



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : contestatii.anaf@mfinante.ro

**Decizia nr. 421 / 2011
privind soluționarea contestației formulată
de S.C. .X. S.R.L. .X.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr. 909102/26.10.2010**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./18.10.2010 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X/26.10.2010, asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L.

S.C. .X. S.R.L. are sediul în .X. .X., Str. .X., nr.X, corp U1, jud. .X. și este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J26/X/2007, cod unic de înregistrare RO X.

S.C. .X. S.R.L. contestă în totalitate Decizia de impunere nr. .X./30.08.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr. .X./30.08.2010, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei - impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., în raport de data comunicării titlului de creanță, respectiv

10.09.2010 și data înregistrării contestației la Registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., respectiv **08.10.2010**, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația, aflată în original la dosarul cauzei.

Deși S.C. .X. S.R.L. solicită desființarea în întregime a actelor administrative atacate, aspectele contestate nu acoperă în întregime obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. .X./30.08.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. 1) și art. 209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. .X..

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. din .X., susține următoarele:

A. Referitor la impozitul pe profit:

Societatea consideră că organele de inspecție au tratat aspectele fiscale într-un mod lapidar, deoarece foarte multe documente nu au fost considerate ca fiind justificative.

Astfel **S.C. .X. S.R.L.** contestă următoarele:

1) Punctele a), b), d), u) (punctul „u” cu referire la Contractul de consultanță nr..X..03.2007).

Referitor la colaborarea cu producătorul de motoare .X. din Italia:

La sfârșitul anului 2006, după realizarea unor prospectări de piață, societatea a luat în considerare posibilitatea de dezvoltare a firmei prin intermediul unei noi direcții prevăzute de comerțul cu produse (autovehicule și piese) motoare.

În acest sens, S.C. .X. S.R.L. susține că a pus bazele unei colaborări cu o firmă de renume în acest sector de piață din Italia, în speță .X., firmă și marcă producătoare de motoare, în sensul în care studiile realizate dovedeau faptul că acestea reprezintă o marcă foarte bine comercializată în România.

Pentru ca S.C. .X. S.R.L. .X. să devină importator al produselor .X., societatea susține că i s-au cerut a fi îndeplinite în prealabil o serie de condiții care să dovedească practic garanțiile și seriozitatea firmei .X. ca importator care folosește marca acestei mari firme.

Pentru asigurarea acestor condiții, S.C. .X. S.R.L. susține că a fost perfectat Contractul de agenție comercială nr. .X./20.08.2007 cu S.C. .X. .X. S.R.L., contract ce trebuia să fie în derulare la momentul prezentării către producător, astfel că s-a convenit plata unui avans, fiind emisă în acest sens factura fiscală nr..X./15.09.2009.

În încercarea de a încheia cu producătorul acel contract, contestatoarea susține că demersurile, nu au avut rezultatul dorit, datorită faptului că firma .X. nu

a mai acceptat să colaboreze, în condițiile în care deja începeau să se simtă efectele crizei economice în Europa, iar S.C. .X. S.R.L. nu a mai prezentat interes la nivelul conducerii acelui producător.

S.C. .X. S.R.L. susține că prestarea serviciilor din partea S.C. .X. .X. S.R.L nu s-a mai justificat în condițiile în care nu s-a încheiat contractul cu producătorul .X., sens în care, contractul de agenție comercială a expirat și serviciile prevăzute în contract nu s-au efectuat.

Referitor la Contractul de service nr. .X.03.2007, pe care organele de inspecție fiscală l-au etichetat ca fiind de consultanță, S.C. .X. S.R.L. precizează că se încadrează în cerințele producătorului .X., în sensul că trebuia să prezinte viabilitate în ceea ce privește asigurarea oricăror lucrări specifice de service sau mentenanță, iar pentru a demonstra seriozitatea colaborării, contestatoarea a încheiat contractul pe durata a 5 ani, iar pentru a fi opozabil acesta trebuia deja să producă efecte, sens în care s-au achitat sume cu titlu de avans către prestator, cu factura proformă nr. .X./26.12.2007 (factură ce nu a fost identificată la momentul inspecției fiscale), reprezentând *"Avans prestări servicii conform contract nr .X..03.2007*, înregistrată în Registrul jurnal și în contabilitatea .X., fapt ce demonstrează intenția de dezvoltare urmărită de societate prin aceste demersuri.

Având în vedere că societatea consideră că factura proformă nr. .X./26.12.2007 îndeplinește toate condițiile precizate de legislație, solicită acordarea dreptului de deducere la calculul impozitului pe profit a sumei de .X. lei.

De asemenea, societatea susține că au fost emise două facturi fiscale, respectiv nr. .X./2008 și nr. .X./2008, iar sumele achitate au fost considerate ca și cheltuieli deductibile.

La momentul la care proiectul de a deveni reprezentanți .X. a eșuat, S.C. .X. S.R.L. susține că, în contextul riscului economic pe care îl înregistrează orice activitate comercială pe fondul unor efecte negative la nivel mondial, serviciile pe care le oferea prestatorul nu s-au mai justificat, sens în care contractul a fost reziliat, cu repunerea părților în situația anterioară.

2) Punctele e), g), h), t), u) (punctul „u” cu referire la nr. 2 Contractul de consultanță nr. .X./01.11.2007, Contractul de consultanță nr. .X.-30.10.2007, nr. 13 Contractul de consultanță din data de 20.12.2007, punctele p), s) A1, y) din Raportul de inspecție fiscală, constituie sume stabilite suplimentar la plată în mod discreționar, greșit și ilegal, sumele care fac obiectul acestor puncte având regim de deductibilitate demonstrat din evoluția și calitatea pe care a prezentat-o subscrisa în acea perioadă față de S.C. .X. S.A.

Referitor la Contractul de consultanță nr. .X./01.11.2007 și Contractul de consultanță nr. .X./30.10.2007, S.C. .X. S.R.L. susține că sumele stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală sunt în mod discreționar, greșit și ilegal, deoarece prin Hotărârea Adunării Generale a Acționarilor din 03.04.2007, administratorul special al debitoarei S.C. .X. S.A. a fost desemnat

S.C. .X. S.R.L și “s-au încredințat organizarea și gestionarea activității societății debitoare, pe baza unor obiective și criterii de performanță, acesta reprezentând totodată societatea comercială în raporturile cu terții și purtând răspunderea pentru modul în care îndeplinește actele de administrare a societății comerciale.”

Conform S.C. .X. S.R.L., obiectivul principal al activității administratorului special a vizat realizarea planului de reorganizare, sens în care perfectarea contractelor enumerate mai sus este întemeiată pentru sprijinirea intereselor activității, în dubla calitate ce o justifică față de S.C. .X. S.A., atât de reprezentant statutar, cât și de reprezentant special, iar cheltuiala a fost efectuată în scopul realizării de venituri urmărindu-se practic profitabilitatea în urma închiderii cu succes a procedurii insolvenței față de S.C. .X. S.A.

Societatea susține că toate aceste demersuri au avut efectul scontat ducând la redresarea S.C. .X. S.A. și finalizarea cu succes a procedurii de reorganizare, prin inserția sa în activitatea comercială, după sentința de închidere a procedurii judiciare din 22.04.2010, societatea fiind cotate drept unul dintre cei mai profitabili producători de cabluri, și având o cotație importantă la bursa de capital.

Referitor la Contractul de consultanță încheiat cu .X., societatea susține că demonstrează finalitatea dorită, fiind identificat un investitor, în speță S.C. .X. X S.R.L., realizându-se perfectarea contractului de vânzare-cumpărare a imobilului teren în suprafață de X mp și clădirile aferente situate în .X. .X., str .X.. nr X. proprietate a S.C. .X. S.A. și a făcut posibilă achitarea tuturor sumelor prevăzute în planul de reorganizare și practic închiderea operativă a reorganizării și demararea următoarei etape de identificare a surselor de dezvoltare și redresare.

S.C. .X. S.R.L consideră că în mod eronat inspectorii fiscali au concluzionat că societatea nu a intervenit în nici un fel la derularea acestor contracte, fără să aibă în vedere dubla calitate pe care contestatoarea o deținea la acea dată față de S.C. .X. S.A. și care demonstrează scopul urmărit de contestatoarea de a obține venituri.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au apreciat documentele prezentate, inclusiv, facturarea acestui serviciu către S.C. .X. S.A., conform facturii fiscale nr. .X./25.03.3008 și au reținut per ansamblu că nu au fost identificate în evidență contabilă sumele înregistrate pe conturile de venituri care să aibă la bază aceste operațiuni, și nu ar fi constatat o dezvoltare a activității societății și nici o creștere semnificativă a veniturilor.

3) Punctele e) și f) din Raportul de inspecție fiscală vizează înregistrările cheltuielilor cu amortizarea aferente mijloacelor fixe din patrimoniu de inventar.

Pe perioada 2007-2009, societatea susține că cheltuielile cu amortizarea însumează .X. lei, sumă pe care inspectorii fiscali nu au considerat-o deductibilă în totalitate pe baza subiectivei aprecieri personale expuse în sensul că unele mijloace fixe nu au fost utilizate în desfășurarea activității.

Societatea consideră că utilizarea activelor și a obiectelor de inventar este justificată prin asigurarea gradului de îndeplinire și garanție ce obligatoriu trebuie expus în orice relație juridică/contractuală/obligațională cu un terț, contractant sau creditor.

Ținând cont că valoarea mijloacelor fixe trebuie determinată exact astfel încât amortizarea să corespundă atât procesului științific, obiectiv de uzare fizică și morală, cât și necesităților de constituire a fondurilor necesare înlocuirii activelor, societatea susține că nu se poate reține cenzura aplicată de organele de inspecție fiscală asupra mijloacelor fixe, după simpla apreciere, fără a exista măcar o opinie specializată de referință cu privire la modul de apreciere a utilizării lor la modul general în activitatea societății.

4) Punctul f) din Raportul de inspecție fiscală are în atenție majorările de întârziere în cuantum de .X. lei calculate de organele de inspecție fiscală pentru impozitul pe profit aferent trim. IV 2007 și impozitul pe profit aferent trim. IV 2008.

Referitor la Contractul de transport nr..X./15.12.2007, având ca obiect „Prestarea de servicii de transport de marfă”, încheiat pe o perioadă de 5 ani, S.C. .X. S.R.L susține că S.C. .X. S.A. a emis factura nr. .X./31.12.2007, în sumă de .X. lei plus taxa pe valoarea adăugată, ce reprezintă plata tuturor serviciilor ce urmau a fi prestate pe toată perioada contractuală, dar pe baza nerespectării condițiilor contractuale, a procedat la rezilierea contractului de transport, și implicit la stornarea facturii fiscale emise.

Societatea consideră că nu i se poate reține vreo culpă, pentru faptul că acest contract nu a fost derutat astfel cum s-a prevăzut, fiind respectate întocmai toate obligațiile fiscale aferente acestei operațiuni la momentul faptului lor generator, sens în care nu se poate reține raționamentul pe care inspectorii fiscali l-au expus sub formă de concluzie, fără a detalia motivele pentru care au ajuns la impunerea nejustificată a unor majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.

5) Punctele g) și h) au fost analizate și expuse împreună cu solicitările societății de desființare a măsurilor prevăzute anterior la punctul 2 din prezenta contestație.

6) În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând contravaloarea serviciilor de pază (punctul i din Raportul de inspecție fiscală) achitate către S.C. .X. S.R.L, pentru obiectivul situat în .X. .X., Str. .X. nr.X, ce a fost considerată nedeductibilă de inspectorii fiscali pe motiv că începând cu data de 14.02.2008, S.C. .X. S.R.L. și-a mutat sediul din Str. .X. nr.X, societatea susține că mutarea sediului de la acea adresa a fost generată de faptul că proprietarul imobilelor de la adresa menționată a refuzat reînchirierea și implicit perfectarea unui nou contract de închiriere, sens în care societatea a trebuit să își asigure mutarea într-o altă locație într-un timp foarte scurt, ceea ce a impus ca o parte importantă a bunurilor să rămână tot în imobilul din .X. nr.X.

Societatea susține că întreg terenul din .X. nr.X, este proprietatea S.C. .X. S.R.L., loc unde au fost depozitate bunuri pentru care a fost necesară asigurarea unui serviciu de pază de către o singură firmă pe o perioadă de timp ca și obligație de apărare a patrimoniului pentru a nu risca să fie degradat sau furat.

În vederea asigurării securității acestora până la data dobândirii unui spațiu corespunzător, .X. a fost obligată să asigure paza acestor bunuri.

De asemenea, nu se poate reține suprapunerea a două servicii de pază, astfel cum s-a încercat a se expune, chiar dacă perioadele menționate în contracte ar corespunde, dacă se urmărește data facturării serviciilor se poate observa că doar un serviciu de pază a fost asigurat de către o singură firmă pe o perioadă de timp.

Având în vedere cele de mai sus, în mod eronat organele fiscale au considerat cheltuiala cu serviciile de pază ca fiind nedeductibile.

7) Punctul j) din Raportul de inspecție fiscală a fost analizat și contestat anterior la punctul 3 din prezenta contestație.

8) Punctul l) din Raportul de inspecție fiscală vizează deductibilitatea unor cheltuieli realizate cu amenajarea spațiului în care societatea își desfășoară activitatea și care nu au fost acceptate în totalitate ca fiind deductibile:

Ținând cont că din punctul de vedere al impozitului pe profit cheltuielile aferente amenajărilor asupra unui imobil luat cu chirie-comodat intră sub incidența prevederilor art. 24 alin. (3) lit. a) din Codul Fiscal, potrivit cărora sunt considerate mijloace fixe amortizabile, investițiile efectuate la mijloacele fixe „care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea”, societatea consideră că dacă amenajările au îmbrăcat forma unor investiții la mijloacele fixe luate cu chirie, atunci ele trebuie amortizate pe perioada inițială prevăzută în contract, neavând nicio importanță faptul că durata inițială se prelungește ulterior.

S.C. .X. S.R.L. susține că dacă amenajările nu îmbracă forma unor investiții, ci sunt mici reparații curente, atunci ele sunt deductibile direct, prin înregistrarea lor în cheltuieli de exploatare ale perioadei, astfel materialele reținute de către inspectorii fiscali îmbracă forma unor reparații curente fiind deci deductibile la calculul impozitului pe profit.

9) Punctul n) din Raportul de inspecție fiscală cuprinde situația unor contracte prin care subscria a preluat debitele rezultate și anumite operațiuni comerciale de achiziții de mărfuri desfășurate de către S.C. .X. în calitate de cumpărător și diverși vânzători.

Față de aceste aspecte, societatea susține că, calificarea unui contract în general nu se face după denumirea dată acestuia ci după interpretarea clauzelor contractuale.

S.C. .X. S.R.L. în calitate de creditor, prin preluarea datoriei S.C. .X. S.R.L. susține că are toate drepturile conferite de contractele de vânzare-cumpărare inițiale, deci și drept de urmărire a bunurilor achiziționate de S.C. .X. S.R.L.

Cesiunea de datorie este acea operație juridică prin care un debitor transmite datoria sa unei alte persoane care se obligă în locul său față de creditorul cesionar, S.C. .X. S.R.L. susținând că disponibilitățile bănești ce vor fi recuperate în urma acestor preluări de datorie proporționale cu asigurarea garanțiilor oferite de bunurile obiecte ale contractelor de vânzare-cumpărare vor fi folosite în desfășurarea în continuare a afacerii al cărui scop principal este generarea de venituri care la rândul lor vor fi impozabile atunci când vor fi realizate.

10) Referitor la cheltuielile cu deplasările în sumă de .X. lei, (pct. p, r, s, A1 din Raportul de inspecție fiscală) societatea precizează că aceste cheltuieli vizează în esență deplasări în scopul perfectării tuturor contractelor în vederea realizării încheirii cu succes a procedurii de reorganizare și al dezvoltării întregii activități a S.C. .X. S.A., în cadrul firmei existând rapoarte ale cheltuielilor pentru deplasări și se încadrează în cheltuielile efectuate de către societate în dubla calitate de reprezentant statutar și special al S.C. .X. S.A, cheltuieli al căror caracter de deductibilitate a mai fost dovedit.

Contestatoarea susține că actul normativ care reglementează deplasarea în străinătate este H.G. nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare, justificarea sumelor acordate făcându-se pe baza de documente, cu excepția cheltuielilor pentru diurnă.

În aceste situații, societatea consideră că impunerile suplimentare de impozit calculate la cheltuielile cu deplasări și detașări, sunt nelegale și abuzive.

11) Referitor la Contractele de închiriere perfectate de S.C. .X. S.R.L nr. .X..02.2008 și nr. .X..02.2008, având ca obiect folosința unei autoutilitare și respectiv o semiremorcă, ambele provenind din contracte de .X. încheiate cu S.C. .X. S.R.L. (pct. ș din Raportul de inspecție fiscală), societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de documentele prezentate, reținând per ansamblu, că nu s-ar fi făcut dovada utilizării de către S.C. .X. S.R.L a acestor bunuri, precum și că nu ar exista o dezvoltare a activității societății și nici o creștere semnificativă a veniturilor.

În perioada respectivă, societatea, în urma prospectărilor făcute a identificat posibilitatea de a se dezvolta în contextul general economic pe domeniul transporturilor și a făcut demersuri pentru pregătirea cu școlarizarea de specialitate a unui angajat în vederea obținerii diplomei de dispecer, precum și alte demersuri obligatorii pentru desfășurarea unei activități de transport.

Societatea susține că, cheltuielile efectuate cu aceste chirii vizau activități necesare desfășurării activității de transport, în scopul realizării de venit, iar mențiunile inspectorilor fiscali expun eronat referirile din nota explicativă a reprezentantului societății conform căruia ar fi susținut că bunurile respective nu ar fi fost utilizate în activitatea societății fapt ce nu corespunde realității. În situația în care justificarea acestor cheltuieli are legătură cu activitatea societății, societatea consideră că impunerile suplimentare și majorările de întârziere stabilite pentru aceste aspecte reprezintă unul dintre motivele de nelegalitate ale deciziei contestate.

12) Punctul t) cuprinde aspecte contestate în cadrul punctului 2 al prezentei contestații, sens în care societatea consideră netemeinicia suplimentării impozitului, precum și a majorărilor de întârziere calculate.

13) Punctul Ț) dezbate și sancționează, nelegal și netemeinic fără o documentare și o analiză susținută, Contractul de Cesiune nr. .X./18.08.2006.

Referitor la Contractul de cesiune de creanță nr. .X./18.08.2006 încheiat între .X. S.A, în calitate de cedent și X, în calitate de cesionar, contestatoarea precizează că la data de 11 decembrie 2007, prin Actul adițional nr. X la Contractul de credit, D-na X a cedat calitatea de parte în contractul de cesiune de creanțe către S.C. .X. S.R.L.

Pentru edificarea acestui aspect, contestatoarea menționează următoarele:

- la data de 22.07.2002, între .X. și S.C. .X. Trading S.R.L. a fost încheiat Contractul de facilitate de credit pe descoperire de cont (overdraft) nr. .X., garantat și de S.C. .X. S.A. - în calitate de fidejutor prin care .X. a acordat un împrumut în valoare de .X. USD și .X. lei;
- în perioada derulării contractului de credit, situația financiară a S.C. .X. Trading S.R.L (Debitorul) și S.C. .X. S.A. (fidejutorul) s-a deteriorat, ambele societăți intrând în procedura insolvenței, iar ulterior una dintre ele în faliment (la data de 20.09.2004, prin Sentința nr.X pronunțată de Tribunalul Comercial .X., s-a dispus deschiderea procedurii insolvenței față de S.C. .X. S.A., iar ulterior, la data de 21.03.2005, prin Sentința nr.X pronunțată de Tribunalul .X. Secția VII Comerciala, s-a dispus deschiderea procedurii falimentului pentru S.C. .X. X S.R.L.);
- pentru aplicabilitatea unui plan de reorganizare și de redresare a S.C. .X. S.A, S.C. .X. S.R.L, în calitate de creditor și membru important în comitetul creditorilor, a încercat dezinteresarea creditorului .X. prin preluarea creanței deținute, iar la data de 18.08.2006, creanța .X. asupra .X. în suma totală de .X. USD a fost cesionată de .X. Doamnei .X., cu condiția achitării unei sume de .X. euro, cu titlu de preț al cesiunii.
- la data de 21.08.2006 a avut loc Adunarea Generală a creditorilor S.C. .X. S.A., în cadrul căreia s-a exprimat pozitiv votul față de planul de reorganizare, votând implicit și pentru nerecuperarea creanțelor creditorilor chirografari, iar prin

cesionarea creanței și apoi cedarea către S.C. .X. S.R.L. a calității de parte în contractul de cesiune, s-a realizat practic înlocuirea acestui creditor în Comitetul creditorilor și s-a obținut votul pozitiv și confirmarea planului de reorganizare al S.C. .X.S.A.

Astfel, după confirmarea planului de reorganizare la .X., posibilitatea creditorului .X. de recuperare a creanței de la garant a devenit zero, iar conform contestatoarei, această sumă ar îndeplini condițiile necesare recunoașterii ca venit numai în măsura în care debitul ar fi recuperat, și consideră că venitul aferent creanțelor preluate în urma cesiunii ar trebui recunoscut la data recuperării creanței și nu la data înregistrării ei.

Societatea consideră că în mod neîntemeiat organele de inspecție fiscală au considerat că suma reprezentând diferența între valoarea nominală a creanței preluate și prețul cesiunii de creanță ar trebui recunoscută ca venit, din moment ce nu sunt îndeplinite condițiile legale de recunoaștere a veniturilor, iar interpretarea dată de către organele de control fără a avea vreo susținere în lege, reprezintă un exces de putere care indică o îndoială serioasă în privința legalității actului administrativ atacat.

