

## D E C I Z I A nr. 48 / 8 / 19.01.2015

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din C..., reprezentată prin SCPA ... din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../ ...2014.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr.../ ...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../ ...2014, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în sat C..., comuna ..., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., cu sediul procesual ales în ..., ..., nr. ..., ap. ..., jud. ..., reprezentată prin SCPA ... din ...

Contestația a fost depusă la AJFP ..., fiind înregistrată sub nr.../ ...2014.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../ ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr.../ ...2014, și vizează suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

... lei – impozitul pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

Contestația este autenticată, purtând amprenta ștampilei și semnătura SCPA ... din ..., la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr.../ ...2014.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care Decizia de impunere nr.../ ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a fost comunicată în data de ...2014 (conform semnăturii și ștampilei societății de pe adresa de înaintare), iar contestația a fost înregistrată la AJFP ... sub nr.../ ...2014.

În speță, sunt aplicabile prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și dispozițiile exprese ale art.17 din OUG nr.74/2013, coroborat cu art.12 din HG nr.520/2013.

**I.** Prin contestația formulată, SC X SRL din sat C..., comuna ..., reprezentată prin SCPA ... din ..., susține următoarele:

**I.1.** Cu privire la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit;  
... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;  
... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,  
petenta susține că decizia de impunere nr.../ ...2014 este nelegală întrucât modificarea bazei de impunere a impozitului pe profit prin stabilirea unei baze impozabile suplimentare în sumă de ... lei este eronată, invocând următoarele:

**a)** referitor la suma de ... lei reprezentând cheltuială nedeductibilă;

Petenta susține că organul de inspecție fiscală a calculat, în mod eronat, valoarea cheltuielilor nedeductibile aferente perioadei ianuarie 2010 - iunie 2011, majorând în mod nelegal baza de impunere a impozitului pe profit suplimentar cu suma de ... lei.

Petenta arată că din analizarea celor menționate în cadrul raportului de inspecție fiscală nr.../ ...2014 la pag.6, la determinarea cheltuielilor aferente refuzurilor de materii prime livrate în anul 2011, organul de inspecție fiscală nu a mai efectuat diferența între cheltuielile recalculat prin determinarea marjei comerciale (... lei) și cheltuielile aferente refuzurilor de materii prime înregistrate de petentă în contabilitate în cursul anului 2011 (... lei).

Diferența anterior menționată se ridică la nivelul sumei de ... lei. Această diferență trebuia însumată cu suma de ... lei (diferența dintre cheltuielile recalculat de organul de inspecție fiscală, prin determinarea marjei comerciale în anul 2010 - ... lei și cheltuielile aferente refuzurilor de materii prime înregistrate în contabilitate în cursul anului 2010 - ... lei), rezultând astfel totalul cheltuielilor nedeductibile aferente perioadei ianuarie 2010 - iunie 2011 în cuantum de ... lei.

Organul de inspecție fiscală a omis să realizeze diferența anterior menționată și să ia în calcul cheltuielile aferente refuzurilor de materii prime în sumă de ... lei din anul 2011.

Suma de ... lei (... lei + ... lei) stabilită de acesta ca și cheltuială nedeductibilă aferentă perioadei ianuarie 2010 - iunie 2011 rezultă din însumarea sumei de ... lei (diferența dintre cheltuielile recalculat de organul de inspecție fiscală în anul 2010 de ... lei și cheltuielile aferente refuzurilor de materii prime înregistrate în contabilitate în cursul anului 2010 de ... lei), cu suma de ... lei (cheltuielile recalculat de organul de inspecție fiscală în anul 2011).

Față de cele mai sus prezentate, petenta susține că valoarea corectă a cheltuielilor nedeductibile aferente perioadei ianuarie 2010 - iunie 2011 este de ... lei, iar nu de ... lei cum s-a reținut în cadrul raportului de inspecție fiscală.

**b)** referitor la suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile;

Petenta arată că suma de ... lei reprezintă contravaloarea unor prestații efectuate de DJ, organizări de evenimente, producție și difuzare film, publicitate aferentă acestor evenimente, inscripționări de tricouri, care au fost considerate de către fostul administrator, D... R..., cheltuieli menite a promova societatea și atragerea de noi clienți.

Toate activitățile menționate în cadrul raportului de inspecție referitoare la prestațiile efectuate de DJ, organizări de evenimente, producție și difuzare film, publicitate aferentă acestor evenimente, inscripționări de tricouri, reprezentau, în concepția fostului administrator, cheltuieli care au avut drept scop promovarea societatea și atragerea de noi clienți.

