

DECIZIA nr. 77 / 26.02.2010
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. T SA

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală coordonare inspecție fiscală din A.N.A.F., cu privire la contestația formulată de **S.C. T SA**, împotriva Deciziei de impunere, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de coordonare inspecție fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală.

Societatea contestă **suma de lei**, reprezentând:

- impozit pe profit;
- accesorii aferente impozitului pe profit;
- TVA
- accesorii aferente TVA;
- impozit pe dividende;
- accesorii aferente impozitului pe dividende;
- impozit pe veniturile din salarii :
- accesorii aferente impozitului pe venitul din salarii;
- CAS datorată de angajator;
- accesorii aferente CAS datorată de angajator;
- CAS datorată de asigurați;
- accesorii aferente CAS datorată de asigurați;
- contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator;
- accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- contribuția de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați;
- accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- CASS datorată de angajator;
- accesorii aferente CASS datorată de angajator;
- CASS datorată de asigurați;
- accesorii aferente CASS datorată de asigurați;
- contribuția socială pentru accidente și boli profesionale;
- accesorii aferente contribuției sociale pentru accidente și boli profesionale;

- contribuția pentru concedii medicale;
- accesorii aferente contribuției pentru concedii medicale;
- contribuție fondul de garantare salarii;
- accesorii aferente contribuției la fondul de garantare salarii.

Contestația a fost depusă la Agenția națională de Administrare Fiscală, la data de 31.08.2009, așa cum reiese din ștampila registraturii, în termenul prevăzut de art.207 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, față de data primirii de către societate a deciziei de impunere, respectiv data de 06.08.2009 potrivit confirmării de primire anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. T SA .

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de coordonare inspecție fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:

1. Contestatoarea susține că pe perioada verificării nu a fost informată asupra constatărilor fiind încălcate prevederile art.105 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată.

De asemenea, susține că au fost încălcate prevederile art.104 alin.3 din Codul de procedură fiscală întrucât nu s-a permis nici unei persoane de specialitate să asiste la verificare.

Totodată, arată că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere că unele obiective au făcut obiectul altor inspecții fiscale cum sunt: Contractul de vânzare-cumpărare și sunt cuprinse în Notele de constatare ale Gărzii Financiare – Comisariatul Regional și procesul verbal întocmit de - Direcția Antifraudă Fiscală.

2. Referitor la impozitul pe profit,

a) În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă delei reprezentând plăți efectuate în cadrul contractelor de asociere în participațiune cu SC A SA, SC TE SRL și SC ESRL societatea susține că sunt deductibile în baza art.21 alin.1 din Codul fiscal, fiind efectuate în scopul realizării de venituri. De asemenea, arată că organele de inspecție fiscală nu au analizat contractele de asociere în participațiune, respectiv contractile.....

b) Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor din contractul de vânzare-cumpărare încheiat cu SC I SRL, contestatoarea arată că obiectul contractului l-a constituit imobil și teren, la valoarea de euro + TVA, din care.... euro + TVA reprezintă avans achitat la data încheierii contractului iar +TVA reprezintă contravaloarea ratelor până la data scadentă. Valoarea construcțiilor este de euro +TVA iar valoarea terenului de euro + TVA.

Societatea susține că a emis facturi pentru încasarea ratelor în valoare de lei, pe perioada 27.04.2005- 17.11.2005.

Ca urmare a neachitării facturilor emise a fost notificată SC I SRL pentru punerea în întârziere, astfel:

- cu adresa prin care s-a comunicat că potrivit art.13 din Contract cumpărătorul poate să solicite rezoluțiunea contractului;

- cu adresa prin care s-a comunicat cumpărătorului că a fost reziliat contractul;

- cu adresa prin care s-a comunicat că potrivit art.13 din Contract cumpărătorul poate să solicite rezoluțiunea contractului.

În aceste condiții societatea susține că nu a mai emis facturi fiscale iar prin cererea a introdus acțiune în justiție prin care a solicitat rezoluțiunea contractului .

Societatea arată că în luna noiembrie 2006, SC I SRL a virat suma de lei, la data de 21.11.2006, deci după introducerea acțiunii în instanță.

În luna septembrie 2007, de asemenea SC I SRL a virat suma de lei la data de 21.09.2007, rezultând total încasări de lei.

Societatea susține că, urmare a rezoluționării contractului, prin repunerea acestuia în situația anterioară a înregistrat toate sumele virate de SC I SRL în contul 462”*Creditori*” urmând ca la soluționarea litigiilor de către instanțele judecătorești această sumă să fie virată în contul cumpărătorului împreună cu dobânda legală.

Ca urmare a celor prezentate, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere că acesta este un contract cu plata în rate și potrivit art.19 alin.3 din Codul fiscal veniturile se impun pe măsură ce ratele devin scadente și a aplicat eronat prevederile art.155 alin.2 din același act normativ pentru imobil considerându-l impozabil la data perfectării contractului. În ceea ce privește terenul, contestatoarea susține că încadrarea la art.19 alin.3 din Codul fiscal pe motiv că este considerat arbitrar contractul ca fiind o promisiune de vânzare bilaterală este eronată iar avansul deeuro este considerat eronat ca fiind virat în contul terenului.

De asemenea, contestatoarea arată că în mod eronat suma de euro a fost constatată ca fiind preț de piață și trebuia efectuată estimarea potrivit HG nr.1553/2003 iar reevaluarea trebuia efectuată la

valoarea justă potrivit reglementărilor prevăzute de OMFP nr.1752/2005, art.109 și art.110.

Societatea susține că în condițiile în care contractul a fost reziliat și cauza face obiectul proceselor aflate pe rolul instanțelor în dosarstabilirea de obligații suplimentare este eronată cazul reprezentând litigiu în curs de soluționare urmând ca după finalizarea acestuia, în funcție de hotărârea pronunțată, să se stabilească situația reală.

În ceea ce privește diferențele dintre valoarea contabilă și valoarea de vânzare a imobilului societatea arată că acestea constituie, potrivit art.108 alin.1 din OMFP nr.1752/2005, diferențe din reevaluare iar potrivit art.111 alin.3 din același act normativ surplusul din reevaluarea se include în rezerve din reevaluare și este capitalizat în rezerve atunci când acesta reprezintă câștig realizat.

c) În ceea ce privește Contractele de vânzare-cumpărare încheiate cu persoane fizice ce dețin cotă parte din capitalul societății și cu acționarul principal al societății contestatoarea arată că în mod eronat organele de inspecție fiscală au reevaluat terenurile ce au făcut obiectul acestor contracte aplicând metoda comparării prețului prevăzută la art.11 alin.2 lit.b din Legea nr.571/2003 și eronat le-au considerat tranzacții între persoane afiliate conform art.7alin.1 pct.21 și art.11 alin.2 din Codul fiscal .

Societatea susține că bunurile ce fac obiectul contractelor reprezintă o distribuire de active între acționari aprobată de AGA la data de 10.06.2006 și că bunurile au fost dobândite de cei trei acționari prin cumpărarea de acțiuni în cadrul Contractului nr.....

De asemenea, societatea susține că înainte să procedeze la distribuirea capitalului trebuia să aprobe reducerea capitalului social cu valoarea contabilă a bunurilor.

Capitalul social poate fi redus până la limita plafonului minim potrivit prevederilor art.208 alin.1 și 2 din Legea nr.31/1990, republicată, caz în care distribuirea se face la valoarea contabilă a acestora și se aplică prevederile art.27 alin.2 din Codul fiscal.

Tranzacționarea la valorile din contracte a fost efectuată prin metoda cost plus prevăzută de art.11 alin.2 pct.b din Codul fiscal, respectiv bunurile la valoarea contabilă plus marja de profit.

Astfel, metoda comparării aplicată de organele de inspecție fiscală este eronată întrucât:

- metoda presupune prețurile convenite între persoane independente,

- pentru aplicarea acestei metode prețul de piață este determinat prin compararea mărfurilor identice sau similare în cantități comparabile cu prețul de vânzare al mărfurilor și serviciilor supuse evaluării. Pentru aceasta prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau minus care putea fi determinate de diferențele de cantitate, astfel că produsele

tranzacționate nu se pot compara cantitativ, deci metoda aplicată de organele de inspecție fiscală este eronată.

Societatea invocă în susținere prevederile IAS 24.

De asemenea, societatea arată că veniturile stabilite în sumă de :

- pentru acționarul M I,
- pentru acționarul P F,
- pentru acționarul CC și calculul TVA sunt nereale.

Totodată, societatea susține că prin evaluarea numai a terenurilor nu a și a celorlalte imobile organele de inspecție fiscală au dovedit un control tendențios.

d). Referitor la plățile de natură salarială, societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat plățile de natură salarială efectuate către personalul ce a desfășurat activitate temporară și nu avea încheiate contracte de muncă sau convenții civile dar pentru care a achitat taxele fiscale salariale, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Codul fiscal ca fiind fără documente justificative, întrucât:

- pe documentele de plată este menționată natura prestarilor de servicii;
- societatea a achitat taxele fiscale salariale conform legii;
- societatea a fost sancționată contravențional pentru diferențe stabilite prin Procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor.

e). În ceea ce privește calculul impozitului pe profit, societatea contestă sumele înscrise în tabelele prezentate la pag.24-38 din RIF, astfel:

- nu este de acord cu veniturile stabilite de organele de inspecție fiscală aferente Contractului încheiat cu SC I SRL, nu a avut în vedere că este un contract de vânzare cu plata în rate precum și faptul că acesta este reziliat potrivit art.13 deoarece cumpărătorul nu a respectat termenele de plată a ratelor. De asemenea, nu a avut în vedere că există trei litigii pe rolul instanțelor judecătorești și pe această perioadă se suspendă calculul impozitelor și taxelor;

-nu este de acord cu prețurile stabilite de organele de inspecție fiscală pentru terenurile vândute în baza contractelor **de vânzare-cumpărare**, încheiate cu persoane fizice ce dețin cotă parte din capitalul societății și cu acționarul principal al societății, susține că metoda aleasă de organele de inspecție fiscală este eronată. De asemenea, arată că recalcularea amortizării ca urmare a modificării valorii contabile este legală și se încadrează în prevederile art.109 alin.1 din OMFP nr.1752/2005 precum și faptul că în cazul distribuirii bunurilor către acționari se aplică prevederile art.27 alin.2 din Codul fiscal;

- pe anul 2005 organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul la ieșirea din patrimoniu a bunurilor ce au făcut obiectul contractuluicheltuielilecu amortizarea evidențiate în balanța de verificare din data de

31.12.2007. Societatea susține că a reevaluat imobilul la data de 31.12.2007 și a recalculat cheltuielile cu amortizarea iar în prezent imobilul nu este scăzut din patrimoniu și nu se pot calcula venituri

- nici în raportul de inspecție fiscală și nici în anexe nu este prezentată componența veniturilor luate în calculul impozitului pe profit;

- cu privire la calculul impozitului pe profit pe trim-IV 2006 și trim.-I 2007 organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere cheltuielile cu amortizarea recalculată ca urmare a dispoziției, legate de cele trei contracte.