Contestatoarea consideră ca cesiunea creanțelor scadente nu ar trebui să aibă impact fiscal în momentul înregistrării creanțării dobândite, ci doar în momentul încasării acesteia.

De asemenea, societatea enunță răspunsul dat de forul superior ANAF din care reiese că „*scopul contractului de cesiune nu îl constituie recuperarea de creanțe, societatea care preia creanțele, asumându-și poziția creditorului, realizează operațiune scutită de taxa pe valoare adăugată, nefăcând obiectul excepției prevăzute la art.141 alin.(2) pct.3 din Codul fiscal și dezapreciază indirect poziția inspectorilor fiscali ce au efectuat controlul și au impus sancțiunile, considerând că o bună gestionare și interpretare a documentelor fiscale de la sediul subscrisei ar fi putut rezolva în mod legal și temeinic acest aspect*”.

14) Referitor la Contractul de consultanță nr. .X..03.2007, (detaliat la pct.1 din contestație), Contractul de consultanță nr. X/01.11.2007 (expus la pct. 2 din contestație) și Contractul de consultanță nr. .X./30.10.2007 (expus la pct. 2 din contestație), societatea contestă sumele stabilite suplimentar și penalitățile calculate, solicitând reconsiderarea acestor cheltuieli ca având caracterul unor cheltuieli deductibile.

Referitor la :

- Contractul de consultanță nr. .X./24.07.2007, încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L,
- Contractul de prestări servicii nr. .X./01.11.2007, încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L,
- Contractul de consultanță nr. .X./03.08.2007, încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L,

- Contractul pentru servicii de consultanță din 16.12.2007, încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L,
- Contractul de consultanță și audit nr. .X./12.11.2008,
- Contractul de prestări servicii în domeniul contabilității și al asistenței economico-financiare din data de 31 03 2008,
- Contractul de prestări servicii nr. .X./20.06.2008, încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L,
- Contractul de consultanță din data de 20.12 2007,

societatea precizează că prestarea acestor servicii a fost probată în fața organelor de inspecție fiscală cu documente (contracte, însoțite de rapoarte de activitate, procese verbale de predare-primire etc), necesitatea prestării acestor servicii față de S.C. .X. S.R.L, fiind justificată tocmai prin necesitatea dobândirii informațiilor realizate în urma acestor servicii de către prestatorii de servicii.

Societatea susține că a beneficiat, în perioada supusă analizei, de servicii de consultanță pentru care s-au încheiat contracte cu detalierea explicită a serviciilor prestate și a tarifelor calculate pe orele de consultanță prestate efectiv, ca urmare a nevoilor de dezvoltare a societății și extinderii activității și spre alte domenii.

Societatea consideră că dovada prestării efective a serviciilor se materializează într-o documentație standardizată, concretizată în materialele prezentate în cadrul inspecției fiscale și după valoarea nivelului de plată al prețului plătit, raportat la cantitatea și calitatea serviciilor, pentru perioada când ele au fost prestate, perioada de dezvoltare maximă economică.

Anumite aspecte ce vizează consultanța și serviciile prestate în cadrul acestor contracte, includ prin natura lor servicii care nu permit materializarea lor în rapoarte, studii, proiecte etc., dar fac să se nască o prezumție de efectivitate a prestării serviciilor, ce este dovedita prin aprecierea în ansamblu a tuturor serviciilor.

În ceea ce privește susținerile negative ale inspectorilor referitoare la recepția și efectivitatea prestării serviciilor de care a beneficiat societatea, acestea sunt neîntemeiate și fără sens, întrucât sunt servicii care pot fi recepționate în orice modalitate, inclusiv confidențială, neexistând nici o procedură contabilă de recepționare a acestor tipuri de servicii sau alte dispoziții legale.

În acest sens, organele de inspecție fiscală nu au invocat o anumită procedură sau un anume document care ar fi trebuit să stea la baza recepționării acestor servicii, motiv pentru care constatările inspectorilor sunt neîntemeiate și nelegale, iar aprecierile de nelegalitate făcute de inspecția fiscală nu sunt justificate.

Motivația organului de inspecție fiscală în sensul că societatea avea deja angajați care ar fi putut executa activitatea contractată cu prestatori externi, este netemeinică, întrucât nu există nici o procedură legală, contabilă sau fiscală care să cenzureze o astfel de situație și să impună o asemenea cerință, drept dovadă fiind și faptul că în decizia de impunere nu se invocă niciun temei legal.

Contestatoarea susține că obligația unui contract de consultanță nu este o obligație de rezultat, prestatorul obligându-se să facă toate demersurile necesare pentru servicii de calitate, pertinente și eficiente, dar neputând să-și asume realizări concrete, activitatea sa fiind influențată de factori extrinseci, de interacțiuni cu terțele persoane, de realități economice.

Astfel, realizarea efectivă a activității de consultanță nu constă în obținerea sau realizarea efectivă a obligațiilor propuse de beneficiar, prestatorul îndeplinindu-și obligațiile prin simpla prestare a acestora.

Totodată, contestatoarea susține că de multe ori calificarea contractului este insuficientă și de aceea interpretarea contractelor este reglementată prin reguli și prevederi cu caracter supletiv sau de recomandare înscrise în art. 970 alin. 2) și art.977 – 986 din Codul Civil, invocând în acest sens Decizia nr.617/2006 a Curții de Apel .X..

Astfel, societatea evidențiază în cadrul general prezentat suma de .X. lei reprezentând contravaloare serviciilor de consultanță facturate de S.C. .X. S.R.L., în baza Contractului de consultanță nr..X./24.07.2007 sumă pe care în mod neîntemeiat și abuziv organele de inspecție fiscală au considerat-o ca și cheltuială nedeductibilă.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând contravaloarea serviciilor facturate de PFA .X., în vederea autorizării unui service auto, societatea susține că în baza Contractului nr. .X./12.11.2008 au fost prestate servicii de asistență tehnică de specialitate, pentru realizarea standardelor autorizării unui auto-service.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L susține că deține o parte considerabilă din echipamentele necesare deschiderii unui service auto, respectiv aparate de sudură, dispozitive de îndreptare caroserii, cabine de vopsire, compresoare și includerea în obiectul de activitate a societății a codului CAEN 4520 — Întreținerea repararea autovehiculelor.

Societatea susține că organelor de inspecție fiscală le-a fost prezentat un raport detaliat privind structura tehnică a unui service, standardele obligatorii în ceea ce privește echipamentul tehnic necesar, serviciile post-vânzări, etapizarea implementării standardelor, fără să comercializeze mașini, dovedindu-se astfel interesul .X. de a-și extinde activitatea prin deschiderea unui autoservice și susține că, concluzia organelor fiscale de a considera nedeductibilă cheltuiala cu consultanța tehnică este netemeinică și abuzivă.

15) În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar de .X. lei stabilit ca urmare a neînregistrării comisionului de 10% prevăzut în Contractul de cesiune creanțe nr.X/B/01.07.2007 cu S.C. .X. S.R.L.(pct. x din Raportul de inspecție fiscală), S.C. .X. S.R.L. susține că în baza acestui contract urma să încaseze în termen de 6 luni, un comision de 10% din valoarea debitului acceptat, respectiv .X. lei (.X. x 10%).

Societatea susține că neînregistrarea acestui venit, s-a datorat incertitudinii sumelor convenite, în special în condițiile în care prețul cesiunii nu a

fost încasat și consideră că în mod neîntemeiat organele de inspecție fiscală au recunoscut ca venit suma de .X. lei, ținând cont că nu sunt îndeplinite condițiile legale de recunoaștere a veniturilor, conform Ordinului nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Ținând cont de cele prezentate, societatea solicită desființarea Deciziei de impunere, cât privește calculul impozitului pe profit suplimentar de .X. lei.

16) Referitor la cadrul generat de cesiune a Contractului de .X. nr. .X./03/07 (pct.z din Raportul de inspecție fiscală), prin care S.C. .X. S.R.L. a cesionat drepturile și obligațiile ce decurg din contract către S.C. .X. S.R.L., societatea susține că în acest context este perfectat contractul de novație, sens în care S.C. .X. a emis factura nr. .X./2008 în valoare de .X. lei plus taxa pe valoarea adăugată, dar organele fiscale au considerat această cheltuială ca fiind aferentă achiziționării unui mijloc fix care se recuperează prin deducerea amortizării.

Societatea susține că achiziția prin .X. financiar de mijloace de transport este considerată prestare de servicii - conform art.129 Cod fiscal și punctul 7.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.129. Ordinul ministrului finanțelor nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial nr.279 bis din 25 aprilie 2002, reglementează noțiunea de cost total de achiziție a unui bun, iar potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 51/1997 din 28 august 1997 privind operațiunile de .X. și societățile de .X., taxele sau costurile nu reprezintă cheltuieli aferente achiziționării mijloacelor fixe și consideră că în mod greșit organele de inspecție fiscală au asimilat această sumă ca fiind cheltuială aferentă costului de achiziție a mijloacelor fixe amortizabile care s-ar recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

17) În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând chiria unor spații din Londra (pct. y din Raportul de inspecție fiscală) S.C. .X. S.R.L., în calitate de acționar majoritar și administrator special al .X., societate aflată în procedură de reorganizare, susține că a depus toate eforturile în vederea identificării și atragerii unui investitor care să salveze .X. de la faliment, identificând ca potențial investitor societatea .X. & X .X. cu sediul în Londra, pentru o lungă perioadă de timp, astfel că societatea a închiriat un apartament în Londra în vederea diminuării costurilor cu hotelul.

Societatea consideră că în condițiile în care .X. & X .X. este partener de afaceri și investiții cu S.C. .X. S.R.L, neacordarea de organele fiscale a dreptului de deducere pentru suma de .X. lei reprezentând chirie, este netemeinică și abuzivă.

18) Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a considerării împlinirii termenului de prescripție extinctivă de către organele de inspecție, societatea consideră că este mai mult decât discutabilă corectitudinea concluziilor organelor de inspecție

fiscală în ceea ce privește calculul termenului de prescripție extinctivă, din moment ce organele fiscale nu au analizat demersurile juridice efectuate de creditor în vederea recuperării creanței, demersuri care ar duce la întreruperea cursului prescripției.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

Societatea consideră că toate argumentele invocate de organele de inspecție fiscală pentru respingerea rambursării taxei pe valoarea adăugată și stabilirea de taxă pe valoarea adăugată suplimentară, sunt nelegale și îngrădesc posibilitatea legală de deducere a taxei pe valoarea adăugată și consideră întemeiate toate motivele de susținere din secțiunea Impozit pe profit din Raportul de inspecție fiscală, solicitând pe această cale să fie desființate în întregime actele administrative fiscale atacate, respectiv baza de impunere și decizia de impunere, urmând ca organele fiscale să emită o nouă Decizie de impunere cu o nouă bază de impozitare corespunzătoare.

a) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii proforme emise de S.C. .X. S.R.L., societatea invederează că respectiva factură conține toate rubricile prevăzute de art.155 alin.5 din Codul fiscal la care face trimitere art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ și totodată trebuia urmată de emiterea unei facturi fiscale.

b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise pentru servicii de pază achitate către S.C. .X. S.R.L., societatea susține că urmare mutării sediului societății la o altă adresă din .X. .X. era necesară asigurarea pazei obiectelor de inventar și echipamentelor de service. Societatea solicită recunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, întrucât singurul motiv pentru neacordarea dreptului de deducere, invocat de organele de inspecție fiscală a fost că societatea nu a desfășurat vreo activitate la respectiva adresă.

c) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate în interesul .X., societatea solicită în baza prevederilor art.145 alin.1 și alin.2 din Codul fiscal, acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de :

- .X. lei dedusă în baza facturii emise de .X. pentru studiul pieței imobiliare,
- .X. lei dedusă în baza facturii emise de .X. pentru servicii juridice legate de vânzarea unui teren,
- .X. lei dedusă în baza facturii emise de .X. S.R.L. pentru servicii de consultanță.

d) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii de consultanță emise de S.C. .X. S.R.L. în vederea achiziției conform Contractului de cesiune de părți sociale nr.X/07.01.2008 a unui pachet din participația .X. .X. S.R.L., societatea reiterează și susține că nu există motive temeinice pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA.

e) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă contractului de cesiune de creanță încheiat cu .X., societatea susține că

potrivit certificatului constatator de la Registrul Comerțului, anexat la contestație, S.C. .X. S.R.L nu desfășoară activitate comercială de tipul recuperării de creanțe.

Având în vedere statutul subiectiv al S.C. .X. S.R.L ca asociat majoritar al .X., societate aflată în procedură de reorganizare, rezultă că preluarea creanței de la .X. nu reprezintă și nici nu a avut ca scop recuperarea de creanțe.

În concluzie, societatea consideră că preluarea creanței de către S.C. .X. S.R.L nu poate fi calificată ca o prestare de servicii efectuată cu plată, taxabilă din punct de vedere al TVA, invocând în susținere prevederile art.141 alin.2 lit.a) pct.3 din Codul fiscal și pct. 35.7 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Societatea consideră că prima cesiune efectuată de Raffeisen Bank la prețul de .X. euro a dat prețul de piață al creanței cesionate, astfel încât preluarea creanței de către .X. a avut loc la același preț de .X. euro, rezultând că baza impozabilă a TVA stabilită ca diferență între valoarea de piață și prețul cesiunii ar fi de zero euro/lei, deci atât calificarea operațiunii, cât și stabilirea bazei de impunere încalcă în mod flagrant litera și spiritul legii.

C. Referitor la impozitul pe veniturile din investiții:

Societatea arată că la data de 07.01.2008 a încheiat contractul de cesiune de părți sociale sub semnătură privată în baza căruia a achiziționat de la .X. un număr de 633 părți sociale în cadrul S.C. .X. .X. S.R.L. la prețul de .X. lei.

Conform clauzei de la art.1.1 din contract, plata prețului urmează a se face eșalonat în 24 de rate, iar potrivit clauzei 1.2, cesionara se obliga să facă demersurile care depind de ea pentru redactarea actului adițional modificator al actelor constitutive ale societății, care să includă modificările din structura asociativă de îndată ce prețul cesiunii va fi achitat în întregime. Din prevederile contractuale reiese că dreptul de proprietate asupra părților sociale și actele de modificare a actului constitutiv trebuie să fie efectuate după data plății ultimei rate a prețului, respectiv ianuarie 2010 și înregistrarea la Registrul Comerțului trebuia efectuată în termen de 15 zile de la data transmiterii dreptului de proprietate asupra participației.

În acest context, interpretarea dată de organele de inspecție fiscală conform căreia societatea ar fi avut obligația reținerii și plății impozitului pe venit anterior transferului dreptului de proprietate și înregistrării acestuia la Registrul Comerțului încalcă flagrant prevederile legale, indicând o îndoială serioasă în privința legalității actului administrativ atacat.

Societatea susține că nu avea obligația de a calcula și reține impozitul pe veniturile din investiții până la momentul transferului dreptului de proprietate asupra părților sociale în anul 2010, perioadă care excede controlului și în consecință impozitul suplimentar de .X. lei a fost eronat calculat.

D. Referitor la încălcarea regulilor de procedură, societatea susține că acestea au fost flagrant încălcate, în sensul că nu a avut posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere și totodată a primit o înștiințare pentru discuția finală

într-o formă neoficială și dubioasă, fără dată și fără număr, care nu purta antetul ANAF și nici ștampila autorității fiscale.

Societatea invocă în susținere prevederile art.9 alin.1 și ale art.107 alin.2 din Codul de procedură fiscală.

La această înștiințare, S.C. .X. S.R.L a răspuns prompt solicitând comunicarea unui rezumat, al constatărilor inspecției fiscale și acordarea unui termen rezonabil în vedere formulării unui punct de vedere, însă la acel moment organele fiscale au întrerupt brusc orice comunicare, transmitând ulterior Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere.

În acest context, contestatoarea solicită desființarea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă.

Cu adresa nr. .X./06.04.2011, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. transmite Precizarea la contestație înaintată de S.C. .X. S.R.L. cu referire la cesiunea de creanță, iar la data de 31.05.2011 la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a fost înregistrată cu nr. X o nouă Precizare la contestație prin care societatea contestatoare transmite un raport de evaluare întocmit de către un evaluator autorizat independent, prin care s-a determinat valoarea economică/de piață a creanței cesionate.

II. Urmare adresei Gărzii Financiare - Secția Județeană .X. nr. .X./MS/25.06.2009, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au efectuat o inspecție fiscală la S.C. .X. S.R.L., emițând Decizia de impunere nr. .X./30.08.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr. .X./30.08.2010, stabilind obligații fiscale suplimentare în cuantum de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit ;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei- taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei - impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

Perioada supusă verificării este: 01.10.2006-30.09.2009.

A. Referitor la impozitul pe profit:

a). În luna septembrie 2007, la poziția X din Registrul jurnal, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat factura fiscală nr..X./21.09.2007 emisă de S.C. .X. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei și reprezentând 5 scutere marca .X.. Societatea în mod eronat a înregistrat valoarea scuterelor în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” și nu într-un cont de active, majorând nejustificat cheltuielile de exploatare cu suma de .X. lei, cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat de unitate pentru trimestrul III 2007.

În baza art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei (.X. lei x 16%) și au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b). În aceeași lună, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli de exploatare, în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, factura fiscală nr. .X./25.09.2009 emisă de S.C. .X. .X. S.R.L. în valoare de .X. lei, cu taxa pe valoarea adăugată aferentă de .X. lei, la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” fiind înscrisă mențiunea „Comision intermediere vânzări produse conform Contractului agenție comercială nr: .X./20.08.2007”.

Întrucât societatea nu a făcut dovada necesității și prestării efective a unor eventuale servicii contractate în baza contractului înscris în factura fiscală nr..X./25.09.2009 și nu a prezentat contractul încheiat între S.C. .X. S.R.L. din .X. .X. și S.C. .X. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea a majorat cheltuielile de exploatare cu suma de .X. lei și în baza art.21, alin.(1) și (4) lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au calculat un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei (.X. lei x16%) și majorări de întârziere în sumă de .X. lei, calculate în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală consideră că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura fiscală nr..X./25.09.2009, suma ce se constituie ca obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului și s-au calculat majorări de întârziere în baza art.119-120 din Codul de procedură fiscală.

c). În luna decembrie 2007, S.C. .X. S.R.L, în calitate de beneficiar, a înregistrat în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X. lei, în baza documentului cu nr. .X./17.12.2007 emis de societatea .X. Cipru, în calitate de consultant.

În vederea justificării înregistrării pe cheltuieli a sumei de .X. lei, societatea verificată a prezentat la control Contractul de vânzare - cumpărare încheiat la data de 09.10.2007 între S.C. .X. S.A., în calitate de vânzător, și S.C. .X. S.R.L. .X., în calitate de cumpărător, având ca obiect, vânzarea de către S.C. .X. S.A. a unui teren în suprafață de .X. mp și clădirile aflate pe teren, situate în localitatea .X. .X., str. .X., nr.X, jud. .X., proprietate a S.C. .X. S.A.

Din analiza materialului documentar pus la dispoziție de către S.C. .X. S.R.L, organele de control au constatat următoarele:

- prin contractul de vânzare - cumpărare încheiat la data de 09.10.2007 au fost tranzactionate active aflate în patrimoniul S.C. .X. S.A;

- S.C. .X. S.R.L. nu a intervenit în nici un fel în derularea acestui contract și nici nu a obținut vreun venit - în evidența contabilă nefiind identificate sume înregistrate pe conturi de venituri care să aibă la baza documente care să implice în vreun fel societățile amintite.

Ulterior, organele de inspecție fiscală au constatat că **în luna martie 2008**, S.C. .X. S.R.L. a facturat prestarea de serviciu către S.C. .X. S.A., și a emis factura fiscală nr. .X./25.03.2008 în valoare de .X. lei, diminuând astfel nejustificat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit datorat pentru trimestrul IV 2008 cu suma de **.X. lei** (.X. lei X 16 %) denaturând de la o perioadă la alta profitul impozabil și implicit impozitului pe profit, motiv pentru care, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în cuantum de X lei pentru perioada 16.04.2008 - 25.04.2008 în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală.

d). În luna decembrie 2007, în Registrul Jurnal la poziția nr.589 din data de 31.12.2007, societatea a înregistrat următoarele articole contabile:

1. 628	=	401.00006	.X. lei
„Alte Cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori S.C. .X. S.R.L.”	

2. 4426	=	401.00006	.X. lei.
„Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”		„Furnizori S.C. .X. S.R.L.”	

Organele de inspecție fiscală au constat că la rubrica destinată „Nr: doc” din Registrul Jurnal nu este înscris numărul documentului care a stat la baza înregistrărilor și nu a fost identificat vreun document care să reflecte operațiunile prezentate de societate.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, deoarece suma de .X. lei, reprezintă o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil fiind inclusă în baza de impozitare, a fost calculat în baza art.21.alin.4 lit f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. x 16%) și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

e). Organele de inspecție fiscală au constatat că, **în anul 2007 și 2009**, unitatea a achiziționat mijloace fixe amortizabile, evidențiate în conturile 213 „Instalații tehnice, mijloace transport”, 2131 “Echipamente”, 212 „Aparate și instalații de măsură, control, reglare”, 2133 „Mijloace de transport”, 2134 „Animale și plantații” și 214 „Mobilier, aparatură birotică” în valoare totală de .X. lei din care cheltuielile cu amortizarea înregistrate în evidența contabilă a societății fiind în sumă de .X. lei.

Având în vedere natura și destinația mijloacelor fixe, structura veniturilor realizate de unitate și discuțiile purtate cu personalul de resort din cadrul compartimentului financiar-contabil, organele de inspecție fiscală au concluzionat că doar o parte din mijloacele fixe în cauză au fost utilizate în activitatea desfășurată de S.C. .X. S.R.L., dar societatea a calculat și înregistrat pe cheltuieli amortizarea aferentă pentru toate mijloacele fixe aflate în patrimoniu, inclusiv cele care nu au fost date în folosință.