Pe cale de consecință, petenta susține că toate cheltuielile astfel realizate, cuantificate la nivelul sumei de ... lei reprezintă cheltuieli deductibile.

- I.2.** Cu privire la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:
- ... lei – impozitul pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;
  - ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;
  - ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

Petenta susține că nu datorează impozitul pe veniturile din investiții în cuantum de ... lei și nici obligațiile fiscale accesorii acestuia stabilite de organul de inspecție fiscală raportat la prevederile art.67 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal, având în vedere că nu este dobânditoarea părților sociale cesionate de D... R....

Petenta arată că la baza stabilirii acestor obligații fiscale suplimentare a stat, potrivit raportului de inspecție fiscală nr. .../ ...2014, cesiunea părților sociale deținute de fostul asociat D... R... către asociatul majoritar, persoană juridică austriacă, M... G... GesmbH. Prețul cesiunii a fost de ... euro.

Hotărârea A.G.A. nr. .../ ...2010, prin care s-a realizat cesiunea, a fost adoptată cu acordul unanim al tuturor asociaților petentei de la acel moment, respectiv cu acordul M... G... GesmbH (persoană juridică austriacă, ce deținea o participație la capitalul social de 71,485%), M... T... Ltd (persoană juridică din Liechtenstein, ce deținea și deține o participație la capitalul social de 24,883%) și cu acordul lui D... R... (ce deținea o participație la capitalul social de 3,632%).

Petenta arată că, după cum s-a reținut în mod corect în cadrul raportului de inspecție fiscală, prin sentința civilă .../.../...2012 pronunțată de Tribunalul ... în dosarul nr. .../.../...2012, rămasă irevocabilă prin respingerea apelului, respectiv recursului formulat de M... G... GesmbH (cesionarul părților sociale deținute de D... R...), s-a dispus obligarea acestei societăți la plata sumei de ... euro și a dobânzii legale aferente, cu titlu de contravaloare a părților sociale.

Petenta invocă faptul că potrivit art.67 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal:

*"Calculul, reținerea și virarea impozitului pe veniturile din investiții, altele decât cele prevăzute la alin. (1) și (2) se efectuează astfel:*

*b) în cazul câștigurilor determinate din transferul valorilor mobiliare, în cazul societăților închise, și din transferul părților sociale, obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine dobânditorului. Calculul și reținerea impozitului de către dobânditor se efectuează la momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți. Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra câștigului, la fiecare tranzacție, impozitul fiind final. Transmiterea dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare sau a părților sociale trebuie înscrisă în registrul comerțului și/sau în registrul asociaților/acționarilor, după caz, operațiune care nu se poate efectua fără justificarea virării impozitului la bugetul de stat. Termenul de virare a impozitului este până la data la care se depun documentele pentru transcrierea dreptului de proprietate asupra părților sociale sau a valorilor mobiliare la registrul comerțului ori în registrul acționarilor, după caz, indiferent dacă plata titlurilor respective se face sau nu eşalonat"*

Petenta susține că, raportat la prevederile art.67 alin.(3) din Codul fiscal anterior citat, obligația de calcul, reținere și virare a impozitului pe veniturile din investiții, în cazul câștigurilor ce-și au izvorul în transferul părților îi revine dobânditorului părților sociale. Or, dobânditorul părților sociale cesionate de D... R... este M... G... GesmbH, asociatul majoritar al petentei. Acestei societăți îi incumbă sarcina de a calcula, reține și vira impozitul.

Întrucât M... G... GesmbH nu are sediul fiscal în România, petenta susține că organul de inspecția fiscală a apreciat, de la sine putere că petenta ar fi împuternicită M... G... GesmbH Austria în relația cu organele fiscale și că astfel ar fi avut obligația de a îndeplini, în numele și din averea M... G... GesmbH Austria, obligațiile acesteia din urmă față de organele fiscale. Nu se justifică altfel motivul pentru care a fost reținută în sarcina petentei obligația de plată a impozitului pe venitul din investiții în cuantum de ... lei și a obligațiilor fiscale accesorii acestuia.

Legăturile dintre petentă și M... G... GesmbH Austria nu implică, contrar celor reținute de organul de inspecție fiscală, o împuternicire dată de reprezentare în fața organelor fiscale a asociatului majoritar nerezident.