- societatea nu a putut identifica natura veniturilor luate în calculul impozitului pe profit pe trim.II, III și IV 2007 ;

-nu este de acord cu trecerea la cheltuieli nedeductibile pe trim.IV 2007 a sumei de lei reprezentând valoarea neamortizată a cădirilor existente pe terenurile vândute celor trei acționari, înregistrate de societate în trim.IV 2006 și trim.I 2007 în sumă de lei și a sumei de lei reprezentând plăți în contul SC T SRL și SC A SA este eronată întrucât:

Neînregistrarea valorii neamortizate delei pe trim.I2007 a cădirilor existente pe terenurile vândute celor trei acționari reprezintă o omisiune ce trebuia înregistrată potrivit art.63 din OMFP nr.12752/2005 astfel că, în mod eronat au fost considerate cheltuieli nedeductibile.

Sumele înregistrate la pierderi din creanțe reprezintă plăți în contul SC T SRL și SC A SA în baza contractelor de asociere în participațiune, ce au fost trecute în decontul cu aceste societăți dar nu au fost recuperate deoarece societățile erau în insolvență și ulterior lichidate și radiate.

5. În ceea ce privește TVA, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au calculat eronat TVA la Contractele de vânzare-cumpărare către acționari având în vedere prețul ajustat pe fiecare contract.

Societatea susține că în mod eronat a încheiat contracte de vânzare-cumpărare și a întocmit facturi fiscale pentru acestea tranzacții între acționari, trebuia să procedeze conform art.241 alin.1 din Legea nr.31/1990, republicată, să modifice actul constitutiv, să reducă capitalului social și valoarea nominală a acțiunilor corespunzător cu valoarea bunurilor distribuite.

Astfel, contestatoarea susține că prin dispoziția de serviciu a stornat facturile pentru aceste contracte cu nota contabilă nr.5/decembrie 2006 și a înregistrat corect în anul 2007.

Ca urmare, susține că distribuirea de bunuri nu este supusă TVA și impozitării conform art.24 alin.2 din Legea nr.571/2003 astfel că, interpretarea organului de inspecție fiscală este eronată.

6. Impozitul pe dividende,

a) Referitor la suma de lei ridicată de administratorul Crețu Constantin, în perioada 2005 – 2007, ce a fost înregistrată în contul 542”Avansuri de trezorerie” și din care suma de lei reprezintă bani ridicați din casierie fără documente justificative considerată de organele de

inspecție fiscală ca fiind dividende, contestatoarea susține că această contatare este eronată, deoarece:

Suma de lei ridicată de administratorul societății provine din activitatea de exploatare a societății deoarece societatea a înregistrat pierdere pe perioada 2005 – 2007.

Suma de lei nejustificată provine de la SC I SRL și a fost înregistrată la 31.12.2007 în contul 461.10 “*Crețu Constantin*” și nu în contul 542”*Avansuri de trezorerie*”.

Contestatoarea susține că aceste sume reprezintă împrumuturi financiare potrivit art.1576 din Codul civil pe care trebuie să le restituie creditorului împreună cu daune interese stabilite conform art.1084 din Codul civil.

b) Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru prețurile ajustate în cazul bunurilor vândute către acționari drepturi de dividende pe anul 2006 și 2007 iar calculele sunt eronate. Societatea arată că aceste sume sunt impozitate de două ori, odată la calculul impozitului pe profit și a doua oară la calculul impozitului pe dividende. De asemenea, arată că în situația în care este real calculul impozitului pe dividende acesta trebuia diminuat cu profitul impozabil.

În mod eronat organele de inspecție fiscală au calculat și impozit pe profit și impozit pe dividende pentru transferul bunurilor către acționari.

7. Referitor la plățile din casierie în anul 2007, în sumă de lei, contestatoarea susține că acestea reprezintă sume în cadrul contractului de asociere în participațiune ce nu au fost incluse în decontul de cheltuieli cu aceste societăți . Susține că sunt plăți de contribuții la asigurări sociale efectuate în contul acestor societăți așa cum este menționat în dispozițiile de plată și reprezintă cheltuieli nedeductibile conform art.21 alin.4 lit.f) din Codul fiscal.

8. În ceea ce privește contribuțiile de asigurări sociale contestatoarea susține că încadrarea efectuată de organele de inspecție fiscală este eronată deoarece suma de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile conform art.21 alin.4 lit.f) din Codul fiscal.

II. Prin Decizia de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de coordonare inspecție fiscală din A.N.A.F., au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală, astfel:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată: 01.01.2005 – 31.12.2007.

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2007 societatea a înregistrat în contul 654 "Pierderi din creanțe și debitori diverși", prin creditul contului 461 "Debitori diverși", sume reprezentând plăți efectuate în perioada anterioară către persoane juridice , astfel:

- suma de lei prin articolul contabil 654 "Pierderi din creanțe și debitori diverși" = 461.11 "Debitori diverși" pentru care societatea a prezentat două chitanțe pentru suma de ... lei fiecare, emise de SC TE SRL cu explicația "împrumut societate";

- suma de lei prin articolul contabil 654 "Pierderi din creanțe și debitori diverși" = 461.12 "Debitori diverși" pentru care societatea a prezentat diverse ordine de plată emise în perioada 2003 – 2004 către SC N SRL și SC C SRL reprezentând contravaloarea plată parțială pentru SC A SA conform contract precum și două ordine de plată emise în anul 2006 către SC AG SA reprezentând contravaloare sămânță porumb.

S-a constatat că societatea nu a putut face dovada că sumele respective sunt aferente unor tranzacții comerciale cu cele două societăți SC TE SRL și SC A SA, societatea verificată neprezentând facturi fiscale emise astfel că aceste cheltuieli nu sunt deductibile, nefiind aferente veniturilor.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 26.04.2005 societatea a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare cu plata în rate cu SC I SRL ce are ca obiect vânzarea unui imobil situat în, format din clădiri și teren, la prețul de euro.

Ulterior a fost încheiat Adendum la contract prin care s-a stabilit plata eșalonată pe o perioadă de 5 ani și obligația vânzătorului de a finaliza radierea unor mențiuni din cartea funciară privitoare la imobilul înstrăinat precum și asigurarea actelor necesare întăbulării dreptului de proprietate asupra clădirilor și a celor necesare autentificării contractului de vânzare-cumpărare. În ceea ce privește transmiterea dreptului de proprietate părțile au convenit, conform art.5 din contract, ca aceasta să se efectueze la momentul semnării contractului de către ambele părți, de la acest moment cumpărătorul beneficiind de toate drepturile și având toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Prin "Constatarea" din data de 26.04.2005 s-a menționat faptul că valoarea construcțiilor este de euro la care se adaugă TVA iar valoarea terenului este de euro, la care se adaugă TVA.

În baza contractului societatea a emis facturi fiscale către SC I SRL, pe perioada aprilie – noiembrie 2005, în valoare de lei, din care a încasat suma de lei.

Prin cererea, înregistrată la T B, societatea a solicitat rezoluțiunea contractului de vânzare-cumpărare și repunerea părților în situația anterioară pe motiv de întârziere a plăților.

SC I SRL a formulat în același timp cerere reconvențională prin care a solicitat să se dispună înscrierea în cartea funciară a dreptului de proprietate asupra construcțiilor care fac obiectul contractului cu plata în rate și să se pronunțe o hotărâre care să țină loc de act autentic de vânzare-cumpărare cu privire la terenul ce face obiectul aceluiași contract iar prin cererea a chemat în judecată pe SC T SA solicitând instanței același lucru.

Deoarece societatea nu și-a îndeplinit obligația din Adendumul la contract privind radierea unor mențiuni din cartea funciară privitoare la imobilul înstrăinat precum și asigurarea actelor necesare întăbulării dreptului de proprietate asupra clădirilor și a celor necesare autentificării contractului de vânzare-cumpărare a fost notificată în repetate rânduri de SC I SRL, care, în luna august 2005 a suspendat plata prețului, conform art.11 din contract.

Prin Sentința Tribunalul B a constatat că actul încheiat între cele două părți reprezintă un veritabil contract de vânzare-cumpărare sub aspectul construcțiilor și o promisiune bilaterală de vânzare-cumpărare în ceea ce privește terenul și a dispus înscrierea în cartea funciară a dreptului de proprietate asupra construcțiilor aparținând SC I SRL și ca hotărârea emisă să țină loc de act autentic de vânzare-cumpărare cu privire la teren. Hotărârea a fost menținută și prin Decizia emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Față de cele prezentate organele de inspecție fiscală au concluzionat că există două acte juridice diferite cuprinse în contractul de vânzare-cumpărare, un contract de vânzare-cumpărare pentru construcții în valoare de euro și o promisiune de vânzare cu plata în rate pentru teren în valoare de euro.

De asemenea, s-a constatat că după noiembrie 2005 societatea a sistat emiterea facturilor fiscale iar sumele facturate au fost înregistrate în contul 471"Venituri înregistrate în avans" însă SC I SRL a continuat să efectueze plăți în baza contractului până la data de 21.09.2007, fără a avea la bază facturi fiscale, sume ce au fost ridicate de SC T SA din contul bancar și utilizate pentru activitatea proprie. Suma totală plătită de SC I SRL este delei

Potrivit celor de mai sus organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația emiterii unei facturi fiscale la data de 26.04.2005 pentru valoarea construcțiilor deeuro conform art.155 alin.2 din Codul fiscal și înregistrarea de venituri iar pentru teren avea obligația înregistrării de venituri din vânzarea activelor la momentul fiecărei rate conform art.19 alin.3 din Codul fiscal și pct.16 din HG nr.44/2004.

3. În perioada noiembrie 2006 – ianuarie 2007 societatea a încheiat două contracte de vânzare-cumpărare și un precontract de vânzare-cumpărare, astfel:

Contractul de vânzare-cumpărare încheiat cu M I ce deține și calitatea de acționar cu o cotă de participare de 29,126600%, pentru un teren

intravilan în com. V pe care există 11 obiective (barăci, hale, garduri). S-a emis factura fiscală în sumă totală delei, din care TVA în sumă de lei.