Organele de inspecție fiscală au calculat cuantumul amortizării aferente mijloacelor fixe utilizate în activitatea societății, aceasta reprezentând o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și a stabilit că din cheltuielile înregistrate în evidența contabilă a societății în sumă totală de .X. lei, cheltuielile deductibile sunt în sumă de .X. lei, cheltuielile nedeductibile sunt în sumă de .X. lei, reprezentând amortizarea calculată pentru mijloacele fixe neutilizate și a calculat în baza art.24, alin.11, lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, un impozit suplimentar de plată în sumă de .X. lei (.X. x 16%) și majorări de întârziere în cuantum de .X. lei, în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

f). Între S.C. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar și S.C. .X. .X. S.R.L., în calitate de prestator a fost încheiat Contractul de transport nr. .X./15.12.2007 pe o perioadă de 5 ani, având ca obiect: „*prestarea de servicii de transport marfă*”.

În baza contractului, S.C. .X. X S.R.L a emis către S.C. .X. S.R.L. factura fiscală nr. .X./31.12.2007 în sumă de .X. lei reprezentând „*transport rutier de măfuri conform contract*”, cu taxa pe valoarea adăugată aferenta de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă în luna decembrie 2007, următoarele articolele contabile:

1. 628	=	401.00052	.X. lei
„Alte Cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori S.C. .X. .X. S.R.L”	

2. 4426	=	401.00052	.X. lei.
„Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”		„Furnizori S.C.X. .X. S.R.L.” ,	

iar în luna octombrie 2008, societatea a reziliat contractul nr. .X./15.12.2007 pe motiv că “....deși plata serviciilor urmând a fi prestate pe toată perioada contractuală a fost efectuată prin achitarea facturii nr. .X. din 31.12.2007, în 18.01.2008... prestatorul a continuat să emită facturi la realizarea fiecărui transport”.

S.C. .X. .X. S.R.L. a emis factura fiscală nr. .X./01.10.2008, prin care a stornat integral factura fiscală nr. .X./31.12.2007, S.C. .X. S.R.L. majorând nejustificat cheltuielile aferente trim. IV 2007 cu suma de .X. lei, cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat cu suma de .X. lei (.X. x 16%).

Aferent acestei sume, în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere pentru perioada 15.04.2008 - 15.04.2009 în sumă de .X. lei (.X. lei X 365 zile X 0,1 %)

g). În luna decembrie 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea verificată a înregistrat pe cheltuieli de exploatare - cont 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X. lei, în baza a trei facturi fiscale emise de S.C. .X. S.R.L. .X. - .X., fără să fie înscrisă taxa pe valoarea adăugată:

- factura nr..X./08.01.2007 în valoare de X lei, reprezentând „ *Avans la raport de evaluare active*”;

- factura nr..X./10.01.2007 în valoare de X lei, reprezentând „ *Rata raport de evaluare active*” ;

- factura nr.X/17.01.2007 în valoare de X lei, reprezentând „ *Rata finală pentru raport de evaluare active*.”

Din analiza Notei explicative nr. .X./24.11.2009 și a Contractului de evaluare nr. .X./06.11.2006 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că :

- obiectul contractului îl constituie: „ *Evaluarea clădirilor și terenurilor aparținând patrimoniului S.C. .X. S.A.*”, pentru obținerea unui credit bancar de la Banca .X.,

- extrasul din Raportul de evaluare „Construcții și teren proprietatea S.C. .X. S.A.” cuprinde date referitoare la „ *construcții intabulate*” și „*construcții extratabulare*” aparținând S.C. .X. S.A., precum și referiri la faptul că raportul a fost realizat conform standardelor și metodologiei de lucru recomandate de către Asociația Națională a Evaluatorilor din România, bunurile care au făcut obiectul reevaluării nefiind proprietate a S.C. .X. S.R.L, fapt pentru care cheltuiala de .X. lei este nedeductibilă fiscal.

Astfel, în temeiul art.19 alin.1 din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei (.X. x 16%) pentru care, în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare s-au calculat majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.

h). Tot în luna decembrie 2007, S.C. .X. S.R.L a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X. lei, în baza facturii fiscale nr. .X./19.12.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L. și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei.

În baza Acordului de consultanță din data de 10.12.2007, având ca obiect „ *Studiul pieței imobiliare și asistență în identificarea unei locații potrivite pentru relocarea fabricii de cablu .X.*”, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. încearcă să justifice înregistrarea pe cheltuieli a sumei de .X. lei, prezentând „*Raportul .X.-piața imobiliară decembrie 2007*”, în care sunt prezentate date cu privire la prețul unui metru pătrat de construcție finisată în cazul apartamentelor cu 1-4 camere, a caselor și vilelor rezidențiale din diferite locații situate în municipiul .X.-.X., precum și prețul unui metru pătrat de teren pe zone, fără să facă vreo referire la identificarea vreunei posibile locații pentru relocarea fabricii de cablu .X., serviciul contractat de S.C. .X. S.R.L. cu firma .X. S.R.L

neavând legătură cu activitatea desfășurată de S.C. .X. S.R.L., ci vizează activitatea S.C. .X. S.A.

Ținând cont de cele enumerate mai sus, organele de inspecție fiscală susțin că cheltuială de .X. lei nu a fost efectuată în scopul realizării de venituri de către S.C. .X. S.R.L., fiind o cheltuială nedeductibilă fiscal și au calculat, în baza art. 19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei (.X. 16%), iar în baza art.119-120 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

i). În luna decembrie 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma totală de .X. lei în baza facturii fiscale nr. .X./31.12.2007 în valoare de .X. lei cu taxa pe valoarea adăugată aferentă de .X. lei și factura fiscală nr. .X./31.12.2007 în valoare de .X. lei, cu taxa pe valoarea adăugată aferentă de .X. lei, ambele emise de S.C. .X. S.R.L., în baza contractelor încheiate între cele două societăți, după cum urmează:

i.1. Contractul de prestări servicii nr. .X./31.12.2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar și S.C. .X. S.R.L. în calitate de prestator, al cărui obiect îl constituie: „*executarea de către prestator a unor servicii de pază și protecție în folosul beneficiarului, servicii de pază și protecție a obiectivului din .X.; str. .X., nr. 13*”.

i.2. Contractul de monitorizare și intervenție pentru sisteme de securitate nr. .X./A/31.12.2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar și S.C. .X. S.R.L., în calitate de prestator al cărui obiect îl constituie: „*executarea de către prestator a unor servicii de monitorizare permanentă a sistemului de securitate instalat la beneficiar și de intervenție rapidă în situația în care a fost semnalată pătrunderea fără drept a unor persoane în obiectivul păzit*”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cele 2 contracte vizează perioada 31.12.2007-31.12.2008 (12 luni) și consideră că înregistrarea de către S.C. .X. S.R.L. pe cheltuieli în luna decembrie 2007 a valorii totale a prestațiilor contractate nu se justifică.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cele 2 contracte ce vizau prestarea unor servicii de protecție și pază la locația situată în .X., str. .X., nr.13, nu mai au obiect, deoarece unitatea verificată nu a prezentat nici un document din care să rezulte că în perioada 14.02.2008 - 30.09.2009 ar fi utilizat vreun spațiu în str. .X., nr. X, iar din data de 14.02.2008 societatea nu a mai funcționat în locația respectivă conform Certificatului înregistrare mențiuni nr..X./14.02.2008.

De asemenea, în data de 01.09.2008, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar și S.C. .X. .X. .X. în calitate de prestator, au încheiat un Contract de prestări servicii, înregistrat la unitatea verificată sub nr..X./27.10.2008, având ca obiect: „*asigurarea de către prestator a*

unor servicii de pază a bunurilor beneficiarului precum și asigurarea bunei desfășurări a activității derulate de beneficiar conform obiectului său de activitate cuprins în actele constitutive. Punctul de lucru la care se efectuează paza este: Str., .X. nr X“, pe o perioadă de 12 luni, începând cu data de 01.09.2008 și până la 31.08.2009, S.C. .X. .X. .X. emițând trei facturi în valoare totală de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă de .X. lei către S.C. .X. S.R.L care le-a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, respectiv:

- factura nr..X..10.2008 în valoare de .X. lei, cu taxa pe valoarea adăugată aferentă de .X. lei;

- factura nr..X./30.11.2008 în valoare de .X. lei, cu taxa pe valoarea adăugată aferentă de .X.lei;

- factura nr..X./31.12.2008 în valoare de .X. lei, cu taxa pe valoarea adăugată aferentă de .X. lei;

S.C. .X. .X. .X. nu a emis în 2009 nici o factură către unitatea verificată și nu a fost prezentat niciun act adițional de reziliere a contractului de bază.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L a majorat nejustificat cheltuielile de exploatare aferente anilor 2007 și 2008 cu sumele facturate de cele 2 societăți de pază și protecție fără să fie făcută dovada utilizării în activitatea desfășurată a spațiului din Str. .X., nr.X după data de 14.02.2008.

Pentru lunile ianuarie și februarie 2008, perioadă în care S.C. .X. S.R.L a avut sediul social în Str. .X., nr.X, organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu paza și protecția în sumă de .X. lei [(X. lei + .X. lei) :12 luni *2 luni], taxa pe valoarea adăugată aferentă fiind de .X. lei (.X. lei x19%).

Organele de inspecție fiscală au impozitat suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei – .X. lei + .X. lei) și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

j). În cursul anilor 2007, 2008 și 2009 S.C. .X. S.R.L a achiziționat materiale de natura obiectelor de inventar evidențiate în debitul contului 303 “Materiale de natura obiectelor de inventar” în valoare totală de .X. lei.

Obiectul de inventar a fost dat în consum, valoarea acestora în sumă de .X. lei fiind evidențiată în contul 603 “Cheltuielile privind materialele de natura obiectelor de inventar” în perioada iunie 2007- ianuarie 2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din obiectele de inventar achiziționate nu au legătură cu activitatea desfășurată de S.C. .X. S.R.L în perioada de referință, constatând că S.C. .X. S.R.L a majorat nejustificat cheltuielile de exploatare ale perioadei vizate, cu valoarea obiectelor de inventar utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea firmei, în sumă de .X. lei, și au calculat în baza art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei (.X. lei x 16%), iar în baza art.119-120 din Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei

k). În luna aprilie și septembrie 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite și taxe", suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei), înregistrarea sumelor în evidența contabilă fiind făcută în baza facturilor fiscale nr..X./30.05.2008 și nr.20C/30.09.2008, societatea majorând masa impozabilă.

Organele de inspecție fiscală au calculat în baza art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare un **impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și majorari de întârziere în quantum de .X. lei** calculate în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală.

l). În anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile” în valoare totală de .X. lei reprezentând contravaloarea unor materiale achiziționate, respectiv: confecții metalice, colțar, frânghie cânepă, piesă îmbinare, parchet, clemă, șine, materiale instalații, vopsea lavabilă, tencuială structurată.

Ținând cont că societatea verificată nu deține în patrimoniu clădiri, iar din Nota explicativă emisă de S.C. .X. S.R.L nr..X./24.11.2009, care precizează: „*o parte din bunurile achiziționate de S.C. .X. S.R.L. și înregistrate pe cheltuieli în contul 602 au fost utilizate pentru amenajarea spațiului în care societatea își desfășoară activitatea (birouri + depozite), care nu aparțin firmei, ci face obiectul unor contracte de comodat încheiate cu S.C. .X. S.A.*”, organele de inspecție fiscală au concluzionat că materialele nu au fost utilizate în folosul S.C. .X. S.R.L, contestatoarea majorând nejustificat cheltuielile de exploatare.

Organele de inspecție fiscală au calculat în baza **art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%) și majorări de întârziere în sumă de .X. lei** în baza art.119-120 din Codul de procedură fiscală.

m). În luna ianuarie 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat în baza unui contract de vânzare – cumpărare, un teren în suprafață de X mp în localitatea .X.. În evidența S.C. .X. SRL terenul achiziționat se înregistrează prin articolul contabil 211 "Terenuri" = 404.7 „Furnizori de imobilizări” cu suma de .X. lei.

Biroul notarial Asociați .X., prin care s-a realizat tranzacția în cauză a emis către S.C. .X. SRL factura nr. .X./28.01.2009 în valoare de .X. lei reprezentând "*c/v onorariu notar*" și înregistrată în evidența contabilă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constat că societatea a înregistrat suma de .X. lei pe cheltuieli de exploatare în contul 622 "Cheltuieli cu onorariile si comisioanele", diminuând nejustificat profitul impozabil si implicit

impozitul pe profit datorat pentru trimestrul I 2008, și au calculat în baza art.24 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.54, alin.1 din OMFP nr.1752/2005 un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei calculate în baza art.119-120 din Codul de procedură fiscală.

n). În anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L a încheiat 3 contracte de cesiune de creanță după cum urmează:

- **Contractul de cesiune de creanța f.n/03.03.2008** între S.C. .X. S.R.L., în calitate de cedent, S.C. .X. S.R.L. în calitate de cesionar și S.C. .X. S.R.L în calitate de creditor, având ca obiect: „*Transmiterea de către cedent, cu acordul creditorului, a debitului rezultat din operațiunea comercială de achiziții mărfuri, desfășurată între "S.C. .X. S.R.L în calitate de cumpărător și S.C .X. S.R.L în calitate de vânzător, către cesionar, care se subrogă în drepturile și obligațiile cedentului "*, prin care S.C. .X. S.R.L preia de la S.C. .X. S.R.L. debitul în valoare de .X. lei deținut de aceasta față de S.C. .X. S.R.L.

- **Contractul de cesiune de creanță nr.X/B/03.03.2008** încheiat între. S.C. .X. S.R.L. în calitate de cedent, S.C. .X. S.R.L. în calitate de cesionar și S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de creditor, având ca obiect : „*Transmiterea de către cedent, cu acordul creditorului, a debitului rezultat din operațiunea comercială de achiziții mărfuri, desfășurată între S.C .X. SRL, în calitate de cumpărător și S.C .X. .X. S.R.L, în calitate de prestator către cesionar, care se subrogă în drepturile și obligațiile cedentului"* prin care S.C. .X. S.R.L preia de la S.C. .X. S.R.L. debitul în valoare de .X. lei deținut de aceasta față de S.C. .X. .X. S.R.L

- **Contractul de cesiune de creanța f.n/03.03.2008** înregistrat la S.C. .X. S.R.L. sub nr.X/F/03.03.2008, încheiat între S.C. .X. S.R.L., în calitate de cedent, S.C. .X. S.R.L, în calitate de cesionar și S.C. .X. S.R.L. în calitate de creditor, având ca obiect „ *Transmiterea de către cedent, cu acordul creditorului, a debitului rezultat din operațiunea comercială de achiziții desfășurată între S.C .X. S.R.L, în calitate de cumpărător și S.C. .X. S.R.L., în calitate de vânzător...către cesionar, care se subrogă în drepturile și obligațiile cedentului"* prin care S.C. .X. S.R.L. preia de la S.C .X. S.R.L debitul în valoare de .X. lei deținut de aceasta față de S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achitat suma totală de .X. lei (.X. lei pentru S.C. .X. S.R.L., .X. lei pentru S.C. .X. .X. S.R.L. și .X. lei pentru S.C. .X. S.R.L.), în evidența contabilă operațiunea fiind reflectată prin articolul contabil:

462	=	512.1	.X. lei
"Creditori diversi"		„Conturi curente la bănci".	

În luna iunie și septembrie 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele în cauză au fost înregistrate pe cheltuieli prin articolul contabil 668 „Alte cheltuieli financiare" = 462 „Creditori diversi" iar din analiza celor trei cazuri, titulatura „ *contract de cesiune de creanță*" nu concordă cu preluarea și

achitarea de către S.C. .X. S.R.L. a datoriei S.C. .X. S.R.L. față de cele trei societăți: .X. S.R.L., .X. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. rezultând că unitatea a majorat nejustificat cheltuielile financiare pentru trimestrul II cu suma de .X. lei și în trimestrul III 2008 cu suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constat că unitatea a majorat nejustificat cheltuielile financiare pentru trimestrul II (.X. lei) și trimestrul III (.X. lei) și au stabilit în baza **art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, un **impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. (.X. x16%) și majorări de întârziere în sumă de .X. lei** calculate în baza art.119-120 din Codul de procedură fiscală.

o). În luna decembrie 2007, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli în contul 625"Cheltuieli cu deplasări" suma de .X. lei, în baza facturilor emise de S.C. .X. .X. S.R.L.:

- factura nr..X./31.12.2007 în valoare de .X. lei
- factura nr..X./31.12.2007 în valoare de .X. lei .

Organele de inspecție fiscală au constat că în mod eronat societatea a aplicat un regim de deductibilitate fiscală în sumă de .X. lei deși acestea reprezintă cheltuieli ocazionate de achiziționarea din străinătate a unor alimente bio acordate de către societate, sub formă de sponsorizare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli de exploatare, în contul 624 „Cheltuieli cu transportul” suma de .X. lei, reprezentând costul de transport al alimentelor bio achiziționate din străinătate și acordate sub formă de sponsorizare unor persoane fizice, în anul 2009 înregistrându-se pe cheltuieli de exploatare contravaloarea combustibilului, asigurărilor și a altor materiale utilizate pentru achiziție fără să fie incluse în costul de achiziție.

Organele de inspecție fiscală au inclus suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei) în costul de achiziție al bunurilor și au stabilit un **impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei**.

p). În perioada supusă inspecției, organele de inspecție fiscală au constat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări detasări” și 624 „Cheltuieli de transport” sume pentru care nu s-au prezentat documentele care au stat la baza înregistrărilor, astfel încât cheltuielile în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, iar organele de control au calculat în baza **art.21, alin.4, lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare** un **impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei (.X. lei x 16%) și majorări de întârziere în sumă de .X. lei** în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală.

r.) Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări detașări” cheltuielile cu deplasarea acordate unor persoane fizice fără ca acestea să aibă calitatea de angajați ai firmei în baza facturilor de transport emise de .X. .X..

Întrucât persoanele beneficiare ale sumelor înscrise nu au calitate de salariați ori administratori ai S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală consideră că suma de .X. lei reprezintă o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și au calculat **un impozit pe profit în cuantum de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.**

s). În perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări detașări” și în contul 625 ”Cheltuieli de transport” sume aferente unor deplasări în străinătate efectuate de personalul angajat al societății în valoare de .X. lei, unitatea aplicând un regim de deductibilitate fiscală.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat la control documente prin care să se poată justifica unde și în ce scop s-au efectuat aceste deplasări, legătura existentă între acestea și activitatea desfășurată de societate, și au stabilit **un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.**

ș). Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 612 „Cheltuieli cu redevențe și chirii” suma de .X. lei în baza facturilor emise de S.C. .X. .X. S.R.L.

Între societatea verificată și S.C. .X. .X. S.R.L. au fost încheiate două contracte de subînchiriere și anume:

- **Contractul de subînchiriere nr. .X./28.02.2008**, înregistrat la societate sub nr..X..04.2008, încheiat între S.C. .X. S.R.L. în calitate de sublocatar și S.C. .X. .X. S.R.L., în calitate de sublocator, având ca obiect obținerea folosinței asupra autoutilitatei marca .X. cu număr de înmatriculare X-VXI, autovehiculul ce este obiect al unui contract de .X. încheiat între S.C. .X. X S.R.L. în calitate de finanțator și S.C. .X. X S.R.L. în calitate de utilizator.

- **Contractul de subînchiriere nr. .X..02.2008**, înregistrat la S.C. .X. S.R.L. sub nr..X./22.04.2008, încheiat între S.C. .X. S.R.L., în calitate de sublocatar și S.C. .X. .X. S.R.L., în calitate de sublocator având ca obiect “obținerea folosinței asupra unei semiremorci marca .X., cu număr de înmatriculare X-CTH”, autovehiculul ce este obiect al unui contract de .X. încheiat între S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de finanțator și S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de utilizator.

În baza acestor contracte, S.C. .X. .X. S.R.L. a emis către societatea verificată 8 facturi fiscale, valoarea chiriei facturate fiind de .X. lei la care se adaugă T.V.A în cuantum de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că autovehiculele subînchiriate au fost utilizate de către S.C. .X. S.R.L., cum ar fi facturi fiscale de achiziții pe care să fie înscrise la rubrica destinată datelor privind expediția, mijlocul de transport, numerele de înmatriculare, documente de achiziție de combustibil din care să rezulte alimentarea autovehiculelor în cauză, bonurile fiscale de achiziție combustibil înregistrate în evidența contabilă, foi de parcurs sau alte documente care să ateste utilizarea autovehiculelor, alte eventuale probe.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că suma de .X. lei a fost înregistrată nejustificat pe cheltuieli, în contul 612 „Cheltuieli cu redevențe și chirii” iar cele 4 facturi emise de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L. în sumă totală de .X. lei, la care se adaugă **taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei**, s-a refacturat primele de asigurare achitate de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L., au fost înregistrate de S.C. .X. S.R.L. în contul 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare” deși bunurile nu se regăsesc printre activele contribuabilului, acestor sume nu le poate fi aplicat un regim de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil și ca atare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea în mod eronat a considerat cheltuielile în sumă de .X. lei ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil. De asemenea organele de inspecție fiscală au constatat că în luna martie 2008 prin factura nr..X./01.03.2008 și factura nr..X./01.03.20.08 unitatea verificată a înregistrat în contul 628 ”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X. lei, cu taxa pe valoarea adăugată aferenta de X lei, reprezentând contravaloarea unor servicii ce privesc mijloacele de transport subînchiriate - mijloace care nu au fost utilizate în interesul firmei.