Pe cale de consecință, petenta susține că instituirea în sarcina sa a impozitului pe venitul din investiții în cuantum de ... lei, a majorărilor de întârziere aferente acestui impozit în cuantum de ... lei și a penalităților de întârziere de ... lei este nelegală.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală,** prin Decizia de impunere nr.../ ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza RIF nr.../ ...2014, au constatat următoarele:

**II.1** Cu privire la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:  
... lei – impozit pe profit;  
... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;  
... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la stabilirea impozitului pe profit suplimentar de ... lei au avut în vedere o bază impozabilă de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile/venituri impozabile suplimentar, și ținând cont de faptul că petenta își motivează contestația doar pentru cheltuielile în sumă de ... lei și ... lei, reținem doar constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la aceste sume, astfel:

**a)** Referitor la suma de ... lei reprezentând cheltuială nedeductibilă;

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada ianuarie 2010 - iunie 2011, SC X SRL înregistrează în evidența contabilă ca deductibile fiscal, refuzuri de materii prime vândute către diverși clienți, menționând că aceste refuzuri de materii prime nu au mai intrat în gestiunea societății. Înregistrarea în evidența contabilă se face prin nota contabilă - în roșu : 701 «Venituri din vânzarea produselor finite» = 418 «Clienți, facturi de întocmit», rezultând practic o stornare de venituri.

Pentru anul fiscal 2010, societatea a calculat din proprie inițiativă o cheltuială nedeductibilă (perisabilitate/declasare) aferentă refuzurilor de materii prime în sumă de ... lei, cheltuială de care a ținut cont la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit.

Pentru anul fiscal 2011, societatea a calculat o cheltuială nedeductibilă (perisabilități) aferentă refuzurilor de materii prime în sumă de ... lei, dar nu a ținut cont la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit de această cheltuială nedeductibilă.

Față de cheltuiala calculată de societate, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea cheltuielilor aferente refuzurilor de materii prime livrate, prin determinarea marjei comerciale ca raport între veniturile din vânzarea produselor finite și cheltuielile din vânzarea produselor finite (701/601). Astfel, s-a calculat o cheltuială aferentă refuzurilor de materii prime livrate în sumă de ... lei pentru anul 2010 și de ... lei pentru anul 2011, rezultând pentru anul 2010 o diferență în sumă de ... lei (... lei - ... lei), iar pentru anul 2011 în sumă de ... lei.

În consecință, având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit suma totală de ... lei ca și cheltuială nedeductibilă aferentă perioadei ianuarie 2010 – iunie 2011.

**b)** Referitor la suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile;

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în decursul perioadei iunie 2008 - decembrie 2009, SC X SRL înregistrează în evidența contabilă ca deductibile fiscal cheltuieli în sumă totală de ... lei reprezentând contravaloarea unor prestații efectuate de DJ, organizări de evenimente, producție și difuzare film, publicitate aferentă acestor evenimente, inscripționări de tricouri.

Deasemenea s-au mai constatat facturi de achiziții reprezentând contravaloarea unor deplasări interne și externe pentru DJ, contravaloarea acestor deplasări fiind înregistrate în conturile de cheltuieli 624 «Cheltuieli cu transportul», 625 «Cheltuieli cu deplasări, detașări» și 628 «Alte cheltuieli cu servicii la terți». Organele de inspecție fiscală au menționat că ponderea cea mai importantă din totalul facturilor înregistrate în evidența contabilă aferente deplasărilor interne și externe au mențiuni lacunare, de tipul «contravaloare deplasare externă», fără a fi precizată destinația, persoanele cărora le-au fost prestate serviciile, natura serviciilor (transport, cazare, etc), perioada deplasării, etc, pentru a se putea verifica de către echipa de inspecție fiscală dacă cheltuielile înregistrate în evidența financiar contabilă au fost efectuate în beneficiul societății, cu scopul obținerii de venituri taxabile sau au menționate nume al unor persoane care nu au fost niciodată angajate ale societății.

În consecință, având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că suma totală de ... lei înregistrată de către societate în perioada 2008 - 2009 aferentă prestațiilor prezentate mai sus, fără a avea însă documente justificative în acest sens, a fost stabilită ca și cheltuială nedeductibilă.

## **II.2. Cu privire la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:**

- ... lei – impozitul pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, în data de 25.03.2010, în baza Hotărârii AGA nr. .../ ...2010 au fost cesionate în întregime părțile sociale deținute de R... D... la SC X SRL către asociatul nerezident - persoana juridică M... G... GesmbH Austria pentru suma netă de ... euro.

Hotărârea AGA nr.../ ...2010 a fost publicată în Monitorul Oficial al României nr.../ ...2011 și înscrisă la poziția 3 în Registrul general al hotărârilor AGA de la sediul SC X SRL.