Contractul de vânzare-cumpărare încheiat cu P F, ce deține și calitatea de acționar cu o cotă de participare de 7,163460%, pentru un teren intravilan în com. V pe care există 5 obiective (hale, garduri). S-a emis factura fiscală în sumă totală delei, din care TVA în sumă de lei.

Antecontractul de vânzare-cumpărare încheiat cu CC, ce deține și calitatea de acționar cu o cotă de participare de 63,589740%, pentru un teren intravilan în com. V cu suprafața de mp, pe care există 15 obiective (clădiri, hale, garduri).

Act de dezmembrământ și contract de vânzare-cumpărare încheiat cu CC, pentru un teren intravilan în com. V cu suprafața de mp, față de mp stabilit prin antecontract. Societatea a emis factura cu valoarea de lei, din care TVA în sumă delei, ca urmare a controlului inopinat efectuat de o echipă din cadrul ANAF.

Terenurile ce fac obiectul contractelor au fost dobândite de societate înainte de privatizare de la Ministerul Agriculturii și Alimentației în anul 1990 iar în anul 1994 societatea s-a privatizat prin metoda MEBO.

Din verificarea înregistrării în contabilitate a celor trei tranzacții organele de inspecție fiscală au constatat că în ceea ce privește contractul societatea a ajustat valoarea clădirilor de pe teren cu suma de lei la data de **31.12.2007, deși la acea dată imobilul nu mai era în proprietatea sa, astfel că nu au acceptat la deducere această cheltuială.** Prin reevaluare s-a majorat valoarea rămasă neamortizată de la lei la suma de lei.

În același mod a procedat și pentru clădirile de pe terenul vândut în baza contractului a ajustat valoarea clădirilor de pe teren cu suma de lei la data de 31.12.2007 fără a exista un raport de evaluare legal astfel că s-a ajustat și valoarea rămasă neamortizată a clădirilor cu suma de lei. **Suma de lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă .**

În ceea ce privește contractul s-a constatat că valoarea rămasă neamortizată este de lei-

Organele de inspecție fiscală au constatat că în toate cazurile societatea a stabilit prețul de vânzare sub prețul pieței și a procedat conform art.11 din Codul fiscal la estimarea prețului celor trei tranzacții , constatând că acestea pot fi încadrate ca tranzacții între persoane afiliate potrivit art.7 pct.21 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, între persoane juridice și persoane fizice.

În vederea stabilirii prețului de piață organele de inspecție fiscală au solicitat Uniunii Naționale a Notarilor Publici din România și Asociației Române a Agențiilor Imobiliare informații cu privire la prețul practicat în perioada 2006 – 2007, și au aplicat metoda comparării prețurilor.

Urmarea adreselor de răspuns organele de inspecție fiscală au estimat valoarea terenurilor la care au adăugat și valoarea rămasă neamortizată, astfel:

Pentru terenul aferent contractului au stabilit prețul de vânzare de lei, format din valoarea estimată de lei și valoarea rămasă neamortizată de lei, la care se adaugă TVA în sumă delei.

Pentru terenul aferent contractului au stabilit prețul de vânzare de lei, format din valoarea estimată delei și valoarea rămasă neamortizată de lei, la care se adaugă TVA în sumă de lei.

Pentru terenul aferent contractului au stabilit prețul de vânzare de lei, format din valoarea estimată de lei și valoarea rămasă neamortizată de lei, la care se adaugă TVA în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere și cheltuielile cu valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe rezultată în urma inventarierii deoarece acestea au fost înregistrate în contabilitate după ce a avut loc transferul dreptului de proprietate și nu au avut la bază un raport de evaluare conform prevederilor art.1 din HG nr.1533/2003.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achitat diverse sume pe bază de dispoziții de plată din casierie sau chitanțe de mână către diverse persoane care ar fi prestat servicii pentru societate și pentru care s-a calculat impozit pe venitul din salarii.

S-a constatat că societatea nu a prezentat contracte de muncă/convenții de prestări servicii sau ștate de plată din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri astfel că, suma de lei constând în sumele achitate inclusiv impozitul pe salarii reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil neavând la bază documente justificative.

Astfel s-au calculat următoarele diferențe:

..... lei – impozit pe profit suplimentar pe anul 2005

.....lei– impozit pe profit suplimentar pe anul 2006

..... lei– impozit pe profit suplimentar pe anul 2007, precum și majorări de întârziere aferente.

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Perioada verificată : 01.01.2005 – 31.12.2007.

1. Urmarea ajustării prețurilor de vânzare aferente tranzacțiilor efectuate au fost stabilite venituri impozabile precum și TVA aferentă acestora, astfel:

- în cazul Contractului au fost stabilite venituri în sumă de lei și **TVA aferentă de lei**. De menționat că factura emisă a fost înregistrată în contabilitate în luna decembrie 2007.

- în cazul Contractului au fost stabilite venituri în sumă de lei și **TVA aferentă de lei**. De menționat că factura emisă a fost înregistrată în contabilitate în luna decembrie 2007

- în cazul Contractului au fost stabilite venituri în sumă de lei și **TVA aferentă de lei**. TVA din factura emisă este de.....lei iar modul de înregistrare este precizat la capitolul impozit pe profit.

Ca urmare, având în vedere că operațiunile reprezintă livrări organele de inspecție fiscală au ajustat baza impozabilă a TVA, rezultând:

- TVA colectată stabilită pe luna decembrie 2006 în sumă de lei

- TVA colectată pe luna ianuarie 2007 în sumă de lei.

TVA în sumă delei stabilită suplimentar se datorează faptului că deși operațiunea era scutită de TVA fără drept de deducere a TVA societatea a emis factura fiscală cu TVA.

2. S-a constatat că societatea a înregistrat eronat în luna august 2005 trei facturi fiscale ce nu aparțin societății, astfel că nu s-a acceptat la deducere TVA în sumă de 251 lei.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a evidențiat factura fiscală emisă către SC N SRL în sumă de lei din care TVA în sumă de ... lei. S-a stabilit TVA colectată în sumă de ... lei.

4. În relația cu SC ISRL societatea a emis facturi fiscale în sumă de lei cu mențiunea corectă „taxare inversă”.

Înregistrarea în contabilitate nu a fost efectuată conform art.160¹ alin.3 din Legea nr.571/2003 4426”*TVA deductibilă*” = 4427”*TVA colectată*” iar pentru sumele achitate de SC I SRL societatea avea obligația emiterii de facturi fiscale conform art.155 alin.7 din Codul fiscal.

Societatea a înregistrat greșit în jurnalul de vânzări aceste facturi fiscale considerându-le operațiuni scutite fără drept de deducere astfel că, s-a procedat la ajustarea TVA deductibilă și colectată aferentă contractului stabilindu-se TVA aferentă perioadei verificate în sumă de lei.

5. Pe perioada 2005 – 2007 societatea a avut în derulare mai multe contracte de închiriere - operațiuni scutite fără drept de deducere a TVA, conform art.142 alin.2 lit.k din Codul fiscal.

Pe această perioadă societatea a fost persoană juridică cu regim mixt de impozitare și avea obligația să înscrie achizițiile în jurnalele pentru cumpărări și să nu deducă TVA aferentă în situația în care nu se cunoaște destinația acestora. Astfel, s-a recalculat TVA deductibilă aplicând pro rata și nu s-a ajustat TVA colectată aferentă operațiunilor scutite fără drept de deducere – închirierea –deoarece potrivit art.150 alin.3 din Codul fiscal societatea era obligată la plata taxei.

Ca urmare a celor constatate a rezultat:

2005 – TVA deductibilă lei;
TVA colectatălei
TVA nedeductibilă .. lei.

2006 – TVA deductibilă lei;
TVA colectatălei ;

2007 –TVA colectată

Urmare a aplicării pro ratei a rezultat:

2005 – TVA deductibilă înainte de calculul pro rateilei;
TVA deductibilă după calculul pro ratei lei;
TVA colectată lei;

2006 – TVA deductibilă înainte de calculul pro ratei lei;
TVA deductibilă după calculul pro rateilei;
TVA colectată lei.

2007 – TVA deductibilă înainte de calculul pro ratei lei;
TVA deductibilă după calculul pro rateilei;
TVA colectată lei.

Ca urmare a verificării a rezultat:

TVA de plată suplimentarlei
Dobânzi lei;
Penalități de întârziere lei;
Majorări de întârziere lei.

IMPOZIT PE DIVIDENDE

1. S-a constatat că, pe perioada 2005 – 2007, administratorul societății a ridicat din casierie suma de lei din care nu a putut justifica suma de lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că suma reprezintă dividende.

2. În ceea ce privește vânzarea terenurilor către cei trei acționari pentru care s-a estimat valoarea acestora organele de inspecție fiscală au constatat că diferența dintre valoarea estimată și valoarea din contract reprezintă dividende.

Astfel, dividendele obținute de cei trei acționari sunt:

2006 – M I lei
P F lei.

2007 – C Clei.

3. S-a constatat că în luna decembrie 2006 cu nota contabilă s-au plătit dividende către M I în sumă de lei și P F în sumă de lei. Cu nota contabilă sumele au fost stornate însă prin nota contabilă s-a achitat impozitul pe dividende în sumă delei și respectiv de lei.

Pe anul 2005 societatea a înregistrat pierdere de lei iar pe anul 2006 a înregistrat o pierdere de lei. Cu toate acestea cei trei acționari au ridicat dividende pe perioada 2005 – 2007.

Potrivit celor constatate a fost calculat impozit pe dividende:

- pe anul 2005 impozit pe dividende în sumă de lei și majorări de întârziere în sumă de lei;
- pe anul 2006 impozit pe dividende în sumă de lei și majorări de întârziere în sumă de lei;
- pe anul 2007 impozit pe dividende în sumă de lei și majorări de întârziere în sumă de lei.

IMPOZIT PE VENITUL DIN SALARII

S-a constatat că în luna februarie și martie 2007 societatea a achitat din casierie sume de bani către S P cu explicația „datorii contract W” sau „datorii contract E” pe bază de dispoziții de plată către casierie, în sumă totală de lei. S-a constatat că aceste plăți reprezintă venituri de natură salarială și a fost calculat impozit pe salarii în sumă de lei precum și majorări de întârziere în sumă de lei.