Suma totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X.1 lei) a fost supusă de către organele de control impozitării, calculând în baza **art.21, alin.4 lit.n din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, un impozit pe profit în cuantum de .X. lei (.X. lei x 16%) și majorări de întârziere în sumă de .X. lei** în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală.

t). În perioada verificată, S.C. .X. S.R.L. a încheiat contractul de Consultanță juridică nr..X./14.11.2007 cu SCA. .X. – .X., în baza căruia s-a emis factura nr..X..12.2007 reprezentand servicii de consultanță juridică în valoare de .X. lei si TVA de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate avansul facturat de SCA. .X., în contul 628”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”, cheltuielile perioadei fiind majorate nejustificat, deoarece contestatoarea nu a susținut cu documente justificative prestarea efectivă a vreunui serviciu de consultanță juridică în favoarea S.C. .X. S.R.L.

De asemenea din analiza documentelor, organele de inspecție fiscală au constatat că doar într-un singur caz SCA .X. a intervenit în activitatea S.C. .X. S.A. cu ocazia încheierii Contractului de vânzare - cumpărare încheiat cu

societatea .X. X S.R.L., prin care S.C. .X. S.A. vinde terenul în suprafață de .X. mp și clădirile aflate pe teren, aflate în patrimoniul său, fără ca SCA .X. să fie implicată în vreun fel în activitatea S.C. .X. S.R.L, înregistrarea în cheltuieli a sumei de .X. lei nefiind justificabilă atâta timp cât necesitatea contractării unor astfel de servicii pentru activitatea desfășurată nu a fost dovedită.

ț). În luna august 2006, organele de inspecție fiscală au constatat că s-a încheiat **Contractul de cesiune de creanță nr..X./18.08.2006** între .X. S.A. în calitate de Creditor - Cedent și .X. în calitate de Creditor – Cesionar, prin care creditorul cesionar a preluat o creanță împreună cu toate accesoriile aferente de la .X. SA, în calitate de creditor cedent, pe care aceasta din urmă o deține asupra debitorului cedat S.C. .X. X S.R.L în baza unui contract de credit ce menționa: *„Obiectul contractului îl reprezintă Creanța deținută de Creditorul Cedent asupra Debitorului Cedat în baza Contractului de credit, împreună cu toate Accesoriile Creanței”*.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin Sentința nr.X./21.03.2005, Tribunalul .X. a dispus deschiderea procedurii falimentului față de S.C. .X. X S.R.L, iar prin Sentința nr.X.X./20.09.2004 pronunțată de Tribunalul Comercial .X. s-a deschis procedura insolvenței față de S.C. .X. S.A. - fidejutor garant al debitorului cedat.

Printr-un contract de cesiune încheiat în data de 11.12.2007, organele de inspecție fiscală au constat că numita .X., având calitatea de parte în Contractul de cesiune de creanță nr..X./18.08.2006 a cedat în favoarea cesionarului S.C. .X. S.R.L. calitatea de parte în contract, fiind încheiat Actul adițional nr.X/11.12.2007 la Contractul de cesiune de creanță nr..X./18.08.2006, între:

- .X. S.A., în calitate de creditor cedent;
- .X., în calitate de creditor cesionar inițial;
- S.C. .X. S.R.L., în calitate de creditor cesionat final.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit art.1 din contractul de cesiune de creanță fn/11.12.2007: *„ .X. , având calitatea de parte în contractul de cesiune de **creanță** nr..X./18.08.2006, modificat prin actele adiționale subsecvente, încheiate cu .X. S.A, cedeaza, în favoarea cesionarului S.C. .X. SRL; calitatea de parte in contractul anterior mentionat”*.

La articolul 2 se stipulează : "Cesionarul S.C. .X. S.R.L. se substituie situației juridice deținute de cedenta .X. în contractul de cesiune de creanță nr.X./18.08.2006, astfel cum a fost modificat prin actele adiționale subsecvente, urmând ca toate efectele juridice ale acestui contract să se răsfrângă în mod direct asupra cesionarului"

La art.4 din contract se precizează: *"S.C .X. S.R.L va achita instituției bancare .X. S.A suma de .X. EUR, reprezentând diferența până la suma totală de .X. euro, prevăzută în contractul de cesiune de creanță nr .X./18.08.2006, astfel cum a fost modificat prin actele adiționale subsecvente și va achita cedentei .X.*

suma de .X. euro – achitați de către aceasta instituției bancare .X. S.A în temeiul contractului de cesiune de creanta nr. .X./18.08.2006”.

În evidența contabilă a societății verificate, organele de inspecție fiscală au constat că S.C .X. S.R.L a înregistrat doar sumele achitate în baza contractului de cesiune de creanță încheiat în data de 11.12.2007, respectiv suma de .X. EUR (.X. lei) și .X. EUR (.X. lei) după cum urmează:

461	=	512 1.0004	.X. lei
„Debitori diverși”		„Conturi curente la banci ”	

267	=	472	.X. lei
„Creanțe immobilizate ”		„Venituri înregistrate în avans”	

668	=	461	.X. lei
„Alte cheltuieli financiare”		„Debitori diverși”	

461	=	5124.1	.X. lei
„Debitori diverși”		„Conturi curente la bănci în valută”	

267	=	461	.X. lei
„Creanțe immobilizate”		„Debitori diverși”	

La data preluării cesiunii, respectiv 11.12.2007, organele de inpecție fiscală au constat că valoarea în lei a creanței era de .X. lei (.X. USD x .X. Lei/USD), iar prețul cesiunii de creanță achitat de contribuabil era de .X. lei (.X. lei + .X. lei), iar în luna decembrie 2007, unitatea a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei (cont 668) - prin aceasta influențând rezultatul fiscal al perioadei.

În luna mai 2008, organele de inspecție fiscală au constat că S.C. .X. S.R.L. a încasat de la S.C. .X. X S.R.L., în contul datoriei, suma de .X. lei, suma ce se înregistrează concomitent la venituri; în evidența contabilă fiind următoarele înregistrări:

5121.0004	=	267
„Conturi curente la bănci în lei”		„Creanțe immobilizate”

472	=	768
„Venituri înregistrate în avans”		„Alte venituri financiare”

Organele de inspecție fiscală **au impozitat suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei - .X. lei) lei și au stabilit în baza art.19 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei (.X. lei x 16%) și majorări de întârziere în sumă de .X. lei în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală.**

u). În perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au constat că S.C. .X. S.R.L. a evidențiat în debitul contului 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” facturi emise de mai multe societăți, reprezentând

servicii de consultanță, asistență, prestări servicii, societatea înregistrând ca deductibile cheltuielile din categoria celor cu serviciile de consultanță, fără ca societatea să dovedească cu acte necesitatea prestării unor asemenea servicii în baza contractelor încheiate și realizarea efectivă a prestațiilor **încalcând prevederile pct.48 din Cap. II al Titlului II "Impozit pe profit" din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:**

1. CONTRACTUL DE CONSULTANȚĂ nr. .X..03.2007 încheiat între S.C. .X. S.R L., în calitate de beneficiar, și S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de prestator, având ca obiect „*Lucrări de constatare, diagnosticare și evaluare moto pentru toate modelele de motociclete și scutere din patrimoniul beneficiarului atât noi cât și uzate...* ”.

În lunile mai 2008 și octombrie 2008, organele de control au constatat că unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă; factura fiscală nr..X./22.05.2008 în valoare de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și factura fiscală nr..X./15.10.2008 în valoare de .X. lei la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată de .X. lei, facturi ce au fost emise de S.C. .X. .X. S.R.L., cu următoarele înregistrări contabile:

628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” = 401.00006 „Furnizori - .X. .X.” cu suma de .X. lei și respectiv de .X. lei

4426 = 401.00006 .X. lei

„Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”

„Furnizori - .X. .X.”

fără să prezinte vreun document din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor facturate de către S.C. .X. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală consideră că suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei) înregistrată în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal și, ca atare, a fost supusă impozitării și au calculat **un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei (.X. x 16%), și majorări de întârziere în sumă de .X. lei** în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală.

2. CONTRACTUL DE CONSULTANTA nr. .X./01.11.2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L, în calitate de beneficiar și S.C. .X. S.R.L., în calitate de prestator prin care ”Prestatorul se obligă să asigure beneficiarului asistență în servicii de consultanță pentru afaceri și management, servicii de informare, documente și analiză”, or obiectul contractului având însă un caracter de maxima generalitate, nefiind detaliat și adaptat la specificul activității desfășurate de contribuabil.

În baza acestui contract S.C. .X. S.R.L, a emis în luna noiembrie 2007 factura fiscală seria MSVEH nr..X./30.11.2007 în valoare de .X. lei reprezentând "taxă de consultanță conform contract .X./01.114007", fiind înregistrată în evidența contabilă, în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei fără ca la inspecția fiscală contribuabilul să

prezinte vreun document din care să rezulte modul de calcul al sumei de .X. lei înregistrați pe cheltuieli.

Ținându-se cont că organele de inspecție fiscală au constatat că pentru justificarea sumei înregistrate pe cheltuieli, societatea a prezentat doar o anexă semnată de ambele părți unde se stipulează “ Clientul a beneficiat de serviciile de consultanță ale furnizorului ce au constat în realizarea de prezentări privind fondurile structurale, oportunitatea accesorii acestora, măsuri de finanțare , conținutul măsurilor de finanțare, condiții de eligibilitate” rezultă că obiectul contractului are caracter de maximă generalitate, nefiind detaliat și adaptat la specificul activității desfășurate de contribuabil și că societatea nu a prezentat vreun document din care să rezulte modul de calcul al sume de .X. lei, înregistrată pe cheltuieli; potrivit prevederilor contractuale în care valoarea serviciilor facturate se stabilea în funcție de numărul de ore de lucru aferente fiecărui serviciu solicitat și eventual realizat, materialul prezentat neputând justifica înregistrările pe cheltuieli a sumei facturate de S.C. .X. S.R.L., în condițiile date, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei înregistrată în contul 628 reprezintă o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal, suma fiind inclusă în baza de impozitare, stabilindu-se **un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%) și majorări de întârziere, în sumă de .X. lei.**

3. CONTRACTUL DE CONSULTANȚĂ nr..X./24.07.2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar și S.C. .X. S.R.L. în calitate de consultant în baza căruia S.C. .X. S.R.L. a emis în luna decembrie 2007 factura fiscală seria X nr..X./ 21.12.2007 în sumă de .X. lei, reprezentând "servicii cf contract", contractul având ca obiect: „a)Consultanța pentru afaceri și management...b) Analiza internă și recomandări privind îmbunătățirea gestiunii afacerii..; c) Analiza și consultanța în studierea pieței... d) Intermediere în afaceri și în relația cu partenerii de afaceri".

În cuprinsul contractului, la pct.2.3 se stipulează “Contractantul va preda beneficiarului lucrări scrise sau rapoarte centralizate ale activităților desfășurate” la pct. 4.1. “ Valoarea pentru onorariul consultanței acordate “ se negociază periodic în funcție de obiectivele și operațiunile solicitate de beneficiar... iar la pct.5.1 “ Consultantul se obligă...b) să predea lucrările întocmite la timp și în bune condiții”

La control, contestatoarea a prezentat organelor de inspecție fiscală atașat contractului, următoarele documente:

- un număr de X facturi proforme care au înscrisă mențiunea“ prestări servicii conform contractului .X./24.07.2007 și situație lucrări”

- **devizul întocmit pentru perioada iulie - octombrie 2007** care prezintă un tabel ce cuprinde la coloana „ *component de activitate*” enumerarea unor activități cum sunt: *Consultații în domeniul gestiunii financiare*

Planificarea, organizarea, eficiența și controlul activității financiare

Consultant în elaborarea studiilor de fezabilitate /evaluare

Evaluarea și analiza organizațională a beneficiarului

Recomandări pentru îmbunătățirea activității firmei";

- **devizul întocmit pentru perioada noiembrie decembrie 2007** care cuprinde următoarea mențiune: „*la solicitarea Dvs. am întocmit raportul de evaluare pe care îl atașăm, referitor la achiziția unui număr de părți sociale din patrimoniul S.C. .X. .X. S.R.L.*”; fără să indice valoarea aferentă prestației la care se face referire.

Întrucât documentele nu erau de natură să justifice înregistrarea pe cheltuieli a sumei facturate de S.C. .X. S.R.L. organele de control au solicitat explicații scrise d-nei .X. – administrator al S.C. .X. S.R.L. în perioada la care se referă Contractul de consultanță nr.X./24.07.2007.

Din analiza documentelor financiar – contabile, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în perioada supusă controlului unitatea nu a achiziționat părți sociale de la S.C. .X. .X. S.R.L. astfel, contractarea unor prestații care nu au legatură cu obiectul de activitate al societății și care nu au generat nici un fel de beneficiu nu pot fi acceptate ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil.

În condițiile date, organele de inspecție fiscală consideră suma de .X. lei înregistrată în contul 628 reprezintă o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal și au calculat **un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei (.X. x 16%), și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.**

4. CONTRACTUL DE PRESTARI SERVICII nr..X./01.11.2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. .X. S.R.L. în calitate de consultant, având ca obiect *“Furnizarea de servicii: Implementarea magazinului on-line de piese auto, promovarea și eficiențierea acestuia”*.

În baza contractului, S.C. .X. S.R.L. a emis în luna noiembrie 2007 două facturi fiscale către S.C. .X. S.R.L. și anume:

- factura fiscală nr..X./15.11.2007 în valoare de .X. lei, reprezentând *“Avans conform contractului nr. .X./01.11.07”*
- factura fiscală nr..X./19.11.2007 în valoare de .X. lei, reprezentând *„Plata conform contractului nr..X./01.11.07”*

Facturile nu au înscrisă taxă pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au constat că documentele în cauză au fost înregistrate în evidența contabilă a unității verificate, în contul 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”* și pentru justificarea sumei totale de .X. lei (.X. lei + .X. lei) înregistrată pe cheltuieli, unitatea a prezentat un CD care cuprinde date generale privind pașii de urmat în vederea realizării unui magazin on line precum și un ghid pentru promovarea magazinului on-line, fără să rezulte faptul că magazinul ar fi existat cu adevărat.

Din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală rezultă că societatea nu a realizat venituri din vânzarea de piese auto printr-un astfel de magazin, obiectul contractului încheiat între S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L. nematerializându-se, astfel încât cheltuielile în sumă de .X. lei nu se justifică.

În urma controlului, organele de inspecție fiscală **au calculat impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%) și majorări de întârziere de .X. lei.**

5). CONTRACTUL DE CONSULTANȚĂ nr..X./03.08.2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L, în calitate de beneficiar și S.C. .X. S.R.L în calitate de consultant, prin care consultantul se obliga să asigure beneficiarului servicii de consultanță pentru afaceri și management, servicii de documentare și analiză.

În luna decembrie 2007, în baza acestui contract, a fost emisă de către S.C. .X. S.R.L factura fiscală nr..X./1A/31.12.2007 în valoare de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, reprezentând potrivit mențiunii înscrisă la rubrica denumirea produselor sau a serviciilor „*Prestări servicii conform contract nr: .X./03.08.2007 și deviz*” fiind înregistrată în contabilitatea societății astfel:

628	=	401.00027	=	.X. lei
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori - .X.”		

4426	=	401.00027	=	.X. lei
„TVA deductibil”		„Furnizori - .X.”		

Din analiza contractului, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt prezentate în detaliu gama de servicii de consultanță oferite de consultant cu titlu exemplificativ:

- „ - *consultații generale în domeniul gestiunii și administrației;*
- *consultații privind atragerea de surse financiare și întocmirea documentației aferente;*
- *consultații privind planificarea, organizarea, eficiența și controlul activității economico financiare;*
- *recomandări pentru îmbunătățirea activității firmei”.*

Organele de inspecție fiscală au solicitat documente în vederea justificării înregistrării pe cheltuieli cu servicii de consultanță a sumei de .X. lei, iar din analiza acestora au fost constatate următoarele:

Pentru perioada august — decembrie 2007 au fost prezentate tabele cuprinzând următoarele date:

- component de activitate: - (consultații generale în domeniul atragerii de surse - cerere, anexe, plan de afaceri scurt
- elaborare buget de venituri și cheltuieli;
- elaborare cash flow; elaborare calcul necesar sursa atrasă.
- tarif orar (93 euro/ora);
- număr ore prestate și valoare total.

Tabelele în cauză nu au atașat nici un alt document din care să rezulte faptul că activitățile prezentate au fost realizate pentru S.C. .X. S.R.L, iar valoarea activităților însumează .X. lei fără TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările vizate de contractul de consultanță sunt realizate de către societate prin salariații proprii,

fără să aibă o specializare de excepție deținută doar de anumite firme de specialitate, purtătoare a unu portofoliu de cunoștințe deosebite.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele prezentate de societate nu sunt de natură să justifice necesitatea serviciilor contractate, dar nici prestarea efectivă a acestora, de către consultant și nu există vreun argument sau vreo dovadă care să conducă la concluzia că S.C. .X. S.R.L. ar fi fost implicată în vreun fel în activitatea S.C. .X. S.R.L., astfel încât suma de .X. lei înregistrată pe cheltuieli nu este deductibilă la calculul profitului impozabil și, ca atare, s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%) și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

6). CONTRACTUL PENTRU SERVICII DE CONSULTANTA F.N./16.12.2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L. în calitate de client și S.C. .X. S.R.L. .X. în calitate de consultant, având ca obiect consultanța strategică și consultanță privind structura organizatorică a clientului, are ca tarif perceput de .X. euro, iar durata contractului este de 2 luni.

În data de 19.12.2007, unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți suma de .X. lei, în baza facturii nr..X./19.12.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L. și taxa pe valoarea adăugată aferentă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că atașat contractului sunt prezentate:

- Indicative Financing Timetable - tabel în limba engleză;
- Indicative Timetable - tabel în limba engleză;
- Planning Activități Proiect .X. — tabel în care sunt înscrise mențiuni referitoare la activitatea S.C. .X. S.A. în perioada mai - septembrie fără să fie indicat anul.
- Reactualizare „ Information Memorandum -ului" al .X. în funcție de solicitările diverse ale investitorilor contactați;
- Analiza oportunitate investiție Grup;
- Raport evaluare S. C. .X. S.A. și prezentare oportunitate investițională în consecință".

Din analiza documentelor prezentat de către societate, organele fiscale au concluzionat că nici unul din materialele prezentate nu poartă ștampilă sau semnătura vreunui reprezentant al S.C. .X. S.R.L., materialele în cauză neputând face dovada prestării efective serviciilor, în nici un material nu se face referire la S.C. .X. S.R.L., obiectivul contractului nerealizându-se.

În această situație, organele de inspecție fiscală consideră că înregistrarea pe cheltuieli a sumei de .X. lei nu se justifică și au calculat **un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%) și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.**

7). CONTRACTUL DE CONSULTANȚĂ ȘI AUDIT înregistrat la S.C. .X. S.R.L. sub nr..X./12.11.2008, încheiat între unitatea verificată în calitate de

beneficiar - client și P.F.A. .X. X în calitate de executant, având ca obiect: „Executantul se obligă să ofere consultanță tehnică pentru realizarea standardelor necesare autorizării unui autoservice ”.

Organele fiscale au constat că P.F.A. .X. a emis către S.C. .X. S.R.L. factura nr..X..12.2007 în valoare de .X. lei, iar la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” este înscrisă mențiunea „ASISTENȚĂ TEHNICĂ DE SPECIALITATE CONFORM CONTRACT”.

Analizând documentele puse la dispoziție de societate, organele fiscale au concluzionat că informațiile cuprinse sunt cu caracter pur teoretic și tratează la modul general aspectele legate de standardele ce se impun a fi atinse pentru buna funcționare a unei societăți care comercializează mașini marca .X. - caz în care nu se regăsește S.C. .X. S.R.L., și nu sunt în măsură să probeze prestarea efectivă a serviciilor de consultanță în scopul realizării de venituri, astfel cheltuielile înregistrate în contul 628, în sumă de .X. lei, reprezintă cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, și au calculat un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei (.X. lei x 16%) și majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.

8). CONTRACTUL DE CONSULTANTA NR..X./30.10.2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar - client și S.C. .X. S.A. Republica Panama în calitate de consultant, având ca obiect „consultanță de specialitate și reprezentarea beneficiarului în activități de management ale companiilor de tip holding, în special ale celor care dețin garanții ale companiilor și întreprinderilor, în scopul influențării deciziilor manageriale ale acestora, scopul :

Dezvoltarea societății beneficiare și includerea pe piața externă alături de companii importante,

Promovarea, întocmirea unor planuri de afaceri cu finalizarea acestora alături de partenerii externi identificați de consultant,

Identificarea unor parteneri externi pentru investiții alături de beneficiar în realizarea unor planuri de afaceri atât în România, cât și în străinătate,

Intermediere în afaceri și în relația cu partenerii de afaceri,

Identificarea și recomandarea de noi parteneri de afaceri în domeniul activității de bază, participarea la întâlnirile cu aceștia,

Intermedierea în relația cu băncile și alte instituții finanțatoare - identificarea potențialilor finanțatori, consultanță în obținerea surselor de finanțare consultanță întâlnirilor, participarea consultantului la acestea...”.

Contractul a fost încheiat pe o perioadă de un an (01.11.2007 - 31.10.2008).

În baza Contractului de consultanță nr..X./30.10.2007, S.C. .X. S.A. a emis către societatea verificată factura nr..X./01.11.2007 în valoare de .X. lei; în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L. aceasta a fost înregistrată în luna octombrie 2007 (25.10.2007) în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", existentând o discordanță între data încheierii contractului, data emiterii facturii și data înregistrării sumei pe cheltuieli.