Conform hotărârii AGA nr. .../ ...2010, asociatul R... D... - cetățean român cesionează toate părțile sociale deținute de acesta la SC X SRL către



asociatul M... G... GesmbH, persoană juridică austriacă și anume ... părți sociale cu o valoare nominală totală de ... lei reprezentând ...% din capitalul social pentru suma de ... euro.

Urmare neachitării drepturilor bănești cu privire la cesionarea părților sociale, dl. R... D... a deschis acțiune la Tribunal, iar prin sentința nr. .../.../... din ...2012, Curtea de Casație și Justiție ... admite acțiunea formulată de R... D... și obligă pe M... G... GesmbH Austria la plata sumei de ... euro.

În urma deplasării la sediul SC X SRL, echipa de control a constatat că societatea a întocmit evidența contabilă până la data de 30.06.2011, ca urmare a aprobării prin hotărâre AGA a proiectului de fuziune între SC R... M... SA ..., în calitate de societate absorbantă și SC X SRL, în calitate de societate absorbită, fuziunea având ca efect dizolvarea fără lichidare a societății absorbite și transmiterea patrimoniului ei către societatea absorbantă.

Datorită faptului că evidența contabilă a fost preluată de SC R... M... SA ..., prin adresa nr. .../ ...2014, echipa de control a solicitat informații cu privire la tranzacționarea părților sociale de către D... R... în favoarea M... G... GesmbH Austria.

Prin adresa nr. .../ ...2014, înregistrată la AJFP ... - Inspekția Fiscală sub nr. .../ ...2014, SC R... M... SA ... comunică următoarele:

- SC R... M... SA ... nu a reținut și nu a virat impozit pe veniturile din investiții nici în numele M... G... GesmbH Austria, nici în numele SC X SRL C.... SC R... M... SA ... nu putea reține acest impozit deoarece doar a făcut plata pentru constituirea unui depozit la dispoziția "*Biroul Executorilor Judecătorești ... și ...*" în cuantumul stabilit de către aceștia și doar pentru încetarea executării silite pe care aceștia au demarat-o până la soluționarea definitive în justiție a litigiului dintre R... D... și SC X SRL.

- SC R... M... SA ... nu a depus în numele nimănui documente pentru înregistrarea cesiunii de părți sociale la Registrul Comerțului ... sau la registrul acționarilor.

Totodată prin adresa nr. .../ ...2014, echipa de control a solicitat informații și la ORC de pe lângă Tribunalul ... cu privire la transmiterea dreptului de proprietate asupra părților sociale și justificarea plății impozitului aferent la bugetul de stat conform prevederilor art.67 alin.(3) lit.b) din Legea 571/2003, republicată, privind Codul fiscal.

Prin adresa nr. .../ ...2014, înregistrată la AJFP ... - Inspekția Fiscală sub nr. .../ ...2014, ORC de pe lângă Tribunalul ... comunică următoarele:

- în baza Sentinței Comerciale nr. .../.../...2012 pronunțată de Tribunalul ... în dosarul nr. .../.../...2011 rămasă irevocabilă prin Decizia Civilă nr. 234/12.12.2012 a Curții de Apel ... și Decizia nr. .../ ...2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție s-a constatat încetarea calității de asociat a dlui. R... D..., s-a dispus obligarea societății M... G... GesmbH Austria la plata sumei de ... euro și dobândă legală aferentă, reprezentând contravaloarea părților sociale.

- dovada achitării impozitului la bugetul de stat nu a fost depusă la dosarul societății, cesiunea de părți sociale efectuându-se în baza Sentinței Judecătorești.

Urmare celor menționate mai sus, echipa de control a constatat ca SC X SRL C... nu a achitat impozitul datorat la bugetul de stat în sumă de ... lei (... lei x 16%) conform prevederilor art.67 alin.(3) lit.b) din Legea 571/2003, republicată, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Baza impozabilă pentru stabilirea impozitului pe veniturile din investiții s-a stabilit că diferența între valoarea părților sociale vândute la cursul BNR din ziua vânzării (... lei) și valoarea nominală a acestora stabilită prin actul constitutiv (... lei).

Astfel, valoarea în lei a părților sociale vândute este în sumă de ... lei (... euro x ... lei/euro).