De asemenea au fost calculate contribuțiile aferente:

- Contribuția angajatorului la asigurările sociale în sumă de lei și majorări delei;
- Contribuția angajaților la asigurările sociale în sumă delei și majorări de lei;
- Contribuția angajaților la asigurările sociale pentru șomaj în sumă de ...lei și majorări delei;
- Contribuția angajatorului la asigurările sociale de șomaj în sumă delei și majorări de lei;
- Contribuția angajatorului la fondul de asigurări sociale de sănătate în sumă delei și majorări delei;
- Contribuția angajaților la fondul de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei și majorări de lei;
- Contribuția la fondul concedii și indemnizații datorat de angajatori în sumă delei și majorări de lei;
- Contribuția la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de ... lei și majorări de ... lei;
- Contribuția la fondul de garantare în sumă de ... lei și majorări de ... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

A. Referitor la argumentele contestatoarei privind nerespectarea procedurii de verificare, se rețin următoarele:

Contestatoarea arată că pe perioada în care a avut loc inspecția fiscală organele de inspecție fiscală nu au permis societății să participe o persoană specializată în domeniul fiscal sau juridic pentru a asista la inspecție astfel că, **nu au fost respectate prevederile art.104 alin.3 din OG nr.92/2003, republicată.**

Conform prevederilor legale mai sus invocate “(3) *Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2)*” se reține că prevederile art.104 alin.3 din OG nr.92/2003, republicată, se referă la neincluderea în calculul duratei inspecției fiscale a perioadelor pe care a fost suspendată inspecție fiscală și nu la dreptul societății de a fi reprezentată pe timpul inspecției fiscale de asistență de specialitate sau juridică, această prevedere regăsindu-se la art.103 alin.3 din OG nr.92/2003, republicată.

Argumentul contestatoarei nu se poate reține întrucât din adresa nr.866027/18.09.2009 reiese că societatea a fost reprezentată pe timpul inspecției de D-na G M, în calitate de contabil, căreia i-au fost solicitate documente și explicații verbale și a fost informată în permanență despre constatările organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, contestatoarea susține că **nu au fost respectate prevederile art.105 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată** în sensul că nu a fost informată asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală, respectiv trebuia ca administratorul societății să fie informat despre fiecare obiectiv controlat pentru a-și putea exprima punctul de vedere.

Cele susținute de societatea se referă la art.107 și nu la art.105 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată, care prevede:

“(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit [art. 9](#) alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) *Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.*

(4) *Contribuabilul are dreptul să prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale.”*

iar de la pag.59 din raportul de inspecție fiscală nr.865430/24.07.2009 este prezentată discuția finală cu contribuabilul în urma căreia a formulat Observații și Punct de vedere ce sunt anexate în dosarul cauzei. Ca urmare, susținerea nu este întemeiată.

Totodată, prin contestație se arată că **organele de inspecție fiscală nu au ținut seama că unele obiective au făcut și obiectul altor verificări** și sunt cuprinse în notele de constatare întocmite de Garda Financiară- Comisariatul Regional și în procesul verbal emis de ANAF – Direcția Antifraudă Fiscală.

Referitor la cele susținute de contestatoare precizăm că nu se aduc argumente din care să rezulte că în urma întocmirii acestor acte administrative au fost emise decizii de impunere privind obligații fiscale de plată în sarcina societății contestatoare. Constatările din procesul verbal emis de ANAF –Direcția Antifraudă Fiscală au stat la baza efectuării inspecției fiscale în urma căreia a fost emisă decizia de impunere ce face obiectul prezentei contestații iar actele încheiate de Garda Financiară- Comisariatul Regional nu au ca obiect stabilirea de obligații fiscale având în vedere atribuțiile organelor de control prevăzute la art.4 din OG nr.91/2003 privind organizarea Gărzii Financiare.

B. IMPOZIT PE PROFIT

În ceea ce privește suma de lei , reprezentând:

- impozit pe profit;

-majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;

1. Referitor la veniturile neevidențiate în sumă delei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra datorării impozitului pe profit aferent veniturilor neevidențiate în contabilitate conform Contractului de vânzare-cumpărare în condițiile în care potrivit Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, irevocabilă, transferul dreptului de proprietate al clădirilor a avut loc la data încheierii contractului, respectiv 26.04.2005 iar în ceea ce privește terenul s-a constatat încheiat contractul de vânzare-cumpărare cu plata în rate pe o perioadă de 5 ani, însă la stabilirea veniturilor în sumă de lei aferente vânzării clădirilor organele de inspecție fiscală nu au analizat cheltuielile cu activele cedate la scoaterea din gestiune a acestora .

Perioada verificată : 2005 - 2006

În fapt, la data de 26.04.2005 societatea a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare cu plata în rate cu SC I SRL având ca obiect vânzarea unui imobil, format din clădiri și teren, la prețul total de euro.

Ulterior a fost încheiat Adendum la contract prin care s-a stabilit plata eșalonată pe o perioadă de 5 ani și obligația vânzătorului de a finaliza radierea unor mențiuni din cartea funciară privitoare la imobilul înstrăinat precum și asigurarea actelor necesare întabulării dreptului de proprietate asupra clădirilor și a celor necesare autentificării contractului de vânzare-cumpărare. **În ceea ce privește transmiterea dreptului de proprietate părțile au convenit**, conform art.5 din contract, ca aceasta să se efectueze la momentul semnării contractului de către ambele părți, de la acest moment cumpărătorul beneficiind de toate drepturile și având toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Prin "*Constatarea*" din data de 26.04.2005 s-a menționat faptul că valoarea construcțiilor este de euro la care se adaugă TVA iar valoarea terenului este de euro, la care se adaugă TVA.

În baza contractului, societatea a emis facturi fiscale către SC I SRL, pe perioada aprilie – noiembrie 2005, în valoare delei, din care a încasat suma de lei.

În luna decembrie 2005, societatea a formulat cerere la Tribunalul B prin care a solicitat rezoluțiunea contractului și repunerea părților în situația anterioară pe motiv de întârziere a plăților.

În același timp SC I SRL a formulat cerere reconvențională prin care a solicitat să se dispună înscrierea în cartea funciară a dreptului de proprietate asupra construcțiilor care fac obiectul contractului cu plata în rate și să se pronunțe o hotărâre care să țină loc de act autentic de vânzare-cumpărare cu privire la terenul ce face obiectul aceluiași contract.

Prin Sentința Tribunalul B constată că actul încheiat între cele două părți reprezintă un veritabil contract de vânzare-cumpărare sub aspectul construcțiilor și o promisiune bilaterală de vânzare-cumpărare în ceea ce privește terenul și s-a dispus înscrierea în cartea funciară a dreptului de proprietate asupra construcțiilor aparținând SC I SRL precum și ca hotărârea emisă să țină loc de act autentic de vânzare-cumpărare cu privire la teren.

Prin Decizia, emisă ca urmare a acțiunii formulate de SC T SA împotriva Sentinței Tribunalului B, Curtea de Apel B menține soluția pronunțată cu privire la transferul dreptului de proprietate al clădirii către SC I SRL dar respinge soluția pronunțată cu privire la faptul că hotărârea ține loc de act autentic de vânzare-cumpărare cu privire la teren.

Prin Decizia emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, irevocabilă, se respinge recursul declarat de SC TJ SA împotriva Deciziei, se menține Sentința Tribunalul B în ce privește transferul dreptului de

proprietate al clădirilor și se constată că instanța de apel greșit a reținut că acest contract nu poate fi interpretat ca având drept obiect înstrăinarea terenului, menținând hotărârea Tribunalului B cu privire la faptul că aceasta ține loc de act de vânzare -cumpărare a terenului.

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că există două acte juridice diferite cuprinse în contractul de vânzare-cumpărare, un contract de vânzare-cumpărare pentru construcții în valoare de euro și o promisiune de vânzare cu plata în rate pentru teren în valoare de euro.

De asemenea, s-a constatat că după luna noiembrie 2005 societatea a sistat emiterea facturilor fiscale iar sumele facturate au fost înregistrate în contul 471 "Venituri înregistrate în avans" însă SC I SRL a continuat să efectueze plăți în baza contractului până la data de 21.09.2007, fără a avea la bază facturi fiscale, sume ce au fost ridicate de SC T SA din contul bancar și utilizate pentru activitatea proprie. Suma totală plătită de SC I SRL este de lei.

Potrivit celor de mai sus organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația emiterii unei facturi fiscale la data de 26.04.2005 pentru valoarea construcțiilor de euro, conform art.155 alin.2 din Codul fiscal și înregistrarea pe venituri a contravalorii clădirilor iar pentru teren avea obligația înregistrării veniturilor din vânzarea activelor la momentul fiecărei rate, conform art.19 alin.3 din Codul fiscal și pct.16 din HG nr.44/2004.

Astfel, organele de inspecție fiscală au dispus înregistrarea pe veniturile trim.II 2005 a sumei de lei reprezentând contravaloarea clădirilor și înregistrarea pe veniturile perioadei trim.II 2005 – trim.IV 2006 a sumei de lei reprezentând contravaloarea ratelor conform contractului de vânzare cu plata în rate a terenului.

În drept, potrivit art.19 alin.1 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, incidente transferului dreptului de proprietate al clădirilor pe anul 2005:

(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."

Și ale pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

"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.”

Totodată, în ceea ce privește vânzarea terenului sunt incidente prevederile art.19 alin.3 din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(3) Contribuabilii care au optat până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv, conform prevederilor legale, **pentru impunerea veniturilor aferente contractelor de vânzare cu plata în rate, pe măsură ce ratele devin scadente**, beneficiază în continuare de această facilitate pe durata derulării contractelor respective; cheltuielile corespunzătoare sunt deductibile la aceleași termene scadente, proporțional cu valoarea ratei înregistrate în valoarea totală a contractului.”*

Și ale pct.16 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:

*“16. Pentru contribuabilii care au optat la momentul livrării bunurilor, executării lucrărilor sau prestării serviciilor pentru impunerea veniturilor aferente contractelor cu plata în rate până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv, **veniturile și cheltuielile aferente bunurilor mobile și imobile produse, lucrărilor executate și serviciilor prestate, valorificate în baza unui contract cu plata în rate, sunt impozabile, respectiv deductibile, pe măsură ce ratele devin scadente, pe durata derulării contractelor respective.**”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că la determinarea profitului impozabil se iau în calcul veniturile și orice elemente similare veniturilor.

Astfel, potrivit art.17 alin.2 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată în anul 2005:

“Contabilitatea veniturilor se tine pe feluri de venituri, dupa natura sau sursa lor, dup caz.”

coroborat cu pct.98 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/991, republicata, potrivit caruia;

“Principalele elemente care formează veniturile unității patrimoniale sunt sumele sau valorile încasate sau de încasat, din:

- livrările de bunuri, executarea de lucrări, prestările de servicii și din avantajele pe care unitatea patrimonială a consimțit sa le primească;”

Conform Secțiunii 5 “Prevederi referitoare la contul de profit și pierdere” pct.5.2 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, în vigoare pe anul 2005:

“În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse”

Coroborat cu pct.5.3 din același act normativ care prevede:

“5.3 - Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende.