Organele de inspecție fiscală consideră că suma de .X. euro reprezintă o plată în avans și ca atare trebuia înregistrată în contul corespunzător 409 „Furnizori —debitori” și nu direct în contul de cheltuieli.

Pentru a justifica înregistrarea pe cheltuieli a sumei în cauză, societatea verificată a prezentat un material din care organele de control au constatat următoarele:

- Contractul de consultanță nr..X./30.10.2007 - nu poartă ștampila companiei .X., Republica Panama,

- La pct.1 „Părțile contractante” din Contractul de consultanță nr..X./30.10.2007 nu sunt înscrise toate datele de identificare ale consultantului și nici persoana legitimă care reprezintă firma din Republica Panama,

- Obiectul contractului nu are nici o legătură cu obiectul principal de activitate a S.C. .X. S.R.L.;

- Factura emisă de consultant nu are înscrise datele complete de identificare și nici adresa sediului societății emitente;

- sumarul unor întâlniri cu reprezentanți ai unor bănci, respectiv .X., Citibank, X, fără însă a se indica persoana care a participat la aceste întâlniri din partea .X. SA. Panama în vederea obținerii unor oportunități financiare în favoarea S.C. .X. S.A. acestea neavând nici o legătură cu activitatea desfășurată de S.C. .X. S.R.L.;

- stabilirea unor întâlniri între directorul S.C. .X. S.A. cu potențiali cumpărători pentru .X., etc.

În documentele prezentate organelor de inspecție fiscală, s-a observat că se face referire doar la S.C. .X. S.A., serviciile contractate cu firma din Panama și nu se poate identifica modul cum serviciile în cauză au contribuit la realizarea de venituri de către S.C. .X. S.R.L, documentele nu sunt de natură să justifice necesitatea serviciilor de consultanță contractate de către unitatea verificată cu firma .X. Panama.

În situația dată, organele de inspecție fiscală consideră că suma de .X. lei înregistrată pe cheltuieli este nedeductibilă la calculul profitului impozabil și au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. x 16%) și majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.

9) CONTRACT DE PRESTĂRI SERVICII ÎN DOMENIUL CONTABILITĂȚII ȘI ASISTENȚEI ECONOMICO - FINANCIARE F.N./31.03.2008

încheiat între S.C. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar și X în calitate de prestator, în luna septembrie și noiembrie 2008, pentru o perioadă de 24 luni, înregistrându-se în evidența contabilă, în contul 628 :

- factura nr. .X./01.09.2008 în valoare de .X. lei,

- factura nr..X./ 12.09.2008 în valoare de .X. lei;

- factura nr..X. /25.11.2008 în valoare de .X. lei.

Obiectul contractului îl constituie: *”Acordarea de către prestator a consultanței de specialitate în domeniul economico-financiar și întocmirea documentației de specialitate pentru controlul evidențelor economico-financiar ale*

societății și asistență de specialitate în domeniul contabil fiscal... " iar onorariul total a fost stabilit la nivel de .X. lei, deși contractul s-a derulat doar pe o perioadă de 12 luni.

La rubrica Denumirea produselor sau serviciilor - facturile au înscrisă mențiunea: "Asistență financiar contabilă conform contract .X./31.03.2008" și nu sunt purtătoare de taxă pe valoarea adăugată.

Documentele pe care societatea le-a prezentat organelor de inspecție fiscală pentru justificarea înregistrării pe cheltuieli a sumei de .X. lei sunt următoarele:

- **Raport activitate în cadrul Contractului de prestări servicii în domeniul contabilității și asistenței economico-financiare 31.03.2008** în care sunt reliefate:

- organizarea și verificarea bilanțelor contabile întocmite lunar;
- pregătirea și verificarea datelor necesare întocmirii bilanțului
- analiza performanțelor societății în vederea prevenirii riscurilor la care poate fi expusă formularea de recomandări pentru menținerea echilibrului financiar;
- întocmirea BVC anual pentru 2009, în baza planului de afaceri al societății;
- efectuarea de prognoze la sfârșitul fiecărei luni în baza rezultatelor curente la zi, în vederea previzionării lunilor rămase a păstrării în nivelurile bugetare.

Raportul nu cuprinde date și informații referitoare la natura serviciilor de contabilitate și asistență economico-financiară, iar mențiunile prezentate nu sunt susținute cu probe din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii.

- Raport activitate în cadrul Contractului de prestări servicii în domeniul contabilității și asistenței economico-financiare 31.03.2008: care prezintă analiza sintetică a realizărilor anului 2007 și încadrarea în ratele de bonitate din punct de vedere bancar.

Din analiza documentelor puse la dispoziție, organele de control au reținut următoarele:

- Potrivit ștatelor de plată în anul 2008, S.C. .X. S.R.L. avea următorii angajați cu atribuții în domeniul financiar-contabil:

- X, economist, ianuarie — iunie 2008;
- .X.an (.X.) X, funcționar economic, ianuarie - decembrie 2008;
- X, economist, septembrie-decembrie 2008 și director economic, în noiembrie — decembrie 2008;
- X, director economic, noiembrie-decembrie 2008;
- Situațiile financiare lunare pentru perioada ianuarie — octombrie 2008 au fost semnate de administratorul societății X.

Bilanțul prescurtat la data de 31.12.2007, depus la organul fiscal teritorial sub nr..X..06.2008, a fost semnat de X, în calitate de director economic cu atribuții acoperitoare pentru cerințele beneficiarului .

- Referitor la raportul de activitate al d-lui X din data de 31.03.2009, cuprinde doar o enumerare a unor activități, întocmirea BVC pentru 2009, efectuarea de prognoze, analiza performanțelor, fără însă a prezenta vreun material din care să rezulte că activitățile la care s-a făcut referire ar fi fost efectiv realizate.

În raportul datat 10.09.2009 care vizează activitatea desfășurată de prestator în perioada aprilie 2008-iunie 2009, și potrivit actului adițional nr..X./01.04.2009, organele de inspecție fiscală au constatat că părțile au convenit încetarea contractului începând cu data de 01.04.2009; după aceasta dată efectuarea de servicii către S.C. .X. S.R.L. neavând bază contractuală, iar contractarea unor servicii de natura celor prevăzute în Contractul de prestări servicii în domeniul contabilității și asistenței economico-financiare f.n./31.03.2008 nu se justifică atata timp cât unitatea are angajați cu funcții economice cu atribuții acoperitoare pentru cerințele beneficiarului.

Organele de inspecție fiscală consideră că documentele prezentate de societate nu sunt de natură să asigure o delimitare concretă a serviciilor ce ar fi fost efectuate de prestator față de aceleași servicii executate de către angajați conform atribuțiilor ce le revin; și nu se face dovada necesității prestării unor astfel de servicii, în condițiile în care unitatea verificată dispune de personal specializat, iar aceste servicii reprezentau în fapt atribuțiuni de serviciu stabilite în sarcina personalului angajat al S.C. .X. S.R.L, unitatea majorând nejustificat cheltuielile de exploatare aferente exercitiului financiar 2008 cu suma de .X. lei, și au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%) și majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.

10). CONTRACTUL DE PRESTARE DE SERVICII DE AMENAJARE SPAȚII VERZI nr..X./09.06.2008 încheiat între S.C. .X. S.R.L în calitate de beneficiar și S.C. .X. S.R.L. în calitate de prestator de servicii, având ca obiect : „prestarea de activități de amenajare a spațiului verde”, valoarea contractului fiind de .X. lei cu TVA inclus.

S.C. .X. S.R.L. a emis către S.C. .X. S.R.L. factura nr..X./09.06.2008 în valoare de .X. lei, cu taxa pe valoarea adăugată aferentă de .X. lei, suma de .X. lei fiind înregistrată în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L. în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”.

Din cuprinsul contractului, organele de inspecție fiscală au constat că prestatorul se angaja să asigure instalarea unor rulouri de gazon, fără însă a se indica locația exactă unde acestea urmau să fie amplasate.

Întrucât societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală vreun document din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor contractate și nici nu a justificat în vreun fel necesitatea unor astfel de servicii pentru activitatea desfășurată, organele de inspecție fiscală au stabilit că cheltuielile de exploatare au fost majorate nejustificat cu suma de .X. lei și au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%), și majorări în sumă de .X. lei.

11). CONTRACTUL DE PRESTARI SERVICII nr. .X./20.06.2008 încheiat între S.C. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. .X. S.R.L. în calitate de prestator, având ca obiect : „*program entertainment copii între data de 21-22 iunie 2008 la sediul propus de către beneficiar*”.

S.C. .X. S.R.L. a emis către S.C. .X. S.R.L factura nr..X./27.06.2008 în valoare de .X. lei fiind înregistrată în evidența contabilă de către societatea verificată în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”.

La control, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L nu a făcut dovada necesității și prestării serviciilor contractate pentru activitatea desfășurată, majorând nejustificat cheltuielile de exploatare cu suma de .X. lei și au calculat un impozit pe profit suplimentar de **X lei** și majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**.

12) În luna iunie 2008 S.C. .X. S.R.L a înregistrat pe cheltuieli de exploatare în contul 628 „ Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți ” suma de .X. lei în baza facturii nr..X./30.06.2008 emise de S.C. .X. S.R.L. .X., la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, având la rubrica „Denumirea produselor sau serviciilor ” : Prestări servicii lucrări amenajări exterioare”, fără ca societatea să prezinte organelor de inspecție fiscală vreun contract încheiat între cele două societăți implicate în operațiune și nici vreo situație de lucrări din care să se poată identifica imobilul pentru care s-au realizat serviciile enumerate în factura menționată.

Intrucât, societatea nu a făcut dovada necesității și prestării efective a serviciilor facturate de S.C. .X. S.R.L. .X., organele de inspecție fiscală consideră că suma de .X. lei este nedeductibilă la calculul profitului impozabil și au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X.lei** (.X. lei x 16%) și majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**.

13). CONTRACTUL DE CONSULTANȚĂ F.N./20.12.2007 înregistrat de S.C. .X. S.R.L. sub nr..X./26.02.2008 încheiat între aceasta în calitate de client și X Ltd Canada - Montreal în calitate de consultant, contract potrivit căruia serviciile contractate constau în : „ *Consultantul va căuta, în numele clientului și al .X., investitori financiari potriviți și va negocia cu aceștia posibilele condiții de vânzare a acțiunilor deținute în .X.. Consultantul va presta servicii de consultanță în legătură cu chestiuni referitoare la punerea în vânzare a produselor .X. în cadrul comunității de investiții ”*, societatea înregistrând în luna decembrie 2007 pe cheltuieli în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat în limba engleză un material „X for .X. S.R.L” care nu poartă vreo semnătură și ștampilă din partea celui care l-a întocmit, iar în cuprinsul materialului se face referire la firma „X” fără a se face vreo referire la S.C. .X. S.R.L sau S.C. .X. S.A .

Pâna la data finalizării inspecției fiscale, S.C. .X. S.R.L nu a prezentat în limba engleză nici un alt document care să justifice necesitatea contractării

serviciilor cu firma X - Montreal în care să facă dovada prestării efective a serviciilor în cauză, astfel încât organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea pe cheltuieli a sumei de .X. lei nu se justifică și au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **.X. lei** (.X. x 16%) și majorări de întârziere în sumă de **X lei**.

v) Prin Adresa nr..X./MS/26.06.2009 Garda Financiară Secția .X. a transmis organelor de inspecție fiscală Nota de constatare nr..X./MS/25.06.2009, potrivit căreia „*ca urmare a divizării S.C. .X. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L a preluat datoriile față de S.C. X SPA din Italia, evidențiate în soldul contului 401 „Furnizori” în sumă de X lei . Suma evidențiată în soldul contului 401 .X. SPA este prescrisă din data de 16.01.2007, când s-a scurs termenul general de prescripție*”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei intră sub incidența prescripției extinctive, la data de 16.01.2007, unitatea având obligația înregistrării pe venituri a datoriilor prescrise în luna ianuarie 2007 și au calculat potrivit prevederilor OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare un **impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei x 16 %) și majorări de întârziere în sumă de .X. lei**.

x) În luna iulie 2007, S.C ..X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă în contul 267.8 „Alte creanțe immobilizate” suma de .X. lei; în baza **Contractului de cesiune de creanțe nr.06/B/01.07.2007** încheiat între S.C. .X. S.R.L. în calitate de cedent, S.C. .X. S.R.L. în calitate de cesionar și .X., în calitate de creditor, având drept obiect: "*Transmiterea de către cedent, cu acordul creditorului, a debitului rezultat din operațiunea comercială de împrumut contractată de S.C. .X. desfășurată de aceasta în baza contractului de împrumut nr. X/13.04.2005 către cesionar, care se subrogă în drepturile și obligațiile cedentului, în schimbul unui comision. Creanța rămasă de cesionat este în sumă de .X. lei*".

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentul prezentat nu reprezintă un contract de creanțe, întrucât în baza acestuia a fost transmisă o obligație de plată și nu o creanță de încasat.

S.C. .X. S.R.L. a preluat de la S.C. .X. S.R.L. împrumutul în valoare de .X. lei, față de .X., obligându-se să achite debitul preluat către creditor.

În baza „*Contractului de cesiune de creanțe nr X/B/01.07.2007*” S.C. .X. S.R.L. a achitat d-lui .X. suma de .X. lei.

Până la data inspecției fiscale, societatea verificată în calitate de cesionar, nu a încasat vreo sumă de la S.C. .X. S.R.L. (cedent în cadrul contractului), având obligația să înregistreze veniturile financiare obținute ca urmare a derulării contractului în sumă de .X. lei (.X. lei x 10%), astfel încât unitatea a diminuat nejustificat masa impozabilă aferentă impozitului pe profit pentru anul 2008 prin neînregistrarea veniturilor în cuantum de .X. lei, și s-au

calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **.X. lei** (.X. lei x 16 %) și majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**.

z) În luna septembrie 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că între S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. .X. IFN S.A. și S.C. .X. S.R.L. s-a încheiat Actul adițional nr.1 la Contractul de .X. nr..X./30/07 din 12.03.2007 – Novație- prin care S.C. .X. S.R.L. și-a exprimat intenția de a cesiona integral drepturile și obligațiile ce decurg din contractul de bază către S.C. .X. S.R.L, obiectul contractului fiind autoturismul X K 1200X.

S.C. .X. S.R.L. a emis către contestatoare factura nr..X./10.09.2008 în valoare de .X. lei, la care se adaugă TVA de .X. lei, la rubrica – Denumirea produselor sau a serviciilor- fiind menționat „Contravaloare cesiune conform contractului nr..X./30/07 din 12.03.2007”.

Organele de inspecție fiscală au constat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în mod eronat suma de .X. lei pe cheltuieli de exploatare a unei părți din costul de achiziție al mijlocului fix și aplicând un regim de deductibilitate fiscală încălcând prevederile legale.

Organele de inspecție fiscală susțin că în situația dată, cheltuielile ocazionate cu achiziționarea mijloacelor de transport, trebuia înregistrate în contul de imobilizări corporale 2133 ”Mijloace de transport”, urând ca acestea să fie recuperate pe calea amortizării începând cu luna următoare dării în folosință a mijlocului fix, și a stabilit **un impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei**.

y) În perioada noiembrie 2007- noiembrie 2008 a fost înregistrată în contul 612 „Cheltuieli cu redevențe și chirii” suma de .X. lei reprezentând chiria aferentă spațiului închiriat de unitatea verificată de la X prin societatea .X. în baza Contractului de închiriere f.n./21.11.2007.

De asemenea, în perioada decembrie 2008 - iunie 2009 în contul 612 „Cheltuieli cu redevențe și chirii” se înregistrează suma de .X. lei reprezentând chiria aferentă spațiului închiriat de la X, Londra, Marea Britanie, în baza Contractului de închiriere fn/30.11.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că spațiile închiriate în baza celor două contracte nu au fost utilizate în activitatea desfășurată de societate în perioada analizată, nedeschizând puncte de lucru în Anglia care să justifice închirierea de spații.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a închiriat spațiile din Anglia în vederea desfășurării unor activități în favoarea S.C. .X. S.A. nu ale propriei activități, astfel că au calculat un **impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei**.

w) În luna ianuarie 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul nr.635 „Cheltuieli cu alte impozite și taxe” suma de .X. lei, reprezentând impozitul pe venitul din tranzacții imobiliare aferent

terenului achiziționat de S.C. .X. S.R.L. în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat cu nr..X./ 28.01.2008.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în luna februarie 2009 în evidența contabilă pe cheltuieli în contul 628 „ Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X. lei, în baza documentelor emise de Biroul Notarilor Publici X și X, ce vizează tranzacționarea unor terenuri.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat suma de .X. lei pe cheltuieli de exploatare în contul 635 și contul 628, diminuând nejustificat profitul impozabil, și au calculat un **impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.**

q) Organele de inspecție fiscală au constat că în perioada verificată la societate există o neconcordanță între impozitul pe profit calculat de unitate și evidențiat în contul corespunzător 441”impozit pe profit” și implicit în balașa de verificare întocmită la data de 31.12.2008 în cuantum de .X. lei și suma declarată prin Declarația privind impozitul pe profit – cod 101, respectiv .X. lei, rezultând o diferență de impozit pe profit nedeclarată în sumă de .X. lei, fără ca societatea să depună vreă Declarație rectificativă pentru anul 2008.

În condițiile date, organele de inspecție fiscală au stabilit că **suma de .X. lei reprezintă obligație suplimentară de plată la bugetul de stat și au calculat majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.**

A1) În perioada verificată, societatea a înregistrat în evidența contabilă, pe cheltuieli de exploatare suma de .X. lei reprezentând contravaloarea unor deplasări efectuate în străinătate de .X. – director proiecte speciale și .X. - administrator, deconturile de deplasare prezentate de societate având atașate documente pentru justificarea sumelor înscrise și raport în care se prezintă sumar deplasările externe fără însă să se demonstreze că deplasările s-ar fi realizat în favoarea S.C. .X. S.R.L. deoarece .X. a avut întâlniri cu reprezentanți ai unor instituții în vederea obținerii de fonduri de investiții pentru S.C. .X. S.A, precum și cu reprezentanți ai unor firme de profil interesate în încheierea unor parteneriate cu societatea .X. S.A.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei nu îndeplinește condițiile legale de deductibilitate și ca atare, cu ocazia controlului, a fost impozitată, calculând un impozit pe profit suplimentar de plată ce se situează la nivel de **.X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.**

A2) În perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a contractat credite de la societăți din străinătate în cuantum de .X. euro, fiind înregistrate în contabilitate în contul 167.15 „Alte împrumuturi și datorii asimilate” prin articolul:

5124 analitic = 167.15.

În perioada iunie- septembrie 2009 unitatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu dobânzile în sumă de .X. lei, prin articolul contabil:

666 "Cheltuieli cu dobânzile" = 168.9 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datorii asimilate”

fără să fie restituită nici o rată din împrumuturile contractate de contribuabil.

Deoarece cheltuielile cu dobânzile înregistrate de S.C. .X. S.R.L. sunt aferente unor credite contractate de societate dar utilizate în alte scopuri care nu vizează activitatea desfășurată de aceasta în perioada de referință, organele de inspecție fiscală au stabilit că unitatea a aplicat un regim de deductibilitate fiscală, iar în luna octombrie 2009 a remediat diferența cu nota contabilă din data de 29.10.2009 stornând cheltuielile cu dobânzile în sumă de .X. lei, diminuând astfel nejustificat profiul impozabil și implicit impozitul pe profit datorat pentru trimestrul II și III cu suma de .X. lei (.X. lei x 16%), denaturând de la o perioada la alta profitul.

Organele de inspecție fiscală au calculat un **impozit pe profi suplimentar în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.**

A3) În perioada 2007-2009, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea S.C. .X. S.R.L. a contractat de la X Cipru credite în sumă de .X. euro în baza Contractelor nr.X/23.05.2007 în valoare de .X.euro, nr.X/18.10.2007 în valoare de .X. euro, nr.X/22.11.2007 în valoare de .X. euro, nr.X/08.02.2008 în valoare de .X. euro și nr.X/10.03.2008 în valoare de .X. euro, societatea înregistrând în evidența contabilă diferența de curs valutar nefavorabilă aferentă creditelor contractate prin articolul contabil:

665	=	167	în sumă de .X. lei
"Cheltuieli din diferențe de curs valutar"		„Alte împrumuturi și datorii asimilate”	

În situația data, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat și înregistrat diferențe de curs valutar aferente creditelor contractate în luna iunie 2009 în sumă de .X. lei, sumă nedeductibilă la calculul profitului impozabil pentru trimestrul II 2009, și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei.**

Din totalul creditelor contractate, suma de .X. euro a fost utilizată pe destinații care nu concură la realizarea de venituri impozabile.

Așa fiind, înregistrarea pe cheltuieli a diferenței de curs valutar aferentă creditelor contractate și utilizate pe destinații care nu concură la realizarea de venituri, nu se justifică, cuantumul acesteia, stabilit cu ocazia controlului este de .X. lei. În aceeași situație, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei este nedeductibilă la calculul profitului impozabil, astfel aceasta a fost supusă impozitării, stabilindu-se un **impozit pe profit suplimentar de .X. lei.**

Pentru debitele suplimentare de .X. lei și .X. lei au fost calculate **majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.**

B. Taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată : 01.10.2006 - 30.09.2009.

Organele de inspecție fiscală a constatat o serie de deficiențe după cum urmează :

a) societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** înscrisă în factura fiscală nr..X./25.09.2009 emisă de S.C. .X. .X. S.R.L. pe motiv că pentru operațiunea înscrisă în factură nu a fost făcută dovada necesității și prestării efective a acesteia, în conformitate cu prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, justificarea destinației serviciilor pentru operațiuni taxabile revenind în sarcina persoanei impozabile.

