invocate, în Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la **pct.12, pct. 15, pct. 44**, se precizează că:

“Norme metodologice:

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.

[...]

15. Pentru determinarea profitului impozabil contribuabilii sunt obligați să întocmească un registru de evidență fiscală, ținut în formă scrisă sau electronică, cu respectarea dispozițiilor Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor. În registrul de evidență fiscală trebuie înscrise veniturile impozabile realizate de contribuabil, din orice sursă într-un an fiscal, potrivit art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, potrivit art. 21 din Codul fiscal, precum și orice informație cuprinsă în declarația fiscală, obținută în urma unor prelucrări ale datelor furnizate de înregistrările contabile. Evidențierea veniturilor impozabile și a cheltuielilor aferente se efectuează pe natură economică, prin totalizarea acestora pe trimestru și/sau an fiscal.

[...]

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

[...]”.

• De asemenea, sunt aplicabile și prevederile **art. 6** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

ART. 6

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

Conform acestor prevederi legale, se reține că în cuprinsul bazei de impozitare a impozitului pe profit se cuprind toate veniturile realizate, din care se scad veniturile neimpozabile.

Așa după cum rezultă din prevederile legale invocate mai sus, veniturile neimpozabile sunt cele prevăzute în mod expres de lege și prin urmare, nu orice venit poate intra în categoria veniturilor neimpozabile

De asemenea, se prevede că înregistrările în evidența contabilă se fac pe baza documentelor justificative.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că, în perioada anilor 2006-2014 societatea a împrumutat de la persoana fizică X, tatăl asociatului societății, dl. X, sume de bani, totalizând suma de S lei.

Aceste contracte nu erau purtătoare de dobândă și aveau termen de rambursare 1 an de zile.

Ulterior, societatea a încheiat cu împrumutătorul dl. X o serie de acte adiționale la contractele anterior încheiate, prin care se prelungea termenul de restituire a sumelor la 20 ani.

Sumele în cauză nu au fost restituite.

La data de 31.12.2014, este încheiat contractul de donație prin care donatorul X donează către **S.C. X S.R.L., județul Bacău**, suma de S lei, suma reprezentând soldul creditor pe care acesta îl deține la această societate conform contractelor de împrumut încheiate în perioada 2006-2014.

Societatea evidențiază această donație prin înregistrarea contabilă prin articolul contabil 462 „Creditori diverși”-X = 758.2 „Venituri din donații”, iar din punct de vedere fiscal suma este declarată și luată în calculul profitului impozabil drept venit neimpozabil.

Facem precizarea că, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspecție fiscală și din prevederile legale în vigoare, veniturile în sumă de S lei care fac obiectul contractului de donație și care au fost evidențiate de contribuabil în contabilitate, sunt venituri impozabile din punctul de vedere al impozitului pe profit, pentru motivele care urmează a fi prezentate în continuare.

Astfel, așa după cum rezultă din prevederile legale invocate mai sus, veniturile neimpozabile sunt prevăzute expres și limitativ de lege. Or, veniturile din contractele de donație nu se regăsesc printre acestea.

De asemenea, societatea operează suma în evidența contabilă, prin utilizarea conturilor 462 „Creditori diverși”-X = 758.2 „Venituri din donații”.

Conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la data de 31.12.2014, unde se precizează:

**„CAPITOLUL VII
FUNCTIUNEA CONTURILOR**

[...]

Contul 462 "Creditori diverși"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența sumelor datorate terților, pe bază de titluri executorii sau a unor obligații ale entității față de terți provenind din alte operații, alții decât entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare.

Contul 462 "Creditori diverși" este un cont de pasiv.

În creditul contului 462 "Creditori diverși" se înregistrează:

- sumele încasate și necuvenite (512, 531);

[...]

În debitul contului 462 "Creditori diverși" se înregistrează:

[...]

- sume reprezentând datoriile față de creditori diverși, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758);

[...]

Soldul contului reprezintă sumele datorate creditorilor diverși.

[...]

Contul 758 "Alte venituri din exploatare"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare.

În creditul contului 758 "Alte venituri din exploatare" se înregistrează:

[...]

- sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datoriile față de furnizori, creditori diverși, acționari/asociați (401, 404, 462, 455, 457 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele respective);

[...]”.