Baza suplimentară pentru calculul impozitului pe investiții este în sumă de ... lei (... lei – ... lei), iar impozitul datorat la bugetul de stat este în sumă de ... lei (... lei x 16%).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL C... nu a achitat impozitul datorat la bugetul de stat în suma de ... lei (... lei x 16%) conform prevederilor art.67 alin.(3) lit.b) din Legea nr. 571/2003, republicată, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor pct. 144.3 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal:

*"Termenul de virare a impozitului este până la data la care se depun documentele pentru înregistrarea operațiunilor respective la Registrul Comerțului ori în registrul acționarilor, după caz, indiferent dacă plata titlurilor respective se face sau nu eşalonat".*

În consecință, pentru neachitarea la termen a impozitului pe investiții stabilit suplimentar de inspecția fiscală în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003, republicată și actualizată, au fost calculate majorări de întârziere (în procent de 0,1%, 0,05%, 0,04% și 0,03% pe zi de întârziere), aferente perioadei 26.03.2010 - 24.07.2014 în sumă totală de ... lei după cum urmează:

... lei x ... zile x 0,10% = ... lei

... lei x ... zile x 0,05% = ... lei

... lei x ... zile x 0,04% = ... lei

... lei x ... zile x 0,10% = ... lei

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe venitul din investiții stabilit suplimentar de inspecția fiscală în sumă totală de ... lei, în conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> alin.(2) lit.a) - c) din OG nr.92/2003, republicată și actualizată au fost calculate penalități de întârziere în procent de 15% pentru perioada 26.03.2010 - 24.07.2014 în sumă totală de ... lei. (... lei x 15%).



**III.** Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr.../ ...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../ ...2014, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în sat C..., comuna ..., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., cu sediul procesual ales în ..., nr. ..., ap. ..., jud. ..., reprezentată prin SCPA ... din ..., la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr.../ ...2014.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../ ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr.../ ...2014.

Prin Decizia de impunere nr.../ ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ...– Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr.../ ...2014, s-au stabilit de plată în sarcina contribuabilului suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – contribuții de asigurări sociale datorate de angajator stabilite suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale datorate de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale datorate de angajator;
- ... lei – contribuții de asigurări sociale reținute de la asigurați stabilite suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- ... lei – contribuții de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator stabilite suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuții de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuții de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;
- ... lei – contribuții de asigurări pentru șomaj datorate de angajator stabilite suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuții de asigurări pentru șomaj datorate de angajator;

- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorate de angajator;
- ... lei – contribuții de asigurări pentru șomaj reținute de la asigurați stabilite suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținute de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținute de la asigurați;
- ... lei – contribuții ale angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale stabilite suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției ale angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției ale angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – contribuții pentru asigurări de sănătate datorate de angajator stabilite suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorate de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorate de angajator;
- ... lei – contribuții pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați stabilite suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați;
- ... lei – contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice stabilite suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice;
- ... lei – impozitul pe venituri salariale;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri salariale;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri salariale;
- ... lei – impozitul pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

Petenta contestă parțial Decizia de impunere nr.../ ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr.../ ...2014, doar pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

... lei – impozitul pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare,

petenta susținând că:

- decizia de impunere nr.../ ...2014 este nelegală întrucât modificarea bazei de impunere a impozitului pe profit prin stabilirea unei baze impozabile suplimentare în sumă de ... lei este eronată, dar își motivează contestația doar pentru cheltuielile în sumă de ... lei, respectiv în sumă de ... lei;

- nu datorează impozitul pe veniturile din investiții în cuantum de ... lei și nici obligațiile fiscale accesorii aferente, respectiv ... lei majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere.

**III.1** Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au procedat la modificarea bazei de impunere a impozitului pe profit, în condițiile în care societatea contestatară nu aduce dovezi în susținerea motivației sale, documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la stabilirea impozitului pe profit suplimentar de ... lei au avut în vedere o bază impozabilă de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile/venituri impozabile suplimentar.

Cu toate că petenta susține că decizia de impunere nr.../ ...2014 este nelegală întrucât modificarea bazei de impunere a impozitului pe profit prin stabilirea unei baze impozabile suplimentare în sumă de ... lei este eronată, își motivează contestația doar pentru cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei, respectiv în sumă de ... lei.

**a)** Referitor la suma de ... lei reprezentând cheltuielile nedeductibile;

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada ianuarie 2010 - iunie 2011, SC X SRL înregistrează în evidența contabilă ca deductibile fiscal, refuzuri de materii prime vândute către diverși clienți, menționând că aceste refuzuri de materii prime nu au mai intrat în gestiunea societății. Înregistrarea în evidența contabilă se face prin nota contabilă - în roșu

: 701 «Venituri din vanzarea produselor finite» = 418 «Clienți, facturi de întocmit», rezultând practic o stornare de venituri.