Contabilitatea veniturilor se ține pe categorii de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare, care cuprind:

- venituri din vânzarea produselor, marfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate;

[...]

Venituri din vânzări de bunuri

În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- persoana juridică a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative ce decurg din proprietatea asupra bunurilor;

- persoana juridică nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

- veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.”

Totodată, potrivit OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe anul 2006:

“209. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

210.

(1) Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende.[...]

(3) Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.

211. - *Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:*

a) *venituri din exploatare;[...]*

212. - (1) *Veniturile din exploatare cuprind:*

a) *venituri din vânzarea de produse și mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii;*

Venituri din vânzări de bunuri

214. - (1) ***În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.***

(2) *Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:*

a) *entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;*

b) *entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor; și*

c) *veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.”*

Potrivit prevederilor Contractului de vânzare-cumpărare cu plata în rate, societatea a vândut clădirile și terenul către SC I SRL iar potrivit art.5 din contract *“Transmiterea dreptului de proprietate se va face la momentul semnării prezentului contract de către ambele părți, moment în care cumpărătorul va beneficia de toate drepturile și va avea toate obligațiile ce decurg din calitatea de proprietar”*.

În ceea ce privește transmiterea dreptului de proprietate prin Decizia emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, irevocabilă, se decide că hotărârea dată de Tribunalul B prin Sentința, conform căreia transferul dreptului de proprietate al clădirilor a avut loc la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare este legală iar în ceea ce privește terenul menține hotărârea Tribunalului B din aceeași sentință cu privire la faptul că aceasta ține loc de act de vânzare -cumpărare a terenului cu plata în rate.

Față de cele de mai sus rezultă că societatea contestatoare în calitate de vânzător, avea obligația emiterii unei facturi fiscale pentru suma reprezentând echivalentul în lei a valorii clădirilor în sumă de euro, stabilită prin *“Constatarea”* din data de 26.04.2005, și înregistrarea pe venituri impozabile a acesteia, pe trim.II 2005.

De asemenea, în ceea ce privește terenul vândut cu plata în rate potrivit prevederilor legale în materie de impozit pe profit veniturile din vânzarea cu plata în rate sunt impozabile pe măsură ce ratele devin scadente, respectiv lunar, până la data de 15 a fiecărei luni, așa cum se prevede la pct.9 din Adendumul la contractul de vânzare-cumpărare cu plata în rate.

Astfel că, în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală la impozitarea veniturilor în sumă delei, echivalentul sumei de euro ce reprezintă contravaloarea clădirilor vândute, pe trim.II 2005 precum și a veniturilor în sumă de lei reprezentând contravaloarea ratelor pe perioada aprilie 2005 – decembrie 2006 ce trebuiau înregistrate pentru terenul vândut către SC I SRL iar societatea datorează impozitul pe profit aferent acestor venituri.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei potrivit căruia organele de inspecție fiscală în mod eronat au calculat impozit pe profit aferent veniturilor din vânzarea clădirilor deoarece este un contract cu plata în rate și nu a avut în vedere faptul că sunt trei litigii pe rol iar pe perioada procesului se suspendă calculul obligațiilor fiscale nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației deoarece prin **Decizia emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, irevocabilă**, s-a hotărât că transferul dreptului de proprietate al clădirilor a avut loc la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare și numai pentru teren se menține hotărârea Tribunalului B cu privire la faptul că Sentința ține loc de act de vânzare -cumpărare cu plata în rate.

Potrivit art.376 (1) din Codul de procedură civilă

“Se investesc cu formula executorie prevăzută de art. 269 alin. 1 hotărârile care au rămas definitive ori au devenit irevocabile, precum și orice alte hotărâri sau înscrisuri, pentru ca acestea să devină executorii, în cazurile anume prevăzute de lege”, astfel că dreptul de a cere executarea se naște în momentul în care hotărârea judecătorească a rămas definitivă sau nu a dobândit caracter irevocabil și poate fi investită cu formula executorie.

Totodată, potrivit documentelor anexate în dosarul cauzei rezultă că societatea a formulat cerere de revizuire împotriva Deciziei, **care este o cale de atac extraordinară nesuspensivă de executare silită**, potrivit art.378 din Codul de procedură civilă:

“Pe când o hotărâre definitivă se află în curs de a se judeca în contestație sau în urma cererii de revizuire ea are încă puterea lucrului judecat până ce se va înlocui printr-o altă hotărâre.”

Potrivit art.325 din Codul de procedură civilă *“Instanța poate suspenda executarea hotărârii a cărei revizuire se cere, sub condiția dării unei cauțiuni. [...]”,* asupra căreia se pronunță printr-o încheiere.

Ca urmare, cererea de revizuire formulată de societate nu suspendă punerea imediată în executare a Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, irevocabilă, astfel că societatea avea obligația înregistrării în contabilitate a

veniturilor în concordanță cu decizia emisă și calculării obligațiilor fiscale aferente acestora.

Față de cele precizate mai sus se reține că societatea avea obligația scoaterii din patrimoniu a clădirilor vândute la data transferului dreptului de proprietate a acestora către SC I SRL așa cum se prevede la art.3 din Contractul de vânzare-cumpărare *“Vanzătorul are următoarele obligații:*

a.să predea cumpărătorului imobilul ce face obiectul prezentului contract, predarea se face la momentul semnării prezentului contract” și potrivit celor precizate în Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, irevocabilă.

Pe cale de consecință, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat venituri suplimentare în sumă de lei reprezentând contravaloarea ratelor pe perioada aprilie 2005 – decembrie 2006 ce trebuiau înregistrate pentru terenul vândut către SC I SRL **astfel că, se va respinge contestația pentru impozitul pe profit aferent acestor venituri stabilite suplimentar.**

În ceea ce privește veniturile din vânzarea clădirilor se reține, de asemenea, că în mod legal au fost calculate venituri suplimentare în sumă de lei pe trim.II 2005, avându-se în vedere că data vânzării clădirilor este data Contractului de vânzare, respectiv 26.04.2005, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, irevocabilă.

Însă, având în vedere cele constatate la pag.25 din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere *“În ceea ce privește valoarea neamortizată a clădirii, organele de control nu au putut stabili această valoare din documentele financiar contabile ale societății [...]”* precum și susținerile contestatoarei potrivit căreia *“Pornind de la premisa că veniturile ar fi reale, organul de inspecție fiscală nu ia în considerare la ieșirea din patrimoniu a bunurilor ce au făcut obiectul Contractului de vânzare-cumpărare, “Cheltuielile de amortizare” ale acestor bunuri evidențiate în balanța de verificare la 31.12.2007”* și respectiv *“[...]acest imobil nu este scăzut din patrimoniu și cu atât mai mult nu se pot calcula venituri la valoarea acestuia”* se reține ca necesară analizarea și a cheltuielilor cu activele cedate ce intervin la data vânzării clădirilor, dată la care societatea avea obligația scoaterii din gestiune a activelor cedate și înregistrării pe cheltuieli a acestora.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia a reevaluat imobilele din dispoziția de serviciu a administratorului societății și s-au recalculat cheltuielile cu amortizarea aferente clădirilor vândute către SC I SRL nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, potrivit Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, irevocabilă, la data de 31.12.2007 clădirile nu mai existau în patrimoniul societății, vânzarea având

loc la data de 26.04.2005 iar potrivit art.108 din OMFP nr.1752/2005 reevaluarea se referă doar la imobilele existente în patrimoniul societății.

Ca urmare **se va desființa decizia de impunere contestată pentru impozitul pe profit în sumă de lei, dobânzile/majorările de întârziere în sumă de lei și penalitățile de întârziere în sumă de lei**, urmând ca în urma analizării și a cheltuielilor cu activele cedate, în speță clădirile, să se recalculeze impozitul pe profit datorat bugetului și accesoriile aferente.

2. Referitor la cheltuielile în sumă de lei reprezentând plăți efectuate către SC A SA și SC T SRL, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care societatea nu a prezentat documente care să justifice că sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, în luna decembrie 2007 societatea a înregistrat în contul 654 *“Pierderi din creanțe și debitori diverși”*, prin creditul contului 461 *“Debitori diverși”*, suma de lei reprezentând **plăți efectuate în perioada anterioară, astfel:**

- **suma de lei către SC TE SRL**, pentru care a prezentat două chitanțe pentru suma de ... lei fiecare, cu explicația *“împrumut societate”*.

- suma de4 lei pentru care societatea a prezentat diverse ordine de plată emise în perioada 2003 – 2004, în sumă totală de lei, către SC NI SRL și SC C SRL reprezentând **contravaloare plată parțială pentru SC A SA conform contract** precum și două ordine de plată emise în anul 2006 către SC AG SA reprezentând *“contravaloare sămânță porumb la A”* sau *“plată H”*.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil întrucât societatea nu a putut face dovada cu documente că sumele respective sunt aferente unor tranzacții comerciale cu cele două societăți SC TE SRL și SC A SA, nefiind prezentate facturi fiscale și ca urmare nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din activitatea desfășurată.

În drept, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2007:

“(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.”

Potrivit pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind 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.”

Totodată, potrivit art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Iar potrivit pct.44 din HG nr.44/2004:

“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.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus rezultă că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Față de cele de mai sus, din documentele prezentate cu ocazia verificării rezultă că pentru cheltuielile în sumă de lei reprezentând plăți efectuate către SC T SRL, societatea a prezentat doar două chitanțe emise în anii 2004 2005, în sumă toală de ... lei, cu mențiunea *“împrumut societate”*, pentru diferența de lei nu a fost prezentat nici un fel de document în susținere.

În ceea ce privește suma de ...lei reprezentând *“împrumut societate”* se reține că prin contestație nu se aduce nici un fel de argument sau un alt document din care să rezulte motivul pentru care această plată a fost evidențiată pe cheltuieli deductibile, în contul 654 *“Pierderi din creanțe și debitori diverși”*.

În ceea ce privește suma de lei societatea a prezentat doar ordine de plată către diverse societăți, emise în perioada 2003 – 2004 și în anul 2006 pe care sunt înscrise mențiunile *“contravaloare plată parțială pentru SC A SA conform contract”*, fără ca societatea să prezinte contractul menționat sau alte documente ce au stat la baza înregistrării acestei sume pe cheltuieli deductibile fiscal.