Pentru debitul stabilit suplimentar, societatea datorează majorări de întârziere calculate în baza art.119 – 120 din Codul de procedură fiscală.

b) societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, în condițiile în care nu deținea niciun document justificativ, în conformitate cu prevederile art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul stabilit suplimentar, societatea datorează majorări de întârziere calculate în baza art.119 – 120 din Codul de procedură fiscală.

c) societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** în luna decembrie 2007 prin încălcarea prevederilor art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deficiența fiind remediată în luna octombrie 2008, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au avut în vedere respectiva sumă pentru calculul **majorărilor de întârziere la plată**, pentru perioada 25.01.2008 – 25.11.2008.

d) societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă unor servicii de consultanță care nu au legătură cu obiectul de activitate al S.C. .X. S.R.L. prin încălcarea prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul stabilit suplimentar, societatea datorează majorări de întârziere calculate în baza art.119 – 120 din Codul de procedură fiscală.

e) societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă unor servicii de protecție și pază contractate cu S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. .X. S.R.L. vizând spațiul situat în .X. .X. strada .X. nr.13, în condițiile în care societatea nu a desfășurat vreo activitate la această adresă, prin încălcarea prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul stabilit suplimentar, societatea datorează majorări de întârziere calculate în baza art.119 – 120 din Codul de procedură fiscală.

f) societatea a dedus în perioada verificată taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de obiecte de inventar și materiale consumabile în valoare totală de .X. lei, care au fost utilizate în alte scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată de contribuabil, aspect recunoscut și de reprezentantul societății prin nota explicativă.

Organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, în baza prevederilor art.128 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul stabilit suplimentar, societatea datorează majorări de întârziere calculate în baza art.119 – 120 din Codul de procedură fiscală.

g) societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor cheltuieli (transport, combustibil și alte cheltuieli) ocazionate de achiziția alimentelor bio care au fost acordate sub formă de sponsorizare unor persoane fizice.

Având în vedere situația de fapt potrivit căreia doar o parte din valoarea cheltuielilor cu sponsorizarea s-au încadrat în limitele de deductibilitate de 3 la mie din cifra de afaceri, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, în baza prevederilor art.128 alin.8 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.6 alin.11 lit.b) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Pentru debitul stabilit suplimentar, societatea datorează majorări de întârziere calculate în baza art.119 – 120 din Codul de procedură fiscală.

h) societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă chiriei, asigurărilor și serviciilor facturate de S.C. .X. .X. S.R.L., în condițiile în care nu este probată utilizarea în activitatea desfășurată a mijloacelor de transport închiriate, prin încălcarea prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul stabilit suplimentar, societatea datorează majorări de întârziere calculate în baza art.119 – 120 din Codul de procedură fiscală.

i) societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă unor servicii facturate de SCA .X., din documentele prezentate la inspecția fiscală rezultând că serviciile în cauză nu vizau activitatea desfășurată de contribuabil, ci se refereau la unele tranzacții încheiate de S.C. .X. S.A, prin încălcarea prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul stabilit suplimentar, unitatea datorează majorări de întârziere calculate în baza art.119 – 120 din Codul de procedură fiscală.

j) Din punct de vedere al persoanei impozabile care preia creanța în vederea recuperării acesteia de la diverși debitori, operațiunea de recuperare de

creanțe reprezintă o prestare de serviciu, conform art.129 din Codul fiscal realizată de cesionar în beneficiul persoanei care cedează creanțele.

Referitor la regimul de TVA aferentă serviciilor constând în recuperare de creanțe, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt exceptate de la scutirea prevăzută la art.141 alin.2 lit.a) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin urmare sunt taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în sensul alin.7 al pct.35 din Normele de aplicare a Codului fiscal, taxarea pentru operațiunile de recuperare de creanțe se aplică în funcție de natura operațiunii indiferent de terminologia utilizată, respectiv recuperarea de creanțe sau factoring, fără să fie condiționată de obiectul de activitate al cedentului.

Baza de impozitare a TVA pentru operațiunea de recuperare de creanțe este reprezentată conform art.10 al pct.35 din Normele de aplicare a Codului fiscal, de contravaloarea serviciului, inclusiv de componenta de finanțare și se determină în funcție de tipul contractului.

Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la momentul cedării creanței de către cedent (beneficiarul serviciului de recuperare de creanțe) dată la care cesionarul trebuie să colecteze și să vireze taxa pe valoarea adăugată la buget, indiferent dacă cesionarul își recuperează sau nu creanța.

Obligația de colectare și virare a taxei pe valoarea adăugată la buget intervine la momentul cumpărării creanțelor, iar determinarea sumei efective a TVA se face prin aplicarea procedurii sutei mărite, prevăzută de pct.23 alin.2 din Normele de aplicare a Codului fiscal, asupra diferenței dintre valoarea nominală și prețul de achiziție a acestora.

Deoarece, urmare preluării creanței prin contractul de cesiune, S.C. .X. S.R.L. nu a declarat obligații fiscale pentru bugetul general consolidat al statului, neplătind vreo sumă în acest sens, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Pentru debitul stabilit suplimentar, unitatea datorează majorări de întârziere calculate în baza art.119 – 120 din Codul de procedură fiscală.

k) societatea a dedus în perioada 01.10.2006 – 30.09.2009, nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, compusă din .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei, aferentă unor achiziții de servicii de consultanță, asistență în contabilitate, fără ca aceasta să justifice prestarea efectivă și necesitatea serviciilor în cauză.

Deoarece, așa cum s-a arătat la capitolul III lit.A impozit pe profit din raportul de inspecție fiscală, societatea nu a justificat prestarea efectivă și necesitatea serviciilor contractate, nu se poate pune problema existenței unor achiziții de servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, în baza prevederilor și art.145 alin.2 lit.a), art.126 alin.1 lit.a), art.146 și din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

l) societatea a înregistrat la 30.01.2009 pe baza documentelor întocmite cu ocazia inventarierii elementelor de activ și pasiv efectuată la finele anului 2008, lipsurile constatate la inventar în sumă de X lei, imputate administratorului .X., prin articolul contabil 607 „Cheltuieli privind mărfurile”= 371 „Mărfuri”, fără să colecteze taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, pentru lipsurile constatate la inventariere s-a procedat la colectarea TVA în sumă de **.X. lei**, în baza prevederilor art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul stabilit suplimentar, unitatea datorează majorări de întârziere calculate în baza art.119 – 120 din Codul de procedură fiscală.

m) societatea a încasat avansuri de la diferite societăți : .X. .X., Autocof, AAM Com Grup, .X. și le-a înregistrat în contul 419 „ *Clienți creditori*” (5121 =419), fără a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate și nedecontate pentru fiecare perioadă de raportare în parte.

Pe baza situației soldului contului 419, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de **X lei**, în baza art.134² alin.2 lit.b) și art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul stabilit suplimentar, unitatea datorează majorări de întârziere calculate în baza art.119 – 120 din Codul de procedură fiscală.

n) În perioada verificată, societatea a înregistrat în debitul contului 409 „*Furnizori debitori*” sume facturate de S.C. .X. S.R.L reprezentând avansuri în sumă de .X. lei pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei, fără să prezinte eventualele contracte încheiate cu societatea beneficiară a sumelor acordate sub forma avansurilor, care să justifice în vreun fel acordarea acestora în vederea achiziționării de bunuri sau servicii. La data încheierii Raportului de inspecție fiscală, valoarea avansurilor acordate și nedecontate către S.C. .X. S.R.L. era în sumă de .X. lei.

Deoarece pentru S.C. .X. S.R.L. s-a deschis procedura generală de insolvență, societatea contestatoare s-a înscris în tabelul preliminar de obligații a debitoare, în categoria creditorilor chirografari cu suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei TVA aferentă avansuri de la clienți).

Până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, societatea contestatoare nu a recuperat vreo sumă din avansurile acordate S.C. .X. S.R.L., nefiind justificate sumele achitate cu titlu de avansuri, astfel încât nu este îndeplinită condiția de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prevăzută de art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care suma de **.X. lei** se constituie în obligații suplimentare de plată la bugetul general consolidat.

o) În perioada supusă controlului, societatea a efectuat achiziții intracomunitare de alimente bio, acordate sub formă de sponsorizare unor persoane fizice în valoare de .X. lei (.X. lei pe anul 2007 și .X. lei pe anul 2008).

Potrivit evidenței contabile și prevederilor legale care reglementează acțiunile de sponsorizare, doar pentru o parte din valoarea alimentelor acordate sub formă de sponsorizare, societatea a beneficiat de dreptul de deducere, conform prevederilor pct.11 și pct.81 alin.5 lit.c), art.82 alin.4 din Normele de aplicare a Codului fiscal, art.157 alin.1 și alin.2 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Prin evidențierea de către beneficiarul bunurilor și serviciilor a taxei pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, s-a constatat că taxa pe valoarea adăugată a fost achitată.

Având în vedere că o parte din bunurile achiziționate și acordate sub formă de sponsorizare nu se încadrează în limita de deductibilitate stabilită prin lege, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor care nu se încadrează în limita de deductibilitate. Valoarea alimentelor bio care se încadrează în limita de deductibilitate fiscală este de .X. lei, iar partea care depășește limita de deducere este de .X. lei.

Societatea avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei x 19 %).

Până la data inspecției fiscale, societatea a emis două autofacturi prin care a autocolectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, rezultând o diferență de taxă necolectată în sumă de **.X. lei** care se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, societatea datorează majorări de întârziere calculate, în baza prevederilor art.119 și art.120 din Codul de procedură fiscală.

Pentru debitul suplimentar de plată reprezentând taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă totală de **.X. lei**.

C. Impozitul pe veniturile din investiții- câștiguri din transportul titlurilor de valoare.

Perioada verificată : 01.10.2006 – 30.09.2009.

În perioada verificată, societatea nu a beneficiat de facilități fiscale. În luna ianuarie 2008 societatea a înregistrat în creditul contului 269 „*Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare*” suma de .X. lei, în baza Contractului de cesiune de părți sociale sub semnătură privată nr.X/05.01.2008 încheiat între .X. în calitate de cedent și S.C. .X. S.R.L. în calitate de cesionar. Contractul a avut ca obiect achiziționarea de către S.C. .X. S.R.L. de la .X. a 633 părți sociale din capitalului social al S.C. .X. S.R.L. la prețul de .X. lei, valoarea nominală a părților sociale fiind de .X. lei, rezultând un câștig al cedentului de .X. lei. Plata

contravalorii părților sociale achiziționate de S.C. .X. S.R.L. a început să se deruleze din data de 16.01.2008.

Având în vedere prevederile art.65 alin.1 lit.c) și art.67 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile din investiții în momentul încheierii tranzacției, termenul de virare al impozitului fiind până la data depunerii documentelor pentru transcrierea dreptului de proprietate asupra părților sociale.

Transmiterea dreptului de proprietate asupra valorilor părților sociale nu a fost înscrisă la registrul comerțului.

Având în vedere prevederile art.1, art.21 și art.22 din Legea nr.26/1990 privind Registrul comerțului și situația de fapt prezentată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea contestatoare avea obligația ca în termen de 15 zile de la data încheierii Contractului de cesiune de părți sociale și anume până la data de 30.01.2008 să vireze impozitul pe veniturile din investiții în sumă de **.X. lei**. Au fost calculate majorări de întârziere la plată în sumă de **.X. lei**, în baza prevederilor art.119 și art.120 din Codul de procedură fiscală.

Cu adresa nr. .X./03.09.2010 organele de inspecție fiscală au înaintat organelor de cercetare ale Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. .X., Sesizarea penală pentru a stabili dacă sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.43 din Legea Contabilității nr.82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare și ale art.9 lit. b) și e) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale , cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât organele de control din cadrul Gărzii Financiare .X. au sesizat organele de cercetare penală competente prin adresa nr..X./MS/26.06.2009, organele de inspecție fiscală au solicitat organelor de cercetare penală conexasă celor 2 sesizări penale.

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, invocate de contestatara și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Referitor la încălcarea regulilor de procedură susținută de contestatoare în sensul că nu a avut posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere, primind o înștiințare pentru discuția finală într-o formă modificată și dubioasă, fără data și fără număr, care nu purta antetul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și nici ștampila autorității fiscale, precizăm că în conformitate cu prevederile art.9 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *„înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de*

a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei” .

De asemenea potrivit prevederilor art.107 alin.2 din același act normativ „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”.

Așa cum reiese din constatările Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010, despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale, contribuabilul a fost înștiințat printr-un înscris transmis prin fax stabilindu-se pentru discuția finală data de 30.08.2010.

Cu ocazia discuțiilor purtate, din partea contribuabilului nu a fost exprimat în scris un punct de vedere însă verbal, X – administrator al S.C. .X. S.R.L. a precizat că refuză semnarea oricărui înscris.

Reprezentantul societății nu a semnat materialele ce i-au fost prezentate în acest sens - cerință prevăzută la capitolul 7 din O.P.A.N.A.F. nr.1.X./2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală.

Astfel, din copia înștiințării pentru discuția finală înaintată prin fax contribuabilului, reiese clar că acest document poartă antetul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, poartă semnătura doamnei .X. .X., membru al echipei de control, precum și nr. de fax al D.G.F.P .X., data și ora comunicării acesteia.

B. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit ;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./30.08.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală fac obiectul Sesizării penale nr..X./03.09.2010 înaintată Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. .X., pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 43 din Legea Contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 9, lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, cu adresa nr..X./MS/26.06.2009, Garda Financiară .X. a transmis Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., Nota de constatare

nr..X./MS/25.06.2009, întocmită în urma unui control operativ și inopinat efectuat la S.C. .X. S.R.L., cu solicitarea de a fi stabilite în întregime obligațiile fiscale datorate bugetului general consolidat.

În urma sesizării, organele de inspecție fiscală au efectuat o inspecție fiscală parțială care a vizat perioada 01.10.2006 – 30.09.2009 și au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu prestările de servicii, fără să aibă la bază documente justificative care să reflecte operațiunile înregistrate în contabilitate în urma colaborărilor cu S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. X S.R.L., S.C. .X. S.A., .X. SPA, S.C. .X. S.R.L., .X..

a). În luna august 2006, s-a încheiat Contractul de cesiune de creanță nr..X./18.08.2006 între .X. S.A, în calitate de Creditor Cedent și .X., în calitate de Creditor Cesionar, preluând creanța deținută asupra debitorului cedat S.C. .X. X S.R.L. în baza unui contract de credit, împreună cu toate accesoriile aferente de la .X. SA.

Între .X. S.A., în calitate de creditor, și S.C. .X. X S.R.L., în calitate de debitor, a intervenit Contractul de facilitare de credit - descoperire de cont nr..X./22.07.2002, prin care s-a acordat un împrumut în valoare de .X. usd și .X., lei.

S.C. .X. Trading S.R.L. a garantat împrumutul cu bunuri mobile și imobile pe care le deținea în deplină proprietate, însă prin Sentința nr..X./21.03.2005, Tribunalul .X. a dispus deschiderea procedurii falimentului față de Debitorul cedat, respectiv S.C. .X. X S.R.L, iar prin Sentința nr..X./20.09.2004 pronunțată de Tribunalul Comercial .X. s-a deschis procedura insolvenței față de S.C. .X. S.A. – fidejutor garant al debitorului cedat.

Părțile implicate în Contractul de cesiune de creanță nr..X./18.08.2006 au negociat și convenit de comun acord cesionarea Creanței de la Creditorul Cedent către Creditorul Cesionat.

Printr-un contract de cesiune fără număr, încheiat în data de 11.12.2007, .X., având calitatea de parte în Contractul de cesiune de creanță nr..X./18.08.2006, a cedat în favoarea cesionarului S.C. .X. S.R.L. calitatea de parte, prin Actul adițional nr.X/11.12.2007 la Contractul de cesiune de creanță nr. .X./18.08.2006, încheiat între:

- .X. S.A., în calitate de creditor cedent;
- .X., în calitate de creditor cesionar inițial;
- S.C. .X. S.R.L., în calitate de creditor cesionat final,

prin care S.C. .X. S.R.L. s-a angajat că va achita instituției bancare .X. S.A suma de .X. euro, reprezentând diferența până la suma totală de .X. euro, prevăzută în contractul de cesiune de creanță nr..X./18.08.2006 și cedentei .X. suma de .X. euro - achitați de către aceasta instituției bancare .X. S.A. în temeiul contractului de cesiune de creanță nr..X./18.08.2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit clauzelor contractuale S.C. .X. S.R.L. a achitat către .X. S.A. în data de 21.12.2007 suma de .X. euro, însă a înregistrat în contabilitate doar sumele achitate în baza contractului de cesiune de creanță încheiat în data de 11.12.2007, respectiv suma

de .X. euro (.X. lei) și .X. euro (.X. lei) deși la data preluării prin cesiune, valoarea în lei a creanței era de .X. (.X. USD x X lei/USD).

Așadar, în luna decembrie 2007, societatea a înregistrat pe cheltuieli doar suma de .X. lei prin aceasta influențând rezultatul fiscal al perioadei.

În luna mai 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a încasat de la S.C. .X. Trading S.R.L., în contul datoriei, suma de **.X. lei**, suma ce s-a înregistrat concomitent la venituri.

Astfel, cu ocazia inspecției fiscale, suma de .X. lei (.X. lei - (.X. lei +.X.)) a fost impozitată, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei (.X. lei * 16%) pentru care s-au calculat și majorări de întârziere în baza prevederilor art.119-120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b). Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în luna decembrie 2007 în Registrul Jurnal, la poziția 589/31.12.2007 articolele:

628	=	401.00006	.X. lei
„Alte Cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori S.C. .X. .X. S.R.L”	
4426	=	401.00006	.X. lei.
„Taxa pe valoarea adăugată deductibil”		„Furnizori S.C. .X. .X. S.R.L.”	

Însă la rubrica destinată „Nr: doc” societatea nu a înscris numărul documentului care a stat la baza înregistrărilor.

Întrucât societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documentul care a stat la baza înregistrărilor în cauză, iar prin nota explicativă reprezentantul societății a susținut că *“Nu poate explica această situație”*, potrivit prevederilor 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 că suma de .X. lei reprezintă o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil suplimentar în sumă de .X. lei (.X. x 16%) la care s-au calculat majorări de întârziere în baza prevederilor art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul fiscal republicat, cu modificările și completările ulterioare.

c). Prin adresa nr..X./MS/26.06.2009 Garda Financiară a înaintat organelor de inspecție fiscală Nota de constatare nr. .X./MS/25.06.2009, prin care au constatat că S.C. .X. S.R.L, cu ocazia înființării, ca urmare a divizării S.C. .X. .X. S.R.L, a preluat datoriile față de S.C. .X. S.P.A din Italia în sumă de .X. lei, însă ultima achiziție a S.C. .X. S.P.A din Italia a avut loc în data de 24.12.2002, iar ultima plată a figurat în data de 16.01.2004.

În fișa analitică a contului 401 “Furnizori” privind S.C. .X. SPA – Italia, ținută la S.C. .X. S.R.L , organele de inspecție fiscală au regăsit soldul preluat cu ocazia înființării firmei, de unde rezultă întreruperea relațiilor comerciale și juridice

cu firma din Italia, la data de 16.01.2004, astfel că suma evidențiată în soldul contului 401 – .X. SPA este prescrisă din data de 16.01.2007, când s-a scurs termenul general de prescripție.

Astfel, societatea controlată trebuia să stingă soldul prescris, prin constituirea de venituri și întregirea masei impozabile privind impozitul pe profit.

Potrivit Notei de constatare nr. X./MS/26.06.2009, suma de .X. lei intra sub incidența prescripției extinctive, la data de 16.01.2007, în baza prevederilor art. 3 din Decretul nr. 167/1958 privind prescripția extinctivă, S.C. .X. S.R.L. având obligația înregistrării pe venituri a datoriilor prescrise, în luna ianuarie 2007, operațiune ce nu a fost efectuată, fapt pentru care a fost majorată masa impozabilă pentru anul 2007 cu suma de .X. lei stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei la care au fost calculate și majorări de întârziere.

d). În luna iulie 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a preluat de la S.C. .X. S.R.L. un împrumut în valoare de .X. lei, deținut de aceasta din urmă față de .X., obligându-se să achite debitul, însă Contractul de cesiune de creanțe nr. X/B/01.07.2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L. în calitate de cedent, S.C. .X. S.R.L. în calitate de cesionar și .X., în calitate de creditor, nu poate reprezenta un contract de creanță, întrucât în baza acestuia a fost transmisă o obligație de plată și nu o creanță de încasat.

Până la data controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. în calitate de cesionar în cadrul Contractului de cesiune de creanțe nr. X/B/01.07.2007, nu a încasat vreo sumă de la S.C. .X. S.R.L., diminuând nejustificat masa impozabilă aferentă impozitului pe profit pentru anul 2008 prin neînregistrarea veniturilor în cuantum de .X. lei, întrucât potrivit clauzelor contractuale avea obligația să înregistreze veniturile financiare obținute ca urmare a derulării contractului. Astfel, organele de inspecție fiscală, au majorat baza impozabilă cu suma de .X. lei pentru care au calculat majorări de întârziere potrivit prevederilor art. 119 – 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

e). De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, în condițiile în care aceasta nu deține nici un document justificativ, și nu a colectat taxă pe valoarea adăugată aferentă diferenței dintre valoarea nominală și prețul de achiziție al creanței preluate prin Contractul de cesiune de creanță nr. .X./18.08.2006 - cu actele adiționale aferente.