Pentru anul fiscal 2010, societatea a calculat din proprie inițiativă o cheltuială nedeductibilă (perisabilitate/declasare) aferentă refuzurilor de materii prime în sumă de ... lei, cheltuiala de care a ținut cont la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit.

Pentru anul fiscal 2011, însă societatea a calculat o cheltuială nedeductibilă (perisabilități) aferentă refuzurilor de materii prime în sumă de ... lei, dar nu a ținut cont la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit de această cheltuială nedeductibilă.

Având în vedere aceste aspecte, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea cheltuielilor aferente refuzurilor de materii prime livrate, prin determinarea marjei comerciale ca raport între veniturile din vânzarea produselor finite și cheltuielile din vânzarea produselor finite (701/601). Astfel, s-a calculat o cheltuială aferentă refuzurilor de materii prime livrate în sumă de ... lei pentru anul 2010 și de ... lei pentru anul 2011, rezultând pentru anul 2010 o diferență în sumă de ... lei (... lei - ... lei), iar pentru anul 2011 în sumă de ... lei.

Referitor la susținerea petentei că la determinarea cheltuielilor aferente refuzurilor de materii prime livrate în anul 2011, organul de inspecție fiscală nu a mai efectuat diferența între cheltuielile recalculate prin determinarea marjei comerciale (... lei) și cheltuielile aferente refuzurilor de materii prime înregistrate de petentă în contabilitate în cursul anului 2011 (... lei), aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea atât la data efectuării inspecției fiscale, cât și la data depunerii contestației, nu a prezentat niciun document în susținerea celor afirmate, nu face niciun fel de referire la sumele reprezentând cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei înregistrate în Registrul de evidența fiscală, dar nepreluate în declarațiile cod 101 privind impozitul pe profit datorat fapt neîndeplinit de către societate.

În consecință, în mod corect:

- pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală, au stabilit o diferență în sumă de ... lei (... lei - ... lei), și au ținut cont de cheltuiala nedeductibilă (perisabilitate/declasare) aferentă refuzurilor de materii prime în sumă de ... lei, în condițiile în care și petenta a ținut cont de cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit;

- pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală, au stabilit o diferență în sumă de ... lei, și nu au ținut cont de cheltuiala nedeductibilă (perisabilitate/declasare) aferentă refuzurilor de materii prime în sumă de ... lei, în condițiile în care nici petenta nu a ținut cont de cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit.

În consecință, având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,  
“Art.21 - (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;”,*

organele de inspecție fiscală au stabilit suma totală de ... lei (... lei + ... lei) ca și cheltuială nedeductibilă aferentă perioadei ianuarie 2010 – iunie 2011.

**b) Referitor la suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile;**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în decursul perioadei iunie 2008 - decembrie 2009, SC X SRL înregistrează în evidența contabilă ca deductibile fiscal cheltuieli în sumă totală de ... lei reprezentând contravaloarea unor prestații efectuate de DJ, organizări de evenimente, producție și difuzare film, publicitate aferentă acestor evenimente, inscripționări de tricouri, contravaloarea unor deplasări interne și externe pentru DJ.

Organele de inspecție fiscală au menționat că ponderea cea mai importantă din totalul facturilor înregistrate în evidența contabilă aferente deplasărilor interne și externe au menționa lacunare, de tipul «contravaloare deplasare externă», fără a fi precizată destinația, persoanele cărora le-au fost prestate serviciile, natura serviciilor (transport, cazare, etc), perioada deplasării, etc, pentru a se putea verifica de către echipa de inspecție fiscală dacă cheltuielile înregistrate în evidența financiar contabilă au fost efectuate în beneficiul societății, cu scopul obținerii de venituri taxabile sau au menționate nume al unor persoane care nu au fost niciodată angajați.

Referitor la susținerea petentei că suma de ... lei reprezintă contravaloarea unor prestații efectuate de DJ, organizări de evenimente, producție și difuzare film, publicitate aferentă acestor evenimente, inscripționări de tricouri au fost considerate de către fostul administrator al subscrisei, D... R..., cheltuieli menite a promova societatea și atragerea de noi clienți, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea nu a prezentat nicio informație și niciun document în susținerea celor afirmate prin contestație.

În consecință, având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

*“Art.21 - (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;”,*

organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit ca și cheltuială nedeductibilă suma de ... lei, înregistrată de către societate, în perioada 2008 – 2009, aferentă prestațiilor prezentate mai sus, fără a avea însă documente justificative în acest sens.