Ca urmare, așa cum s-a constatat prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată societatea nu a

prezentat documente justificative care să justifice că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Mai mult, prin adresa, organul de soluționare a contestației a solicitat societății depunerea documentelor în susținerea argumentelor referitoare la acest capăt de cerere însă, prin adresa de răspuns, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor, societatea a anexat o adresă scrisă prin care se precizează că este necesară o perioadă mai mare de 5 zile lucrătoare pentru a asigura documentele doveditoare. Până la data emiterii prezentei decizii, societatea nu a prezentat alte documente în susținere decât cele analizate de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia aceste sume au fost incluse în deconturile de cheltuieli emise către cele două societăți în baza contractelor de asociere în participațiune și care nu au putut fi recuperate având în vedere că societățile erau în insolvență și ulterior au fost lichidate și radiate conform Legii nr.85/2006, reținem următoarele:

Cheltuielile înregistrate în contul 654 *“Pierderi din creanțe și debitori diverși”* de natura pierderilor din creanțe neîncasate sunt reglementate la art.21 alin.2 lit.n) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;[...]”

La art.21 alin.4 lit.o din același act normativ, se prevede:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art.22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit.n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că legiuitorul a stabilit drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate în cazul falimentului debitorilor declarat în baza unei hotărâri judecătorești și a stabilit drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art.22 sau a celor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit.n) din Codul fiscal.

Se reține că deși societatea susține că aceste plăți reprezintă creanțe neîncasate din cauză că societățile erau în insolvență și ulterior au fost lichidate și radiate nu a prezentat hotărâri judecătorești prin care se declară falimentul societăților în anul 2007 și nici alte documente din care să rezulte că a întreprins toate demersurile în justiție pentru recuperarea creanțelor deținute asupra societăților debitoare, aceasta având posibilitatea prin înscrierea la procedura reorganizării judiciare și a falimentului prevăzută de Legea nr.85/2006, în funcție de perioada incidentă operațiunii, **să facă demersurile legale în vederea recuperării totale sau parțiale a creanței de la debitorul său aflat în procedura de faliment.**

Mai mult, prin Decizia nr.10 din 2 decembrie 2004 a Comisiei fiscale centrale, pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și accize, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1895/2004, aceste prevederi legale ale legii fiscale au fost explicitate, stabilindu-se **„In acceptiunea Codului fiscal, data declarării falimentului este data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 64/1995, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă.”**

Din pagina de internet a Oficiului Național al Registrului Comerțului , prin accesarea site-ului recom.onrc.ro, a rezultat că SC A SA a fost radiată la data de 12.08.2009 iar SC TE SRL a fost radiată la data de 30.09.2008.

Având în vedere data la care au fost radiate cele două societăți debitoare, respectiv septembrie 2008 și august 2009, precum și faptul că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că falimentul celor două societăți a intervenit până la data de 31.12.2007 nu se poate reține argumentul societății în soluționarea favorabilă a contestației.

Pe cale de consecință, societatea nu face dovada cu documente că aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, astfel că se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la suma de lei reprezentând plăți către persoane fizice denumite “zilieri” pentru care nu au fost încheiate contracte de muncă sau convenții de prestări servicii, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este invetită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent acestei sume în condițiile în care contestatoarea nu prezintă documente justificative din care să rezulte că sumele achitate persoanelor fizice reprezintă salarii sau contravaloarea unor prestări servicii.

Perioada verificată : 2005-2007.

În fapt, pe perioada verificată societatea a efectuat plăți către persoane fizice pe bază de dispoziții de plată prin casierie și cu chitanțe de

mână, evidențiate în contul 401.15 "Zilieri", pentru care societatea a constituit și virat impozit pe venitul din salarii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că între societate și persoanele fizice nu au fost încheiate contracte de muncă/convenții civile în baza Codului civil și nu au fost întocmite ștate de plată, pentru această faptă societatea fiind sancționată cu amendă contravențională în sumă delei de echipa care a efectuat control inopinat în perioada septembrie – octombrie 2008.

Ca urmare, s-a constatat că sumele achitate nu reprezintă venituri de natură salarială nefiind îndeplinite prevederile art.55 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, ci atât sumele plătite în cuantum de lei cât și impozitul pe salarii plătit în cuantum de lei, reprezintă cheltuieli nedeductibile deoarece nu au la bază documente justificative și nu sunt cheltuieli aferente veniturilor.

În drept, potrivit art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(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."

Potrivit pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind 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."

Totodată, potrivit art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;"

Iar potrivit pct.44 din HG nr.44/2004:

"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."

Potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Față de cele constatate se reține că pentru plățile efectuate de societate din casierie, pe bază de dispoziții de plată către casierie sau chitanțe de mână , către diverse persoane fizice, denumite "zilieri" pe care le-

a considerat ca fiind de natură salarială și pentru care societatea a constituit și virat impozitul pe salarii, societatea nu prezintă și așa cum reiese din nota explicativă nici nu a încheiat contracte individuale de muncă prevăzute de Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii sau convenții civile în baza Codului civil.

Ca urmare, potrivit prevederilor art.55 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că :

“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă”, plățile efectuate de societate către “zilierii” nu pot fi încadrate ca fiind plăți de natura salariilor deoarece nu au la bază contracte de muncă sau contracte individuale de munca cu timp partial, respectiv convenții civile.

La art.10 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, se prevede:

“Contractul individual de muncă este contractul în temeiul căruia o persoană fizică, denumită salariat, se obligă să presteze munca pentru și sub autoritatea unui angajator, persoană fizică sau juridică, în schimbul unei remunerații denumite salariu.”

Iar la art.101 din Codul muncii, modificat și completat prin OUG nr.55/2006, se prevede că :

“(1) Angajatorul poate încadra salariați cu program de lucru corespunzător unei fracțiuni de normă de cel puțin două ore pe zi, prin contracte individuale de muncă pe durată nedeterminată sau pe durată determinată, denumite contracte individuale de muncă cu timp parțial.”

Așadar, lipsa documentelor justificative, respectiv contracte de muncă/contracte de muncă cu timp parțial, convenții civile încheiate în baza Codului civil și ștate de plată nu poate justifica că aceste plăți efectuate din casierie către diverse persoane fizice ca fiind salarii.

De asemenea, în ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia aceste plăți reprezintă contravaloarea serviciilor prestate de persoanele fizice, natura acestora fiind înscrisă pe documentele de plată, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece societatea nu prezintă nici un fel de document din care să rezulte realitatea și necesitatea prestării serviciilor. Chiar și în situația în care aceste plăți ar fi reprezentat servicii prestate, în vederea acceptării la deducere la calculul profitului impozabil, societatea avea obligația prezentării contractelor de prestări servicii și documentelor justificative care să ateste realitatea prestării și dacă au fost efectuate în folosul activității desfășurată de societate.

Potrivit celor prezentate în mod legal organele de inspecție nu au acceptat la deducere aceste sume ca fiind cheltuieli de natură salarială și au încadrat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile pe motiv că nu sunt justificate cu documente.

Pe cale de consecință, întrucât suma de lei ce reprezintă bază de calcul pentru impozitul pe salarii nu reprezintă cheltuieli cu salariile și nici cheltuieli cu impozitul pe venitul din salarii în sumă de lei deductibile la calculul impozitului pe profit, nefiind justificate cu documente nu reprezintă cheltuieli aferente veniturilor impozabile realizate de societate.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la cheltuielile în sumă de lei, reprezentând valoarea neamortizată a clădirilor existente pe terenurile vândute celor trei asociați, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli în condițiile în care nu aduce în susținere argumente sau documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: trim.IV 2006
trim.I și trim.IV 2007.

În fapt, s-a constatat că în trim.IV 2006 societatea a vândut clădirile, neamortizate complet, ce se regăseau pe terenurile vândute în baza Contractului încheiat cu M Iși Contractului încheiat cu P F iar în trim.I 2007 societatea a vândut clădirile, neamortizate complet, ce se regăseau pe terenurile vândute în baza Contractului încheiat cu CC.

Prin Nota contabilă societatea a evidențiat în creditul contului 212 "Construcții" valoarea neamortizată a construcțiilor de pe aceste terenuri în sumă totală delei prin contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital" însă prin NC societatea a efectuat stornarea acestei note contabile.

De asemenea, **societatea a înregistrat valoarea rămasă neamortizată a clădirilor vândute conform contractelor mai sus menționate, la data de 31.12.2007** cu notele contabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **valoarea rămasă neamortizată în sumă de lei**, compusă din ... lei șilei aferentă clădirilor vândute în baza **Contractului** încheiat cu M I și **Contractului** încheiat cu P F **trebuia înregistrată pe trim.IV 2006** când au

avut loc tranzacțiile și s-au realizat veniturile, drept pentru care au majorat cheltuielile deductibile aferente trim.IV 2006.

În ceea ce privește valoarea rămasă neamortizată în sumă de lei aferentă clădirilor vândute în baza Contractul de vânzare încheiat cu administratorul CC organele de inspecție fiscală au constatat că trebuia înregistrată pe trim.I 2007 când a avut loc tranzacția și s-au realizat veniturile, drept pentru care au majorat cheltuielile deductibile aferente trim.I 2007 cu această sumă.

În trim.IV 2007, societatea avea înregistrată valoarea rămasă neamortizată în sumă totală de lei aferentă clădirilor vândute în baza celor trei contracte menționate mai sus astfel că, organele de inspecție fiscală au constatat că reprezintă **cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil deoarece acestea trebuiau înregistrate în trim.IV 2006 și trim.I 2007.**

În drept, potrivit prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Și ale art.21 alin.1 din același act normativ:

“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.”

Totodată, conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind 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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține 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 iar cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri sunt cheltuielile cu comercializarea bunurilor.

Potrivit celor de mai sus se reține că pentru clădirile vândute împreună cu terenurile pe care se află acestea , la data de 08.11.2006 și la data de 22.01.2007 societatea avea obligația înregistrării pe cheltuieli a valorii rămase neamortizate la data vânzării și nu la data de 31.12.2007 așa cum a procedat.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus evidențierea cheltuielilor cu valoarea rămasă neamortizată a clădirilor vândute pe trim.IV 2006 și trim.I 2007 și au stabilit ca nedeductibile aceste cheltuieli pe trim.IV 2007, înregistrate eronat de societate în această perioadă.

De altfel, la pag.37 din prin raportul de inspecție fiscală se precizează *"echipa de control a considerat suma de lei ca fiind cheltuială nedeductibilă, deoarece aceasta trebuia să fie înregistrată de către societate în trim.IV 2006 și trim.I 2007"*, acesta fiind considerentul pentru care au fost stabilite ca fiind cheltuieli nedeductibile pe trim.IV 2007, iar influența fiscală la calculul impozitului pe profit, pe perioada verificată, este zero.