Urmare preluării creanței prin contractul de cesiune, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. nu a declarat obligații fiscale pentru bugetul general consolidat, neplătind vreo sumă în acest sens.

f) Organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată datorată de unitate în cuantum de .X. lei (.X. lei x 19: 119%), sumă ce se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a putut face dovada că serviciile prestate și cuprinse în facturile fiscale au fost efectiv prestate, nu a fost în măsură să prezinte documentele care au stat la baza înregistrărilor contabile, prețul unitar sau valoarea, nu a înregistrat la venituri valoarea nominală a creanței, nu a stins soldul prescris prin constituirea de venituri și întregirea masei impozabile privind impozitul pe profit.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat veniturile financiare obținute ca urmare a derulării Contractului de cesiune de creanțe nr.X/B/01.07.2007, nu a justificat în condiții legale deducerea taxei pe valoarea adăugată, nu a declarat obligații fiscale pentru bugetul general consolidat al statului.

Se reține că Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.– Activitatea de inspecție fiscală, a transmis Sesizarea Penală nr. .X./03.09.2010 Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. .X., în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9(1) lit.b și lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare și ale art.43 din Legea contabilității nr.82/1994 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, prevederile art. 214 alin.1 lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(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 înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

De asemenea, art.216 alin 4 din același act normativ prevede că “Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art.214”.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr..X./30.08.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedură administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în speță se ridică problema realității și legalității operațiunilor efectuate de societate, deoarece nu a justificat prestarea efectivă a unor servicii, nu a prezentat documente justificative care să demonstreze natura unor servicii și nu a probat prin documente și înregistrări contabile prestarea efectivă a serviciului, nu a declarat și plătit obligații fiscale pentru bugetul general consolidat ce au condus la diminuarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, aspecte asupra cărora urmează să se pronunțe organele de cercetare și urmărire penală.

Astfel organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*penalul ține în loc civilul*”, precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale întrucât se ridică problema realității acestora.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004, anexată la dosar, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art.214 alin.1 lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală s-a pronunțat în sensul că „*întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii*”.

Cu același prilej, prin Decizia Curții Constituționale nr.72 din 28.05.1996, anexată la dosar, s-a reținut că „*nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.1 din Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că „*pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ*”.

Având în vedere faptele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată și majorările de întârziere aferente Contractului de cesiune nr..X./18.08.2006, Contractului de cesiune nr.X/B/01.07.2007, a cheltuielilor cu prestările de servicii, fără să aibă la bază documente justificative care să reflecte operațiunile înregistrate în contabilitate în urma colaborărilor cu S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.A., .X. SPA, S.C. .X. S.R.L., .X., procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. 3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

C. IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu prestări servicii și de exploatare în sumă totală de .X. lei, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în sensul că nu reiese necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate de societate și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În fapt, în perioada verificată de organele de inspecție fiscală, societatea contestatoare a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" cheltuieli aferente unor facturi fiscale emise de .X. Cipru, S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.A., P.F.A. .X. .X., S.C. .X. S.A. Republica Panama, .X., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele prezentate de societate în justificarea prestărilor de servicii conform Contractului de transport nr..X./15.12.2007, Contractelor de consultanță nr..X..03.2007, f.n./16.12.2007, nr..X./ 30.10.2007, nr..X./03.08.2007, f.n./20.12.2007, Contractului de consultanță și audit înregistrat la S.C. .X. S.R.L. sub nr..X./12.11.2008, Contractului de prestări servicii nr..X./01.11.2007, Contractului de prestări servicii în domeniul contabilității și asistenței economico-financiare f.n./31.03.2008, Contractului de lucrări servicii nr..X./20.06.2008, Contractului de prestări de servicii de amenajare spații verzi nr..X./09.06.2008, a achiziționărilor de scutere, și a serviciilor de intermediere vânzări de produse conform Contractului de Agenție Comercială nr..X./20.08.2007, Contractul de prestări servicii f.n./17.10.2006, nu reprezintă dovada necesității și prestării efective a unor eventuale servicii contractate în baza acestor contracte.

Organele de inspecție fiscală au constat că materialele prezentate de societate nu au acoperire pentru justificarea înregistrărilor pe cheltuieli a sumelor facturate, nu oferă soluții concrete, aplicabile în activitatea S.C. .X. S.R.L., teme tratate teoretic nefiind materializate concret și nu s-a făcut dovada necesității acestor cheltuieli și nici legătura lor cu obiectul de activitate al societății.

Totodată au constatat că societatea contestatoare nu a fost în măsură să prezinte Contractul nr..X./20.08.2007 încheiat între părți, nu a intervenit în nici un fel în derularea contractului de prestări servicii fn/17.10.2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că respectivele cheltuieli în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei) nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care au calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, precum și majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei în temeiul art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că decizia managerială de a colabora cu intermediari a fost una corectă, fiind un atribut exclusiv al agentului economic, care a urmărit pe lângă obiectivele legate de organizare și funcționarea optimă, precum și scopul principal al oricărei afaceri, obținerea și maximizarea în timp a profitului.

De asemenea, societatea susține că prestarea serviciilor a fost probată cu documente (contracte, însoțite de rapoarte de activitate, procese verbale de predare-primire), contractele fiind încheiate ca urmare a nevoilor de dezvoltare a societății și extinderii activității spre alte domenii. Anumite aspecte ce vizează consultanța și serviciile prestate în cadrul contractelor, includ prin natura lor servicii care nu permit materializarea lor în rapoarte, studii, proiecte, dar fac să se nască o prezumție de efectivitate a prestării serviciilor, ce este dovedită prin aprecierea în ansamblu a tuturor serviciilor.

Consultanța care face obiectul contractelor enumerate, conform susținerilor societății, acoperă toate necesitățile unei firme vizând atât consultanța în domeniul economico-financiar, consultanță tehnică, în studiul pieței, consultanță pentru afaceri și management, analiza internă și recomandări privind îmbunătățirea gestiunii de afaceri, dar și intermediere în afaceri și în relațiile cu partenerii de afaceri.

Societatea susține că prestările de serviciu pot fi recepționate în orice modalitate, inclusiv confidențială, neexistând nici o procedură contabilă de recepționare a acestor tipuri de servicii sau alte dispoziții legale.

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

“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 **la art.21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu completările și modificările ulterioare se prevede :

“ (4) Următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile** :

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, **pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte**” ,

coroborate cu prevederile pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

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

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract** care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului ; **prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare ;**

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

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, legiuitorul a prevăzut pe lângă condiția generală prevăzută de art.21 alin.1 din Codul fiscal și anume aceea potrivit căreia serviciile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și anumite condiții specifice acestui gen de cheltuieli, reglementate de dispozițiile art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, respectiv justificarea necesității prestării acestora în scopul activității pe bază de documente probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate cu titlu exemplificativ, în funcție de specificul prestării, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Din constatările de la cap. III A. Impozit pe profit din Raportul de inspecție fiscală din data de 30.08.2010 se reține că suma de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, aferentă cheltuielilor în sumă totală de .X. lei înregistrate de societate ca și cheltuieli deductibile fiscal, reprezintă cheltuieli cu prestări servicii, în cazul societăților comerciale S.C. .X. S.A, .X. Cipru, S.C. .X. .X. S.R.L. și S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.A., P.F.A. .X. .X., S.C. .X. S.A. Republica Panama, .X., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor prezentate de societatea contestatoare în susținerea cauzei rezultă că S.C. .X. SRL nu a prezentat în justificare, documente din care să reiasă modul concret în care utilizarea respectivelor servicii au contribuit la dreptul de deducere a impozitului pe profit.

Față de prevederile 21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, se reține că societatea contestatoare avea obligația de a justifica necesitatea prestării serviciilor de intermediere în scopul activității pe bază de documente probatorii, respectiv materiale corespunzătoare în funcție de specificul prestării din care să reiasă necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității și modul

efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății contestatoare.

La dosarul contestației au fost anexate doar contractele de prestări servicii și de consultanță, precum și facturile emise în baza acestora, fără a se prezenta și rapoarte de activitate, situații de lucrări detaliate etc. și fără a se face dovada efectuării acestor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate, așa cum prevede legislația în vigoare.

Astfel:

- În luna septembrie 2007, la poziția 126 din Registrul jurnal, S.C. .X. S.R.L. din .X. .X. a înregistrat factura fiscală nr..X./21.09.2007 emisă de S.C. .X. .X. S.R.L. sumă de .X. lei și reprezentând 5 scutere marca .X.. Societatea în mod eronat a înregistrat valoarea scuterelor în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” și nu într-un cont de active, majorând nejustificat cheltuielile de exploatare cu suma de .X. lei, cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat de unitate pentru trimestrul III 2007.

- În aceeași lună, S.C. .X. S.R.L. din .X. .X. a înregistrat pe cheltuieli de exploatare, în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, factura fiscală nr..X./25.09.2009 emisă de S.C. .X. .X. S.R.L. în valoare de .X. lei, cu taxa pe valoarea adăugată aferentă de .X. lei, la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” fiind înscrisă mențiunea „*Comision intermediere vânzări produse conform contractului agenție comercială nr: .X./20.08.2008, fără a face dovada necesității și prestării efective a unor eventuale servicii contractate în baza contractului înscris în factura fiscală nr..X./25.09.2009, neprezentând contractul încheiat între S.C. .X. S.R.L. din .X. .X. și S.C. .X. .X. S.R.L.*”

- În luna decembrie 2007, S.C. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, a înregistrat în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X. lei, în baza documentului cu nr..X./17.12.2007 emis de societatea .X. Cipru, în calitate de consultant, în valoare de .X. lei.

În vederea justificării înregistrării pe cheltuieli a sumei de .X. lei, societatea verificată a prezentat la control Contractul de vânzare - cumpărare încheiat la data de 09.10.2007 între S.C. .X. S.A., în calitate de vânzător, și S.C. .X. S.R.L. .X., în calitate de cumpărător, având ca obiect, vânzarea de către S.C. .X. S.A. a unui teren în suprafață de .X. mp și clădirile aflate pe teren, situate în localitatea .X. .X., str. .X., nr.35, jud. .X., proprietate a S.C. .X. S.A. Ulterior, organele de inspecție fiscală au constatat că **în luna martie 2008**, S.C. .X. S.R.L. a facturat prestarea de serviciu către S.C. .X. S.A., și a emis factura fiscală nr..X./25.03.2008 în valoare de .X. lei, diminuând astfel nejustificat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit datorat pentru trimestrul IV 2008.

- Între S.C. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de prestator a fost încheiat Contractul de transport nr..X./15.12.2007 pe o perioadă de 5 ani, având ca obiect: „*prestarea de servicii de transport marfă*”.

În baza contractului, S.C. .X. .X. S.R.L. a emis către S.C. .X. S.R.L. factura fiscală nr..X./31.12.2007 în sumă de .X. lei reprezentând „*transport rutier de măfuri conform contract*”, și deși în luna octombrie 2008, societatea a reziliat

contractul nr..X./15.12.2007 pe motiv că "...deși plata serviciilor urmând a fi prestate pe toată perioada contractuată a fost efectuată prin achitarea facturii nr..X. din 31.12.2007, în 18.01.2008 prestatorul a continuat să emită facturi la realizarea fiecărui transport". S.C. .X. .X. S.R.L. a emis factura fiscală nr..X./01.10.2008, prin care a stornat integral factura fiscală nr..X./31.12.2007, S.C. .X. S.R.L. majorând nejustificat cheltuielile aferente trimestrului IV 2007 cu suma de .X. lei.

- Referitor la Contractul de consultanță nr..X..03.2007, încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. .X. S.R.L., prin care s-a emis facturile fiscale nr..X./22.05.2008 în valoare de .X. lei și nr..X./15.10.2008 în valoare de .X. lei reprezentând "C/V SERVICII CONFORM CONTRACTULUI NR..X..03.2007", societatea nu a prezentat nici un document din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor facturate de către S.C. .X. .X. S.R.L, iar în nora explicativă, d-na .X. loana menționează la acest aspect "Conversația părților în contractul menționat presupunea plata unei sume în avans pentru prestarea de servicii care ulterior nu s-au mai justificat", în aceste condiții, suma de .X. lei înregistrată în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal.

- Referitor la Contractul de consultanță nr..X./01.11.2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. prin care s-a emis factura fiscală seria MSVEH nr..X./30.11.2007 în valoare de .X. lei reprezentând " TAXA DE CONSULTANȚĂ CONFORM CONTRACTULUI .X./01.11.2007", societatea nu a prezentat vreun document din care să rezulte modul de calcul al sumei de .X. lei, înregistrată pe cheltuieli, numărul de ore de lucru aferente fiecărui serviciu solicitat și eventual realizat pentru unitatea verificată.

De asemenea materialele prezentate de societate, respective Nota explicativă nr..X./24.11.2009 și "Finanțări nerambursabile care se adresează sectorului privat – rezumat" tratează noțiuni pur teoretice, fără să ofere soluții concrete, aplicabile în activitatea S.C. .X. S.R.L., temele tratate theoretic nematerealizându-se, nu s-a făcut dovada necesității acestor cheltuieli și nici legătura lor cu obiectul de activitate al societății.

- Referitor la Contractul de prestări servicii nr..X./01.11.2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. prin care s-au emis facturile fiscale nr..X./15.11.2007 în valoare de .X. lei și nr..X./19.11.2007 în valoare de .X. lei reprezentând "Furnizarea de servicii implementarea magazinului on-line de piese auto", din materialul informativ pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, nu rezultă faptul că magazinul on-line de piese auto există, nu a realizat venituri din vânzarea de piese auto printr-un astfel de magazine, iar reprezentantul legal al societății nu a fost în măsură să indice adresa vreunui astfel de magazine, obiectul contractului nematerealizându-se, cheltuielile în sumă de .X. lei nefiind deductibile la calculul profitului impozabil.

- Referitor la Contractul de consultanță nr..X./03.08.2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. prin care s-a emis factura fiscală nr..X./1A/31.12.2007 în valoare de .X. lei reprezentând "Prestări servicii conform

contractului nr. .X./03.08.2007 și devize”, din documentele prezentate de societate nu rezultă că activitățile prezentate au fost utilizate pentru S.C. .X. S.R.L., nu poartă vreo șampilă și/sau semnătură, nu este de natură să justifice necesitatea serviciilor contractate sau prestarea efectivă a acestora, nu au fost prezentate nici un fel de probe în ceea ce privește realizarea unor asemenea prestații, nu există vreun argument sau vreo dovadă care să conducă la concluzia că S.C. .X. S.R.L. ar fi implicată în vreun fel în activitatea S.C. .X. S.R.L., cheltuielile în sumă de .X. lei nefiind deductibile la calculul profitului impozabil.

- Referitor la Contractul pentru servicii de consultanță FN/16.12.2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și .X. S.R.L. .X. prin care s-a emis factura fiscală nr..X./1A/31.12.2007 și factura nr..X./19.12.2007 în sumă de .X. lei, materialul prezentat în Nota explicativă nr..X./24.11.2009 nu justifică înregistrarea pe cheltuieli a sumei de .X. lei, deoarece acesta este prezentat în limba engleză și cuprinde date și informații referitoare la activitatea desfășurată de S.C. .X. S.A. în diferite perioade de timp, și nu fac o analiză a activității desfășurată de societatea contractantă a serviciilor.

- Referitor la Contractul de consultanță și audit fără număr, înregistrat la S.C. .X. S.R.L. sub nr..X./12.11.2008 încheiat între societate și P.F.A. .X. .X. prin care s-a emis factura nr..X..12.2007 în valoare de .X. lei, analizând materialul prezentat de societate “ Proiect .X. – Benz” rezultă că informațiile cuprinse sunt cu caracter pur teoretic și tratează la modul general aspectele legate de standardele ce se impun a fi atinse pentru buna funcționare a unei societăți care comercializează mașini marca .X. –Benz, fără să ofere soluții concrete, aplicabile în practică în vederea realizării obiectului contractat, astfel încât cheltuielile în sumă de .X. lei nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

- Referitor la Contractul de consultanță nr..X./30.10.2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și .X. S.A. Republica Panamas, în baza căruia s-a emis factura nr..X./01.11.2007 în valoare de .X. lei, materialele prezentate nu sunt justifică înregistrările pe cheltuieli deductibile a sumei de .X. lei, deoarece unele din ele sunt prezentate în limba engleză, nu poartă ștampila companiei .X. S.A. Republica Panamas, nu sunt înscrise toate datele de identificare ale consultantului și nici persoana legitimă care reprezintă firma din Panama, obiectul contractului nu are vreo legătură cu obiectul principal de activitate a S.C. .X. S.R.L., factura nu are înscrise datele complete de identificare și nici adresa sediului societății emitente, serviciile contractate cu firma din Panama vizează strict activitatea acestei societăți și nu se poate identifica modul cum serviciile în cauză au contribuit la realizarea de venituri de catre societatea contractanta S.C. .X. S.R.L.

- Referitor la Contractul de prestări servicii în domeniul contabilității și asistenței economico-financiare f.n/31.03.2008 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și .X. în calitate de prestator, în baza căruia s-au emis 3 facturi în valoare totală de .X. lei, respectiv nr..X./01.09.2008, nr..X./12.09.2008 și nr..X./ 25.11.2008, în Raportul prezentat de societate nu rezultă prestarea efectivă a serviciilor prestate, cuprinzând doar o enumerare a unor activități fără să prezinte vreun material din care să rezulte că activitățile la care s-a făcut referire ar fi fost efectiv realizate, nu

cuprinde suficiente date și informații referitoare la natura serviciilor de contabilitate și asistență economico- financiară. Raportul din data de 10.09.2008 care are atașat un material denumit “Analiza sintetică a realizărilor anului 2007” nu este semnat de dl. .X., materialele prezentate nefiind de natură să asigure o delimitare concretă a serviciilor ce ar fi fost efectuate de prestator față de aceleași servicii executate de către angajați conform atribuțiilor ce le revin, nu se face dovada necesității prestării unor astfel de servicii, în condițiile în care societatea dispune de personal specializat, nu sunt de natură să stabilească implicarea dl. .X. în activitatea de consultanță, să justifice prestarea efectivă a serviciilor enumerate în Contractul de consultanță și în rapoartele de activitate, astfel încât cheltuielile în sumă de .X. lei aferente exercițiului financiar 2008, nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

- Referitor la Contractul de prestare de servicii de amenajare spații verzi nr..X./09.06.2008 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., în baza căruia s-a emis factura nr..X./09.06.2008 în valoare de .X. lei, societatea nu a prezentat vreun document din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor contractate și nici nu a justificat în vreun fel necesitatea unor astfel de servicii pentru activitatea desfășurată astfel încât cheltuielile în sumă de .X. lei să fie deductibile din punct de vedere fiscal.

- Referitor la Contractul de prestări servicii nr..X./20.06.2008 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., în baza căruia s-a emis factura nr..X./27.06.2008 în valoare de .X. lei, societatea nu a făcut dovada necesității prestării serviciilor contractate pentru activitatea desfășurată, iar pe lângă contractul încheiat între părți și factura emisă de S.C. .X. S.R.L nu a fost prezentat vreun alt document, astfel încât cheltuielile în sumă de .X. lei să fie considerate deductibile din punct de vedere fiscal.

- Referitor la Factura nr..X./30.06.2008 emisă de S.C. .X. S.R.L. .X. în sumă de .X. și reprezentând “Prestări servicii lucrări amenajări exterioare”, societatea nu a prezentat vreun contract încheiat între părți și nici vreo situație de lucrări din care să se poată identifica imobilul pentru care s-au realizat serviciile despre care se menționează în factură, astfel încât cheltuielile în sumă de .X. lei să fie deductibile din punct de vedere fiscal.

- Referitor la Contractul de consultanță f.n/20.12.2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. X Ltd Canada - Montreal în valoare de .X. lei, contractul a fost prezentat inițial în limba engleză și abia în data de 14.07.2010 s-a primit traducerea acestuia, iar atașat contractului societatea a prezentat un material în limba engleză de 2 pagini fără să aibă vreo semnătură și ștampilă și face referire la firma “ X” fără a se face referire la S.C. .X..

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente în susținerea afirmațiilor din contestație, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “ (1) Prin decizie, contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.51.X./2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: ”*contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va **respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru sumă de .X. lei, reprezentând impozit pe profit.**

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriile urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând

.X. lei - impozit pe profit

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu serviciile executate de terți în sumă totală de .X. lei, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă efectuarea respectivelor cheltuieli în scopul realizării veniturilor impozabile ale societății.

În fapt, în perioada verificată, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar, cu serviciile executate de terți și cu redevențele și chiriile, suma totală de **.X. lei**, în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. .X.-X., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. .X., în baza următoarelor contracte: Contractul de evaluare nr..X./06.11.2006, Acordul de consultanță nr..X./10.12.2007, Contractul de prestări servicii nr..X./31.12.2007, Contractul de monitorizare și intervenție pentru sisteme de securitate nr..X./A/31.12.2007, Contractul de prestări servicii f.n. din data de 01.09.2008 înregistrată la S.C. .X. S.R.L. sub nr..X./27.10.2008 Contractele de închiriere f.n./03.03.2008, nr.X/B/03.03.2008, f.n./03.03.2008.

Din analiza documentelor prezentate de S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a inițiat demersurile pentru evaluarea clădirilor și terenurilor aparținând S.C. .X. S.A în pofida Contractului de evaluare nr..X./06.11.2006 încheiat cu S.C. .X. S.R.L .X.-X., în calitate de executant, în vederea obținerii unui credit bancar la Banca X – X.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constat că serviciul contractat de S.C. .X. S.R.L. cu firma .X. S.R.L., pentru relocarea fabricii de cablu .X., a vizat doar activitatea desfășurată de S.C. .X. S.A și nu are legătură cu activitatea desfășurată de contestatoare.

Organele de inspecție fiscală au constatat de asemenea că societatea a înregistrat la cheltuieli de exploatare aferente anilor 2007 și 2008 sumele facturate la societăți de **pază și protecție**, deși nu a făcut dovada utilizării spațiului din str. .X., nr.x.