În speță sunt incidente și prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...] d) dovezile pe care se întemeiază",*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*"[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

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

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii."*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun document prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală.

De asemenea pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*"11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;"*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că nu au fost respectate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în mod corect au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,



aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; ”,*

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar.

De asemenea, pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecția fiscală, în mod legal, au stabilit:

- în conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003, republicată și actualizată, au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de ... lei (în procent de 0,1%, 0,05%, 0,04% și 0,03% pe zi de întârziere) aferente perioadei 26.04.2008 - 24.07.2014;

- în conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> alin.(2) lit.a) - c) din OG nr.92/2003, republicată și actualizată au fost calculate penalități de întârziere în procent de 15% pentru perioada 26.03.2010 - 24.07.2014 în sumă totală de ... lei.

De asemenea, trebuie reținut și faptul că referitor la calculul de accesorii aferente impozitului pe investiții stabilit suplimentar, prin contestația formulată, SC X SRL nu arată alte motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la baza de calcul pentru accesorii, cota aplicată, data de la care au fost calculate accesoriiile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota de aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriiile.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

*c) motivele de fapt și de drept ,*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

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

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun argument prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală.

De asemenea pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Așadar, se reține că întrucât contestatoarea nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează:

*„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

În concluzie, se reține că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente prin care să combată stabilirea sumelor suplimentare în sumă de ... lei reprezentând:

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*,

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

**III.2.** Cu privire la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozitul pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare,

cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit, în sarcina societății contestatoare, plata impozitului pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, în condițiile în care petenta consideră că impozitul este datorat de persoana juridică nerezidentă M... G... GesmbH din Austria.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la SC X SRL s-au constatat următoarele:

În data de 25.03.2010, în baza Hotărârii AGA nr. .../ ...2010 au fost cesionate în întregime părțile sociale deținute de R... D... la SC X SRL către asociatul nerezident - persoana juridică M... G... GesmbH Austria pentru suma netă de ... euro.

Hotărârea AGA nr.... / ...2010 a fost publicată în Monitorul Oficial al României nr. ... / ...2011 și înscrisă la poziția 3 în Registrul general al hotărârilor AGA de la sediul SC X SRL.

Conform hotărârii AGA nr. ... / ...2010, asociatul R... D... - cetățean român cesionează toate părțile sociale deținute de acesta la SC X SRL către asociatul M... G... GesmbH, persoană juridică austriacă și anume ... părți sociale cu o valoare nominală totală de ... lei reprezentând ...% din capitalul social pentru suma de ... euro.

Echipa de control a constatat că SC X SRL nu a achitat impozitul pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea bazei impozabile pentru stabilirea impozitului pe veniturile din investiții, stabilind că baza suplimentară pentru calculul impozitului pe investiții este în sumă de ... lei (... lei – ... lei), ca diferența între valoarea părților sociale vândute la cursul BNR din ziua vânzării (... euro x ... lei/euro = ... lei) și valoarea nominală a acestora stabilită prin actul constitutiv (... lei), iar impozitul datorat la bugetul de stat este în sumă de ... lei (... lei x 16%).

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.67 alin.(3) lit.b) din Legea 571/2003, republicată, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

*“Reținerea impozitului din veniturile din investiții*

*Art.67*

*(3) Calculul, reținerea și virarea impozitului pe veniturile din investiții, altele decât cele prevăzute la alin. (1) și (2) se efectuează astfel:*

.....

*b) în cazul câștigurilor determinate din transferul valorilor mobiliare, în cazul societăților închise, și din transferul părților sociale, obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine dobânditorului. Calculul și reținerea impozitului de către dobânditor se efectuează la momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți. Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra câștigului, la fiecare tranzacție, impozitul fiind final. Transmiterea dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare sau a părților sociale trebuie înscrisă în registrul comerțului și/sau în registrul asociaților/acționarilor, după caz, operațiune care nu se poate efectua fără justificarea virării impozitului la bugetul de stat. Termenul de virare a impozitului este până la data la care se depun documentele pentru transcrierea dreptului de proprietate asupra părților sociale sau a valorilor mobiliare la registrul comerțului ori în registrul acționarilor, după caz, indiferent dacă plata titlurilor respective se face sau nu eşalonat;”*

coroborate cu prevederile HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, care la pct.144<sup>3</sup> precizează:

*“144<sup>3</sup>. Pentru tranzacțiile cu valori mobiliare în cazul societăților închise și părți sociale, încheiate anterior datei de 1 ianuarie 2007, pentru care părțile*