Totodată, se reține că prin contestație nu se aduc în susținere alte argumente sau documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia neînregistrarea valorii neamortizate a clădirilor în sumă de lei pe trim.IV 2006 și trim.I 2007 reprezintă o omisiune, respectiv o eroare contabilă și trebuie înregistrată potrivit prevederilor art.63 din OMFP nr.1752/2005 astfel că în mod eronat au fost considerate cheltuieli nedeductibile fiscale, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile cheltuielile cu valoarea rămasă neamortizată în sumă de lei pe trim.IV 2007 în vederea anulării înregistrării efectuată de societate a acestei sume pe cheltuieli deductibile și, concomitent, a procedat la majorarea cheltuielilor deductibile pe trim.IV 2006 cu suma de lei și pe trim.I 2007 cu suma de lei, efectul fiscal la stabilirea impozitului pe profit fiind zero, având însă influențe fiscale la calculul majorărilor de întârziere pentru neplata la termen a impozitului pe profit.

Pe cale de consecință se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere că societatea nu aduce argumente pentru constatările din trim.III 2005 privind neevidențierea veniturilor din factura fiscală nr.157517/10.08.2005 și evidențierea eronată pe cheltuieli a

contravalorii înscrisă în trei facturi fiscale ce nu au fost emise de societate precum și potrivit celor prezentate în decizie la cap.B pct.1-4 :

- **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru**
 - impozitul pe profit în sumă delei;
 - accesorii în sumă de lei
- **se va desființa decizia de impunere pentru**
 - impozitul pe profit în sumă de lei;
 - accesorii în sumă delei.

C. În ceea ce privește suma de lei, reprezentând :

- **impozit pe profit;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **TVA;**
- **majorări de întârziere aferente TVA;**
- **impozit pe dividende,**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende,**

cauza supusa soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul contestației în condițiile în care procesul verbal ale cărui constatări se regasesc în raportul de inspectie fiscala în baza căruia a fost emisa decizia de impunere contestată a fost inaintat Parchetului de pe langa Judecătoria, așa cum reiese din adresa emisa de Direcția generală coordonare inspectie fiscală, aflată dosarul cauzei, în vederea stabilirii caracterului infracțional al faptelor constatate.

În fapt, prin decizia de impunere emisă în baza raportului de inspectie fiscala, s-a constatat că în perioada noiembrie 2006 – ianuarie 2007 societatea a încheiat trei contracte de vânzare-cumpărare și un precontract de vânzare-cumpărare, astfel:

Contractul de vânzare-cumpărare încheiat cu MI ce deține și calitatea de acționar cu o cotă de participare de 29,126600%, pentru un teren intravilan în com. V pe care există 11 obiective (barăci, hale, garduri) și în baza căruia s-a emis factura fiscală în sumă totală de lei, din care TVA în sumă de lei.

Contractul de vânzare-cumpărare încheiat cu P F, ce deține și calitatea de acționar cu o cotă de participare de 7,163460%, pentru un teren intravilan în com. V pe care există 5 obiective (hale, garduri) și în baza căruia s-a emis factura fiscală în sumă totală delei, din care TVA în sumă de lei.

Antecontractul de vânzare-cumpărare încheiat cu C C, ce deține și calitatea de acționar cu o cotă de participare de 63,589740%, pentru un teren intravilan în com. V cu suprafața de mp, pe care există 15 obiective (clădiri, hale, garduri) și Act de dezmembrământ și contract de vânzare-cumpărare încheiat cu administratorul C C, pentru un teren intravilan în com. V cu suprafața de..... mp, față demp stabilit prin antecontract. Societatea a emis factura cu valoarea delei, din care TVA în sumă delei, ca urmare a controlului inopinat efectuat de o echipă de control din cadrul ANAF.

Din verificarea înregistrării în contabilitate a celor trei tranzacții organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a stabilit prețul de vânzare sub prețul pieței astfel că, au procedat la estimarea prețului de piață practicat în perioada verificată.

În baza informațiilor primite de la Uniunea Națională a Notarilor Publici cu privire la prețurile informative pentru imobile, respectiv terenuri, clădiri și anexe, organele de inspecție fiscală au stabilit ca preț de referință prețul practicat în anul 2006 de ... euro/mp la care au adăugat și valoarea rămasă neamortizată a clădirilor, stabilind astfel venituri suplimentare în sumă de lei .

Având în vedere că cele trei persoane fizice cu care au fost încheiate contractele de vânzare-cumpărare sunt și acționari ai societății organele de inspecție fiscală au considerat diferența drept dividend conform art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit celor constatate organele de inspecție fiscală au calculat obligații fiscale suplimentare în sumă totală de lei constând în impozit pe profit, TVA și impozit pe dividende.

Față de cele constatate, prin Decizia de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală, ale cărui constatări se regăsesc și în procesul verbal, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei impozit pe profit în sumă de lei, TVA în sumă de lei și impozit pe dividende în sumă de lei și accesorii aferente acestora.

Prin adresa, aflată în copie dosarul cauzei, Direcția generală coordonare inspecție fiscală a sesizat Parchetul de pe lângă Judecătoria, înaintând procesul verbal, ale caror constatari se regăsesc în raportul de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă decizia de impunere, în conformitate cu prevederile art.108 alin.(1) din Ordonanța Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în vederea cercetării și stabilirii de către organele de cercetare penală, dacă faptele constatate ar putea întruni elemente constitutive ale unor infracțiuni prevăzute la art.9 alin.1 din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare.

În drept, art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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 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 înrîurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă".

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale prin decizia de impunere și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite de reprezentanții societății există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

Aceasta interdependență constă în faptul că în cauză se ridică problema dacă prin vânzarea terenurilor și anexelor aflate pe acestea de către societate acționarilor majoritari ai acesteia la prețuri mai mici decât prețul de piață practicat la imobile pe anul 2006 a fost ascunsă sursa impozabilă, cu consecința denaturării obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat.

În consecință, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, nu se poate pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere faptul că în speță se pune problema stabilirii dacă societatea a ascuns sursa impozabilă.

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale menționate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă pentru suma de lei reprezentand: lei – impozit pe profit lei – TVA; lei – impozit pe dividende precum și pentru accesoriile aferente obligațiilor fiscale.

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

D. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Referitor la suma delei reprezentând :

**taxa pe valoarea adăugată ;
accesorii.**

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: 01.01.2005 – 31.12.2007.

În fapt, prin decizia de impunere contestată a fost stabilită TVA suplimentară de plată în cuantum de lei și accesorii aferente, din care TVA în cuantum delei a fost analizată la capitolul C din prezenta decizie.

Stabilirea TVA suplimentară de plată a fost efectuată ca urmare a constatărilor referitoare la înregistrarea TVA în sumă de ca deductibilă și colectată aferentă vânzării imobilului, neevidențierea TVA colectată în sumă ... lei înscrisă în factura, neacceptarea la deducere a TVA în sumă de ... lei înscrisă în trei facturi fiscale ce nu aparțin societății, a recalculării TVA deductibilă aferentă contractelor de închiriere pentru care societatea nu a făcut dovada cu documente a depunerii opțiunii privind taxarea acestor operațiuni.

Pentru aceste constatări societatea nu prezintă în susținere nici un fel de argument.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, potrivit căror:

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

- a) motivele de fapt și de drept; [...]*
- d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste TVA stabilită suplimentar de plată și accesoriile aferente se va respinge contestația ca nemotivată pentru TVA în sumă de lei și accesoriile aferente.

E. IMPOZIT PE DIVIDENDE

Referitor la suma delei, reprezentând :

- **impozitul pe dividende ;**
- accesorii aferente,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța dacă societatea datorează sumele stabilite cu titlu de impozit pe dividende în condițiile în care pe anul 2007 societatea a realizat pierdere, pe perioada 2005 – 2006 nu s-a analizat dacă societatea a efectuat repartizarea la dividende a profitului net iar sumele ridicate din casierie de administratorul societății nu reprezintă contravaloarea bunurilor sau serviciilor furnizate în favoarea acționarilor sau asociaților.

Perioada verificată : 01.01.2005 – 31.12.2007.

În fapt, s-a constatat că pe perioada verificată administratorul societății CC a ridicat din casieria societății suma de lei din care a decontat suma de lei, diferența de lei reprezentând sume ce nu pot fi justificate ca fiind utilizate în interesul societății astfel că, au fost încadrate în categoria dividendelor și a fost calculat în sarcina societății impozit pe dividende în sumă de lei

Societatea susține că aceste sume sunt evidențiate în soldul contului 461.10 «*Crețu Constantin* » la data de 31.12.2007 și nu în contul 542 'Avansuri de trezorerie' și reprezintă împrumut financiar pe care administratorul societății trebuie să-l restituie împreună cu daune-interese sau alte daune conform art.1084 din Codul civil precum și faptul că pe perioada 2005 – 2007 societatea a realizat pierdere.

În drept, potrivit art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:[...]

Dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend. De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.”

Iar conform art.67 din același act normativ :

“ (1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 10% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

Totodată, potrivit art.19 alin.2 și 3 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2005:

“(2) Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia.

(3) Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale.”

Iar conform art.67 alin.3 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, care precizează:

“(3) Nu se vor putea distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul prevede că dividendele reprezintă o distribuire în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

Potrivit pct.6.48 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene*), în vigoare pe anul 2005 :

“ 6.48. - În notele explicative trebuie să se prezinte separat repartizarea profitului net pe destinații, respectiv:

- a) sumele repartizate la rezerve;**
- b) sumele repartizate pentru acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți;**
- c) dividende;**
- d) alte repartizări.”**

Iar potrivit art.222 alin.3 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“222. - (3) Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.”

Potrivit celor prezentate se reține că sumele încasate de acționarul principal al societății pot fi încadrate ca fiind de natura dividendelor și pe cale de consecință impozitate ca dividende numai în situația în care s-a efectuat repartizarea profitului net înregistrat de societate la dividende, or organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă pe perioada 2005 – 2006, societatea a efectuat repartizarea profitului net înregistrat de societate la dividende.

De asemenea, având în vedere că pe anul 2007 societatea a realizat pierdere, se reține că, nerealizând profit, persoana juridică nu poate repartiza profitul net cu destinația dividende.

În ceea ce privește prevederile art.7 pct.21 alin.2 din Codul fiscal: **“[...] De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend”** nu sunt incidente speței deoarece din constatările organelor de inspecție fiscală nu reiese că suma achitată de persoana juridică administratorului societății care este și acționarul principal reprezintă contravaloarea bunurilor sau serviciilor furnizate în favoarea acestuia.

Ca urmare, se va desființa decizia de impunere contestată pentru impozitul pe dividende în sumă de lei urmând ca organele de inspecție fiscală să încadreze sumele ridicate din casieria societății de administratorul societății, nerestituite până la data verificării, în funcție de prevederile legale în vigoare pe perioada verificată.