Conform acestor prevederi legale, sumele reprezentând datoriile față de creditori diverși, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii se înregistrează în contabilitate prin înregistrarea contabilă 462 "Creditori diverși" = 758 "Alte venituri din exploatare", înregistrare pe care a efectuat-o și societatea în evidența sa contabilă.

Întrucât prin această înregistrare contabilă societatea a evidențiat în contabilitate suma de S lei primită ca donație în baza contractului din 31.12.2014, rezultă că societatea recunoaște valabilitatea contractului și își însușește conținutul și efectele acestuia.

De asemenea, susținerea contestatoarei că acest contract de donație este nul întrucât nu este semnat de către donatar (societate) nu poate fi reținută în susținerea favorabilă a contestației, întrucât contractul de donație poartă ștampila societății (de unde rezultă că un reprezentant legal al societății a aplicat ștampila pe contractul respectiv, exprimându-și acordul cu privire la conținutul contractului).

Facem precizarea că în același mod se prezintă și contractele de împrumut încheiate de societate în calitate de împrumutat cu dl. X, în calitate de împrumutător.

De asemenea, contractul de donație îmbracă forma unei donații indirecte, prevăzute de **art. 1011 alin. (2)** din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, unde se precizează:

ART. 1011

„Forma donației

(1) Donația se încheie prin înscris autentic, sub sancțiunea nulității absolute.

(2) Nu sunt supuse dispoziției alin. (1) donațiile indirecte, cele deghizate și darurile manuale.

[...]”.

Conform acestor prevederi legale, donația se încheie prin înscris autentic, sub sancțiunea nulității absolute, dar fac excepție donațiile indirecte, cele deghizate și darurile manuale.

Donația indirectă este liberalitatea făcută cu intenția de a gratifica, dar care se înlăptuiește pe calea unui alt act juridic decât o donație. Principalele acte juridice prin care se pot realiza donații indirecte sunt: renunțarea la un drept, remiterea de datorie, stipulația pentru altul, asigurarea de persoane în beneficiul altuia.

Se observă că în cazul de față nu este vorba de o donație așa cum este prevăzută la art. 1011 alin. (1) care să necesite în mod obligatoriu să fie încheiată în formă autentică, ci este o donație indirectă, reprezintă renunțarea la un drept, o remitere de datorie.

Prin urmare, contractul de donație nu este nul de drept după cum susține petenta, întrucât nu se încadrează în prevederile art. 1011 alin. (1) din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, ci se încadrează în prevederile art. 1011 alin. (2) din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, drept pentru care afirmația contestatoarei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Facem precizarea că se remarcă o contradicție în susținerile contestatoarei. Astfel, prin contestația depusă, aceasta susține că, contractul de donație este nul de drept întrucât nu este în formă autentică, iar pe de altă parte, prin nota explicativă din data de 15.03.2018 dată organelor de inspecție fiscală în timpul controlului, aceasta a susținut că actul de donație nu a fost autentificat deoarece nu a avut cunoștință de acest lucru.

De asemenea, facem și precizarea că societatea avea cunoștință de faptul că veniturile sunt impozabile din punct de vedere fiscal, având în vedere că o parte din suma împrumutată (S lei) aferentă anului 2014 a evidențiat-o ca venit impozabil.

În ceea ce privește concluzia petentei că nu există nici un temei legal pentru ca suma de S lei să fie considerată bază impozabilă suplimentară pentru stabilirea unui impozit pe profit suplimentar, facem precizarea că nu ne înșim punctul său de vedere, în cauză fiind aplicabile prevederile art. 19 și art. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, invocate și analizate la acest capăt de cerere.

Facem precizarea că Decizia de impunere a fost emisă în mod legal de organele de inspecție fiscală, nefiind nulă și nefiind aplicabile prevederile **art. 49** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu se încadrează la nici unul din elementele care atrag nulitatea, prevăzute de acest articol:

ART. 49

„Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător”.

Având în vedere prevederile legale citate și analizate la acest capăt de cerere, cele prezentate și analizate în actul de control și în prezenta decizie de soluționare a contestației, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile în sumă de S lei sunt venituri impozabile la calculul profitului impozabil, drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la impozitul pe profit în sumă de S lei.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art. 1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. Bacău împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X/20.04.2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC X/20.04.2018, **cu privire la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit.**

Art. 2. Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bacău.

DIRECTOR GENERAL,

ȘEF SERVICIU,

ÎNTOCMIT,