*contractante au convenit ca plata să se facă eșalonat, cotele de impozit sunt cele în vigoare la data încheierii contractului, iar termenul de virare a impozitului pentru plătitorii de astfel de venituri este până la data 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut. După data de 1 ianuarie 2007 pentru aceste tranzacții termenul de virare a impozitului datorat calculat la momentul încheierii tranzacției pe baza contractului este până la data la care se depun documentele pentru transcrierea dreptului de proprietate asupra părților sociale sau a valorilor mobiliare la registrul comerțului ori în registrul acționarilor, după caz.*

*În cazul operațiunilor de excludere/retragere/dobândire prin succesiune a părților sociale, baza impozabilă se stabilește astfel:*

*a) se determină suma reprezentând diferența între valoarea elementelor de activ și sumele reprezentând datoriile societății;*

*b) se determină excedentul sumei stabilite la lit. a) peste aportul la capitalul social al persoanei fizice beneficiare. În cazul succesiunilor suma reprezentând aportul la capitalul social este zero.*

*Calculul, reținerea și virarea impozitului se efectuează de persoana juridică la care persoana fizică asociată a deținut părțile sociale. Termenul de virare a impozitului este până la data la care se depun documentele pentru înregistrarea operațiunilor respective la registrul comerțului ori în registrul acționarilor, după caz, indiferent dacă plata titlurilor respective se face sau nu eșalonat.*

Referitor la susținerea petentei că impozitul pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare stabilit suplimentar, în sumă de ... lei, este datorat de persoana juridică nerezidentă M... G... GesmbH Austria, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum am arătat mai sus, calculul, reținerea și virarea impozitului se efectuează de persoana juridică la care persoana fizică a deținut părțile sociale.

În consecință, având în vedere prevederile art.67 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu precizările pct.144<sup>3</sup> din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit impozitul pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare stabilit suplimentar în suma de ... lei, în sarcina SC X SRL, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*



*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; ”,*

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de ... lei reprezentând impozitul pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL nu a achitat impozitul datorat la bugetul de stat în suma de ... lei (... lei x 16%) conform prevederilor art.67 alin.(3) lit.b) din Legea nr. 571/2003, republicată, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor pct.144.3 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal:

*“Termenul de virare a impozitului este până la data la care se depun documentele pentru înregistrarea operațiunilor respective la registrul comerțului ori în registrul acționarilor, după caz, indiferent dacă plata titlurilor respective se face sau nu eşalonat”.*

În consecință, pentru neachitarea la termen a impozitului pe investiții stabilit suplimentar de inspecția fiscală în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003, republicată și actualizată, au fost calculate majorări de întârziere (în procent de 0,1%, 0,05%, 0,04% și 0,03% pe zi de întârziere), aferente perioadei 26.03.2010 - 24.07.2014 în sumă totală de ... lei după cum urmează:

... lei x ... zile x 0,10% = ... lei

... lei x ... zile x 0,05% = ... lei

... lei x ... zile x 0,04% = ... lei

... lei x ... zile x 0,10% = ... lei

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe venitul din investiții stabilit suplimentar, în conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> alin.(2) lit.a) - c) din OG nr.92/2003, republicată și actualizată au fost calculate penalități de întârziere în procent de 15% pentru perioada 26.03.2010 - 24.07.2014 în sumă totală de ... lei (... lei x 15%).

Trebuie reținut faptul că referitor la calculul de accesorii aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare stabilit suplimentar, prin contestația formulată, SC X SRL nu arată alte motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la baza de calcul pentru accesorii, cota aplicată, data de la care au fost calculate accesoriiile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota de aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriiile.



În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

*c) motivele de fapt și de drept ,*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

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

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun argument prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală.

De asemenea pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Așadar, se reține că întrucât contestatoarea nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează:

*„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

În concluzie, se reține că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente prin care să combată stabilirea sumelor suplimentare în sumă de ... lei reprezentând:

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare,

motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*,

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, și a OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. ... / ...2015 se

## **D E C I D E :**

**1.** Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL din C..., reprezentată prin SCPA ... din ..., împotriva Deciziei de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2014, pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit.

**2.** Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de SC X SRL din C..., reprezentată prin SCPA ... din ..., împotriva Deciziei de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2014, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit:

**3.** Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL din C..., reprezentată prin SCPA ... din ..., împotriva Deciziei de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2014, pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

**4.** Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de SC X SRL din C..., reprezentată prin SCPA ... din ..., împotriva Deciziei de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2014, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

**5.** Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din sat C...,  
reprezentată prin SCPA ... din ...;
- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...