F. IMPOZIT PE VENITUL DIN SALARII SI CONTRIBUTII SOCIALE

În ceea ce privește suma de lei, reprezentând :

- **impozit pe veniturile din salarii :**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii;**
- **CAS datorată de angajator;**
- **accesorii aferente CAS datorată de angajator;**
- **CAS datorată de asigurați;**
- **accesorii aferente CAS datorată de asigurați;**
- **contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator;**
- **accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;**
- **contribuția de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați;**
- **accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;**
- **CASS datorată de angajator;**
- **accesorii aferente CASS datorată de angajator;**
- **CASS datorată de asigurați;**
- **accesorii aferente CASS datorată de asigurați;**
- **contribuția socială pentru accidente și boli profesionale;**
- **accesorii aferente contribuției sociale pentru accidente și boli profesionale;**
- **contribuția pentru concedii medicale;**
- **accesorii aferente contribuției pentru concedii medicale;**
- **contribuție fondul de garantare salarii;**
- **accesorii aferente contribuției la fondul de garantare salarii,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale aferente sumelor achitate pe bază de dispoziție de plată către casierie pentru Storobăneanu Ion cu mențiunile « *datorii contract W* » și « *datorii E* » în condițiile în care persoana fizică declară că acestea reprezintă premii salariale.

Perioada verificată : anul 2007.

În fapt, în perioada februarie - martie 2007 societatea a achitat prin casierie suma de lei pe baza de dispoziții de plată către casierie, emise pentru Storobăneanu Paul, pe care erau înscrise mențiunile « *datorii contract W* » și « *datorii E* » .

Organele de inspecție fiscală au constatat că această sumă reprezintă ” venit de natură salarială acordat de societate” și în baza art.55 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la calculul impozitului pe venitul din salarii în sumă de ... lei și accesorii aferente.

De asemenea, au fost calculate în sarcina societății CAS, contribuție de asigurări pentru șomaj, CASS, contribuția la fondul de concedii și indemnizații datorat de angajatori, contribuția la fondul pentru accidente de muncă și contribuția la fondul de garantare pentru veniturile de natură salarială în sumă delei precum și accesorii aferente acestora.

Societatea aduce argumente în sensul că plățile efectuate prin casierie reprezintă decontări în cadrul Contractului de asociere în participațiune care nu au fost incluse în decontul de cheltuieli transmis acestor societăți și au fost eronat încadrate ca fiind venituri de natură salarială deoarece reprezintă plăți de contribuții la Asigurările Sociale efectuate în contul acestor societăți.

De asemenea, contestatoarea consideră că aceste plăți neincluse în deconturile de cheltuieli aferente asocierilor în participațiune reprezintă cheltuieli nedeductibile conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.55 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.”

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

c) drepturile de soldă lunară, indemnizațiile, primele, premiile, sporurile și alte drepturi ale personalului militar, acordate potrivit legii;”.

Potrivit pct.68 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

“68. Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:

- salariile de bază;
- sporurile și adaosurile de orice fel;
- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;
- recompensele și **premiile de orice fel;[...]**”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus se datorează impozit pe venitul din salarii pentru veniturile obținute de persoanele fizice în baza unui contract de muncă prin care se obligă să presteze o muncă sau un serviciu în favoarea societății în schimbul unei remunerații.

Din procesul verbal încheiat de organele din cadrul Direcției Antifraudă Fiscală din Ministerul Finanțelor Publice la SC T SA, în urma unui control inopinat în vederea soluționării adresei, rezultă că prin nota explicativă dată de S P, ce deținea funcția de director la societatea verificată, referitor la suma de lei, acesta a declarat că **“sumele încasate au fost dispuse de conducerea societății, reprezentând premii salariale”**. De asemenea, s-a constatat că aceste sume au fost achitate pentru recompensarea activității desfășurate de S P de-a lungul mai multor ani, alături de administratorul societății CC, în cadrul mai multor societăți, că au fost evidențiate în debitul contului 461”*debitori diverși*” și creditul contului 5311”*casa în lei*” precum și faptul că nota contabilă aferentă acestor operațiuni are înscrisă explicația “S P (prin C C)”.

Având în vedere cele constatate prin procesul verbal încheiat de organele din cadrul Direcției Antifraudă Fiscală din Ministerul Finanțelor Publice precum și cele declarate de persoana fizică S P ce avea calitatea de angajat al societății în funcția de director, se reține că potrivit prevederilor legale în vigoare pe perioada verificată veniturile încasate constând în premii reprezintă venituri de natură salarială.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat această sumă ca fiind venituri de natură salarială și au calculat impozit pe venitul din salarii în sumă delei datorat bugetului.

Astfel, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contestatoarei potrivit căruia reprezintă cheltuieli nedeductibile conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal având în vedere că persoana fizică a declarat că această sumă reprezintă premii, respectiv venituri de natură salarială.

Pe cale de consecință, având în vedere veniturile de natură salarială ce reprezintă bază impozabilă pentru impozitul pe venitul din salarii

conform prevederilor legale în vigoare societatea datorează contribuții sociale.

În drept, pentru contribuțiile la asigurările sociale sunt incidente prevederile art.18 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale

“(1) În sistemul public sunt contribuabili, după caz:

- a) asigurații care datorează contribuții individuale de asigurări sociale;*
- b) angajatorii;”*

iar potrivit art.21 alin.2 și 3 din același act normativ :

*“(2) **Contribuția individuală de asigurări sociale se datorează de asigurații** prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II, iar cota contribuției individuale de asigurări sociale se stabilește prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat.*

*(3) **Contribuția de asigurări sociale datorată de angajatori** reprezintă diferența dintre nivelul cotelor de contribuții de asigurări sociale stabilite diferențiat, în funcție de condițiile de muncă, prin legea anuală a bugetului asigurărilor sociale de stat, și nivelul cotei contribuției individuale de asigurări sociale.”*

Totodată, referitor la contribuțiile de asigurări pentru șomaj, potrivit art.24. 26 și art.28 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă

“(1) Veniturile bugetului asigurărilor pentru șomaj se constituie din:

- a) contribuțiile angajatorilor și ale persoanelor juridice la care își desfășoară activitatea asigurații prevăzuți la art. 19 lit. b) - e), asimilate angajatorului, potrivit prezentei legi;*
- b) contribuțiile individuale ale persoanelor prevăzute la art. 19;”*

“ART:26

Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 2,5%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de persoanele asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19.”

“ART. 28)*

Persoanele asigurate în baza contractului de asigurare pentru șomaj, prevăzute la art. 20, au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 3,5%, aplicată asupra venitului lunar declarat în contractul de asigurare pentru șomaj”.

De asemenea, în ceea ce privește contribuția la asigurările sociale de sănătate, sunt incidente art.257 și art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății :

“ART. 257

(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1)

ART. 258

(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurării au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 7% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.”

Conform art.4 alin.2 din OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate:

*“2) Începând cu data de 1 ianuarie 2006, **cota de contribuție pentru concedii și indemnizații**, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata drepturilor prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, este de 0,85%, aplicată la fondul de salarii sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj, asupra veniturilor supuse impozitului pe venit ori asupra veniturilor cuprinse în contractul de asigurări sociale încheiat de persoanele prevăzute la art. 1 alin. (2) lit. e), și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.”*

Totodată, potrivit art.96 alin.1 din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale:

“ (1) Datorează contribuții de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale următorii:

*a) angajatorii, pentru asigurații prevăzuți la **art. 5 și 7;**”*

Iar conform art.7 din Legea nr.200/2006 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale:

“ (1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare, în cotă de 0,25%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de salariați.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus societățile comerciale au obligația calculării și virării contribuțiilor sociale în funcție de fondul de salarii brut realizat lunar .

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe venitul din salarii în sumă de lei precum și pentru CAS datorată de angajator în sumă de lei, CAS datorată de asigurați în sumă delei, contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator în sumă de ...lei, contribuția de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați în sumă de ...lei, CASS datorată de angajator în sumă de ...lei, CASS datorată de asigurați în sumă de lei, contribuția socială pentru accidente și boli profesionale în sumă de ... lei, contribuția pentru concedii medicale în sumă de ...lei, contribuție fondul de garantare salarii în sumă de .. lei.

Totodată, având în vedere principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru majorările de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii în sumă de lei și pentru majorările de întârziere aferente contribuțiilor sociale în sumă totală de lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.19 alin.1 și 3, art.21 alin.1, art.21 alin.4 lit.f), art.55, art.67 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.12, 16, 22 și 44 din HG nr.44/2004, art.206 alin.1 și art.214(3) din OG nr.92/2003, republicată, art.18 și art.21 din Legea nr.19/2000, art.24, 26 și art.28 din Legea nr.76/2002, art.257 și art.258 din Legea nr.95/2006, art.4 alin.2 din OUG nr.158/2005, art.96 alin.1 din Legea nr.346/2002 și art.7 din Legea nr.200/2006 coroborate cu art.205, 206, 207 și 209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea contestației formulată de SC T SA ca neîntemeiată **pentru suma de** lei , reprezentând:

- impozit pe profit;
- dobânzi /majorari de intârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

- impozit pe veniturile din salarii;
majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii;
- CAS datorată de angajator;
- accesorii aferente CAS datorată de angajator;
- CAS datorata de asigurați;
- accesorii aferente CAS datorată de asigurați;
- contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator;
- accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- contribuția de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați;
- accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- CASS datorată de angajator;
- accesorii aferente CASS datorată de angajator;
- CASS datorată de asigurați;
- accesorii aferente CASS datorată de asigurați;
- contribuția socială pentru accidente și boli

- profesionale;
- accesorii aferente contribuției sociale pentru accidente și boli profesionale;
- contribuția pentru concedii medicale;
- accesorii aferente contribuției pentru concedii medicale;
- contribuție fondul de garantare salarii;
- accesorii aferente contribuției la fondul de garantare salarii.

2. Respingerea contestației formulată de SC T SA ca nemotivată **pentru suma de lei** , reprezentând:
 taxa pe valoarea adăugată ;
 majorări de întârziere aferente TVA.

3. Desființarea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției de Coordonare a Inspecției Fiscale, **pentru suma de lei**, reprezentând:

- impozit pe profit;
- dobânzi /majorari de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- impozit pe dividende ;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende,

urmand ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit tinând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

4. Suspendarea soluționării contestației formulată de SC T SA impotriva deciziei de impunere pentru suma delei, **reprezentând** :

- impozit pe profit;**
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- TVA;**
- majorări de întârziere aferente TVA;**
- impozit pe dividende,**
- majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende,**

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura 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 incetarea motivului care a determinat suspendarea acesta să fie înaintat organului competent, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pronunțată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.