În cursul anilor 2007-2009, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat materiale de natura obiectelor de inventar, însă o parte din respectivele obiecte de inventar nu au legătură cu activitatea desfășurată de S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile financiare în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. susține că:

- toate demersurile financiare efectuate au avut ca scop redresarea S.C. .X. S.A. și finalizarea cu succes a procedurii de reorganizare, prin inserția sa în activitatea comercială, după sentința de închidere a procedurii judiciare din 22.04.2010, S.C. .X. S.A. fiind cotate drept unul dintre cele mai profitabile firme producătoare de cabluri.

- orice plasament de capital, în orice formă, pe termen lung sau scurt în scopul obținerii unui profit reprezintă o investiție, inclusiv cheltuielile aferente susținerii unei activități cu grad de profitabilitate demonstrat al unei societăți, în speță S.C. .X. S.A., la care S.C. .X. S.R.L. are dubla calitate, respectiv atât de reprezentant statutar, cât și de reprezentant special.

- întreg terenul din .X. x, este proprietatea S.C. .X. S.R.L., fiind depozitate numeroase bunuri ale societății pentru care era necesară asigurarea pazei ca și obligație de apărare a patrimoniului care ar fi riscat să fie degradat sau furat.

- utilizarea activelor și a obiectelor de inventar este justificată prin asigurarea gradului de îndeplinire și garanție ce obligatoriu trebuie expus în orice relație juridică/contractuală-obligațională cu un terț, contractant sau creditor.

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

“(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”.

În speță sunt incidente și prevederile **art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu completările și modificările ulterioare :

“ 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”,

coroborate cu cele ale **pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal** unde se specifică :

“ 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”.

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din același exercițiu fiscal.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că societatea a înregistrat la cheltuieli de exploatare sumele facturate de societăți de **pază și protecție** deși nu a făcut dovada utilizării spațiului din str. .X., nr.X.

Se reține de asemenea că bunurile evaluate în baza Contractului de Evaluare nr..X./06.11.2011 nu aparțin S.C. .X. S.R.L., ci sunt proprietatea S.C. .X. S.A, iar serviciul contractat cu firma S.C. .X. S.R.L. nu are legătură cu activitatea desfășurată de S.C. .X. S.R.L., ci vizează tot activitatea S.C. .X. S.A.

În ceea ce privește susținerea contestației conform căreia S.C. .X. S.R.L. și-a mutat sediul la altă locație, dar au rămas obiecte de inventar și mijloace fixe într-o parte din clădirea situată în strada .X. nr.13, pentru care era necesară asigurarea pazei ca și obligație de apărare a patrimoniului care ar fi riscat să fie degradat sau furat, nu poate fi reținută deoarece societatea nu a făcut dovada utilizării în activitatea desfășurată a spațiului din str. .X., nr. X după data de 14.02.2008.

În concluzie, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil a sumei totale de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală conform cărora: *”contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, **se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit.**

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriile urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în cuantum de .X. lei.

3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând .X. lei - impozit pe profit

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

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor rezultate din contractele de cesiune, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă efectuarea respectivelor cheltuieli în scopul realizării veniturilor impozabile ale societății.

În fapt, în anul 2008 S.C. .X. SRL a încheiat un număr de 3 contracte de cesiune de creanță după cum urmează:

- **Contractul de cesiune de creanță nr. f.n./03.03.2008** înregistrat la S.C. .X. SRL sub nr. X/A/11.03.2008, încheiat între S.C. .X. SRL, în calitate de cedent, S.C. .X. SRL, în calitate de cesionar și S.C. .X. SRL, în calitate de creditor, al cărui obiect constă în *„transmiterea de către cedent, cu acordul creditorului, a debitului rezultat din operațiunea comercială de achiziții de mărfuri, desfășurată între S.C. .X. SRL, în calitate de cumpărător și S.C. .X. SRL, în calitate de vânzător către cesionar, care se subrogă în drepturile și obligațiile cedentului”*.

În cuprinsul contractului se precizează că S.C. .X. SRL preia de la S.C. .X. SRL debitul în valoare de **.X. lei** deținut de aceasta față de S.C. .X. SRL.

- **Contractul de cesiune de creanță nr. X/B/03.03.2008** încheiat între S.C. .X. SRL, în calitate de cedent, S.C. .X. SRL, în calitate de cesionar și S.C. .X. SRL, în calitate de creditor, al cărui obiect constă în *„transmiterea de către cedent, cu acordul creditorului, a debitului rezultat din operațiunea comercială de achiziții de mărfuri, desfășurată între S.C. .X. SRL, în calitate de cumpărător și S.C. .X. SRL, în calitate de prestator către cesionar, care se subrogă în drepturile și obligațiile cedentului”*.

În cuprinsul contractului se precizează că S.C. .X. SRL preia de la S.C. .X. SRL debitul în valoare de **.X. lei** deținut de aceasta față de S.C. .X. SRL.

- **Contractul de cesiune de creanță nr. f.n./03.03.2008** înregistrat la S.C. .X. SRL sub nr. X/F/03.03.2008, încheiat între S.C. .X. SRL, în calitate de cedent, S.C. .X. SRL, în calitate de cesionar și S.C. .X. SRL, în calitate de creditor, al cărui obiect constă în *„transmiterea de către cedent, cu acordul creditorului, a debitului rezultat din operațiunea comercială de achiziții de mărfuri, desfășurată între S.C. .X. SRL, în calitate de cumpărător și S.C. .X. SRL, în calitate de vânzător către cesionar, care se subrogă în drepturile și obligațiile cedentului”*.

În cuprinsul contractului se precizează că S.C. .X. SRL preia de la S.C. .X. SRL debitul în valoare de **.X. lei** deținut de aceasta față de S.C. .X. SRL.

În baza celor 3 contracte, S.C. .X. SRL a achitat suma totală de **.X. lei**, operațiune evidențiată în contabilitate prin articolul contabil 462 „Creditori diverși” = 512.1 “Conturi curente la bănci”.

În luna iunie și septembrie 2008 sumele în cauză au fost înregistrate pe cheltuieli prin articolul contabil 668 „Alte cheltuieli financiare” = 462 „Creditori

diverși”, acestora aplicându-le un regim fiscal de deductibilitate la calculul profitului impozabil.

Din analiza documentelor puse la dispoziție organelor de inspecție fiscală, acestea au concluzionat că în cele trei cazuri titulatura „*contract de cesiune de creanță*” nu concordă cu fondul problemei și anume, preluarea și achitarea de către S.C. .X. SRL a datoriei S.C. .X. SRL față de cele trei societăți, respectiv S.C. .X. SRL, S.C. .X. .X. SRL și S.C. .X. SRL. În plus, S.C. .X. SRL nu a întreprins vreun demers în vederea recuperării creanței. Astfel, societatea a majorat nejustificat cheltuielile financiare aferente trimestrului II și III 2008, fapt pentru care în temeiul art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibilă cheltuiala în sumă de X lei, calculând un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Prin contestație, S.C. .X. SRL susține că, în general, calificarea unui contract nu se face după denumirea dată acestuia, ci după interpretarea clauzelor contractuale, noul Cod civil prevăzând la capitolul III reglementarea cesiunii de datorie în următoarele condiții:

„Art. 1610 – Obligația de a plăti o sumă de bani ori de a executa o altă prestație poate fi transmisă de debitor unei alte persoane:

a) fie printr-un contract încheiat între debitorul inițial și noul debitor, sub rezerva dispozițiilor art. 1616;

b) fie printr-un contract încheiat între creditor și noul debitor, prin care acesta din urmă își asumă obligația”.

Astfel, contestatoarea susține că cele trei contracte nu reprezintă o cesiune de creanță și o preluare de datorie, cu toate drepturile conferite, definind atât preluarea de datorie, cât și cesiunea de datorie.

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

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursa 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”.

În speță sunt incidente și prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare :

“ 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”,

coroborate cu cele ale pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se specifică :

“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”.

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din același exercițiu fiscal.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că cele trei contracte de cesiune de creanță au prevăzut la art. 6 din contract „Durata contractului”, clauza potrivit căreia „Prezentul contract se încheie pe o perioadă de 1 an, până la recuperarea debitului ce face obiectul prezentei convenții de către cesionar de la cedent”, iar la art. 10 se menționează că dacă litigiile ce se vor naște din contracte nu pot fi soluționate pe cale amiabilă, atunci vor fi soluționate de Curtea de Arbitraj Comercial.

Mai mult, chiar prin contestația formulată, contestatoarea susține că *„un argument economic important este că disponibilitățile bănești ce vor fi recuperate în urma acestor preluări de datorie proporționale cu asigurarea garanțiilor oferite de bunurile obiecte ale contractelor de vânzare – cumpărare, vor fi folosite în desfășurarea în continuare a afacerii al cărui scop principal este generarea de venituri care la rândul lor vor fi impozabile atunci când vor fi realizate.”*, nefăcând dovada că până la depunerea contestației ar fi întreprins demersuri din care să reiasă că a încercat recuperarea creanței rezultată din cele trei contracte.

De asemenea, din analiza celor trei contracte nu reiese că S.C. .X. SRL și-ar fi prevăzut vreun preț pentru preluarea creanțelor, pentru a dobândi în acest sens venituri viitoare, astfel că societatea nu face dovada că cheltuielile în sumă de .X. lei efectuate în baza celor trei contracte de cesiune de creanță sunt aferente obținerii de venituri în termen de un an, data prevăzută în contract și nici a unor venituri viitoare, așa cum susține prin contestație.

În concluzie, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil suma de .X. lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art. 216 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală conform căruia: *”contestația poate fi respinsă ca a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va **respinge ca neîntemeiată** contestația societății pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriile urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în cuantum de .X. lei.

4. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu deplasări, detașări și transport în cuantum de .X. lei, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente care au stat la baza înregistrărilor contabile, iar persoanele fizice care au efectuat deplasările în străinătate nu au calitatea de angajați ai societății contestatoare.

În fapt, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea a înregistrat în evidența constabilă, în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări detașări" și 624 "Cheltuieli de transport" în sumă de .X. lei pentru care societatea nu a fost în măsură să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative în acest sens.

De asemenea, în baza facturilor de transfer emise de .X. .X., în sumă de .X. lei, contestatoarea a dedus chetuieli cu deplasarea și detașări efectuate de persoane fizice care nu aveau calitate de angajați ai firmei.

S.C. .X.S.R.L. a aplicat regim de deductibilitate fiscală cheltuielilor cu deplasări, detașări și transport efectuate de personal angajat al societății (X, X) în valoare totală de .X. lei, fără a prezenta documente prin care să poată justifica unde și în ce scop s-au efectuat aceste deplasări, legătura existentă între acestea și activitatea desfășurată de societate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal aceste cheltuieli, pe motiv că persoanele fizice care au efectuat deplasările în străinătate nu sunt salariați ai societatii, fiind încălcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și au calculat un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

De asemenea organele de inspecție fiscală consideră suma de .X. lei ca fiind o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal conform art.21.alin.4 lit f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece **societatea nu a prezentat documentele care au stat la baza înregistrărilor contabile.**

În perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constat că societatea a înregistrat în evidența constabilă, pe cheltuieli de exploatare în sumă de .X. lei, contravaloarea unor deplasări efectuate în stăinătate de .X. – director proiecte speciale și .X. - administrator, fără însă să se demonstreze că deplasările ș-ar fi realizat în favoarea S.C. .X. S.R.L. deoarece .X. a avut întâlniri cu reprezentanți ai unor instituții în vederea obținerii de fonduri de investiții pentru S.C. .X. S.A. precum și cu reprezentanți ai unor firme de profil interesate în încheierea unor parteneriate cu societatea .X. S.A.

Contestatoare susține că aceste cheltuieli în sumă de .X. lei se încadrează în cele efectuate de către S.C. .X. S.R.L. în dubla calitate de reprezentant statutar și special al S.C. .X. S.A.

În situația în care unele țări, potrivit practicii existente pe plan local, nu se eliberează documente sau acestea sunt reținute de către autorități, sumele cheltuite justificându-se pe bază de declarație data pe propria răspundere.

Societatea susține că de asemenea în cadrul firmei există rapoarte ale acestor deplasări, având în vedere practica existentă în mod unitar în Europa de a nu elibera documente justificative.

Societatea consideră că în aceste situații impunerile suplimentare de impozit calculate la cheltuielile cu deplasări și detașări, apar ca fiind nelegale și abuzive.

De asemenea, societatea contestatoare susține că aceste cheltuieli se încadrează în cele efectuate de către S.C. .X. S.R.L., în dubla calitate de reprezentant statutar și special al S.C. .X. S.A., și vizează în esență deplasări în scopul perfectării tuturor contractelor în vederea realizării încheierii cu succes a procedurii de reorganizare și al dezvoltării întregii activități a S.C. .X. S.A., în scopul obținerii de venituri.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin. 1 și alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

“ (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 .

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

e) Cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate **efectuate de către salariați și administratori**, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercitiul curent și/sau din anii precedenți “.

De asemenea, art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(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;**”

coroborate cu prevederile pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal conform cărora:

“ 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.”

Totodată la pct. 27 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede :

„27. Calitatea de administrator rezulta din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare”.

La art. 294 din Legea nr.53/24.01.2003 privind Codul muncii se prevede ca :

“În sensul prezentului cod, prin salariați cu funcție de conducere se înțelege administratorii-salariați, inclusiv presedintele consiliului de administrație dacă este și salariat, directorii generali și directorii, directorii generali adjuncți și directorii adjuncți, șefii compartimentelor de muncă - divizii, departamente, secții, ateliere, servicii, birouri, precum și asimilații lor stabiliți potrivit legii sau prin contractele colective de muncă ori, după caz, prin regulamentul intern”.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

De asemenea, orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art. 6 alin. 1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

Se reține că persoanele fizice care au efectuat deplasările în străinătate nu au calitatea de angajați ai societății, iar susținerea societății potrivit căreia cheltuielile se încadrează în cele efectuate de către S.C. .X. S.R.L., în dubla calitate de reprezentant statutar și special al S.C. .X. S.A., și vizează în esență deplasări în scopul perfectării tuturor contractelor în vederea realizării încheierii cu succes a procedurii de reorganizare și al dezvoltării întregii activități a S.C .X., în scopul obținerii de venituri, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Ca urmare a celor de mai sus, se reține că factura proformă nu poate avea calitatea de document justificativ pentru înregistrarea pe cheltuieli deductibile a contravalorii serviciilor executate de terți.

Pe cale de consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, nefiind justificate cu documente.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente în susținerea afirmațiilor din contestație, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală legal au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art. 216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia: *”contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*,

se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma .X. lei, reprezentând impozit pe profit.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriile urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei.

5. Referitor la suma de X lei reprezentând :

.X. lei – impozit pe profit

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu amortizarea pentru mijloace fixe, în condițiile în care societatea a calculat și înregistrat pe cheltuieli amortizarea aferentă tuturor mijloacelor fixe aflate în patrimoniu, inclusiv cele care nu au fost date în folosință în perioada 2007-2009.

În fapt, în anii 2007-2009, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat mijloace fixe amortizabile, 213 „Instalații tehnice, mijloace transport”, 2131 „Echipamente”, 2132 „Aparate și instalații de măsură, control, reglare”, 2133 „Mijloace de transport”, 2134 „Animale și plantații” și 214 „Mobilier, aparatură birotică” în valoare totală de .X. lei, și a înregistrat cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a utilizat pentru realizarea de venituri în perioada supusă inspecției fiscale, doar o parte din mijloacele fixe, calculând și înregistrând pe cheltuieli amortizarea aferentă tuturor mijloacelor fixe aflate în patrimoniu inclusiv pentru cele care nu au fost date în folosință.

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății explicații scrise privind acest aspect, cu indicarea exactă a mijloacelor fixe utilizate de societate în activitatea desfășurată. În acest sens, au fost prezentate listele solicitate pe care au fost însemnate de către reprezentantul societății doar acele mijloace fixe care au contribuit la realizarea de venituri în perioada supusă inspecției fiscale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în conformitate cu prevederile pct.70 din *Hotararea nr.44/2004* pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr 571/2003 privind Codul fiscal, precum și cele ale art.24 alin.11, lit a) din *Legea nr.571/2003* privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, S.C. .X. S.R.L. trebuia să calculeze și să înregistreze pe cheltuieli amortizarea aferentă doar mijloacele fixe utilizate în activitatea societății și au calculat un impozit suplimentar de plată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.

Societatea consideră că „*nu se poate reține cenzura aplicată de organele de inspecție fiscală asupra mijloacelor fixe, după simpla apreciere, fără a exista o opinie specializată de referință cu privire la modul de apreciere a utilizării*”

lor la modul general în activitatea societății [...], impozitarea suplimentară afectând grav opțiunile unui comerciant de asigurare a operațiunilor comerciale”.

În drept, art.24 alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată, prevede :

“(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează :

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune ”.

Totodată la pct.70¹ din Hotărârea nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede :

„Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală”.

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu amortizarea se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Invocarea de către contestatoare a faptului că „amortizarea este procesul de depreciere a activelor imobilizate [...] amortizarea este un proces de corecție a valorii activelor imobilizate ca urmare a deprecierei suferite [...] amortizarea este procesul prin care se comensurează ritmul și amploarea uzurii fizice și morale a imobilizărilor necorporale și corporale în scopul stabilirii valorii reale a acestora” nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectivele afirmații definesc amortizarea, ori dreptul de deducere la calculul profitului impozabil a respectivelor cheltuieli și care face obiectul cauzei soluționate prin prezenta decizie, este expres reglementat de art.24 alin.11, lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult decât atât, prin nota explicativă nr..X./24.11.2009, anexată la dosarul cauzei, chiar reprezentantul societății a înscris care sunt exact bunurile ce au fost utilizate în activitatea S.C. .X. S.R.L. pentru acestea organelor de inspecție fiscală dând drept de deducere a cheltuielilor cu amortizarea, iar pentru celelalte stabilind că societatea contestatoare nu are drept de deducere a cheltuielilor cu amortizarea.

În concluzie, societatea avea obligația de a înregistra cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente în susținerea afirmațiilor din contestație, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările de la cap.III A Impozit pe profit lit.e) din Raportul inspecție fiscală nr..X./30.08.2010, rezultă că organele de inspecție fiscală legal au constatat ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei și au stabilit în sarcina societății impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia, conform căroră: *"contestația poate fi respinsă ca a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat"* **se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.**

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în cuantum de .X. lei.

6. Referitor la suma de .X. reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu materialele consumabile, în condițiile în care S.C. .X. S.R.L. nu deține în patrimoniu clădiri, iar o parte din materialele consumabile achiziționate de unitate nu au fost utilizate în activitatea desfășurată de S.C. .X. S.R.L.

În fapt, în anul 2008, societatea a înregistrat în contul 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile” în valoare totală de .X. lei reprezentând contravaloarea unor materiale achiziționate, respectiv: confecții metalice, colțar, frânghie cânepă, piesă îmbinare, parchet, clemă, șine, materiale instalații, vopsea lavabilă, tencuială structurată.

Ținând cont că societatea verificată nu deține în patrimoniu clădiri, iar din Nota explicativă emisă de S.C. .X. S.R.L nr..X./24.11.2009, care precizează: *„ o parte din bunurile achiziționate de S.C. .X. S.R.L. și înregistrate pe cheltuieli în contul 602 au fost utilizate pentru amenajarea spațiului în care societatea își desfășoară activitatea (birouri + depozite), care nu aparțin firmei, ci face obiectul unor contracte de comodat încheiate cu S.C. .X. S.A.”*, organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu toate materialele au fost utilizate în folosul S.C. .X. S.R.L, contestatoarea majorând nejustificat cheltuielile de exploatare. Ulterior prezentării răspunsului, reprezentantul societății a adus completări cu privire la materialele folosite pentru spațiile închiriate în care activează, respectiv că *„Bunurile consumabile utilizate în amenajarea spațiilor de muncă și a depozitelor utilizate de S.C. .X. SRL și înregistrate în contul 602 constau în: folie, frânghie, cânepă, becuri, produse igienizare toalete, ... vopsea lavabilă”*. Astfel, pentru materialele care nu au fost utilizate în folosul cocontestatoarei, în valoare totală de

.X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat în baza art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%) și majorări de întârziere în sumă de .X. lei în baza art.119-120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. S.R.L., susține că utilizarea activelor și a obiectelor de inventar de către societate este justificată prin asigurarea gradului de îndeostulare și garanție ce obligatoriu trebuie expus în orice relație juridică/contabilă-obligațională cu un terț, cocontractant sau creditor, și nu se poate reține cenșura aplicată de organele de inspecție fiscală asupra mijloacelor fixe, după simpla apreciere, fără a exista măcar o opinie specializată de referință cu privire la modul de apreciere a utilizării lor.

S.C. .X. S.R.L. consideră că, materialele reținute de către inspectorii fiscali îmbracă forma unor reparații curente pentru amenajarea imobilului luat cu chirie pentru desfășurarea activității și realizarea de venituri, cheltuielile fiind investiții la mijloace fixe amortizabile, și deci cheltuielile sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

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

“ 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 ”,

coroborate cu cele ale pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se specifică :

“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”.

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din același exercițiu fiscal.

Prin contestație, S.C. .X. SRL susține că o parte din materialele achiziționate au fost utilizate pentru amenajarea spațiului închiriat de la S.C. .X. SA.

Astfel, în speță sunt aplicabile și prevederile art. 21 alin. 3 lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

i) amortizarea în limita prevăzută la art. 24.”,

iar art. 24 alin. 1, alin. 3 lit. a) și alin. 11 lit. c) din același act normativ stipulează că:

„(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea”.

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;”

De asemenea, pct. 70² din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează că

„70². Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

În aplicarea prevederilor lit. c) a alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.”

Însă, din contestația formulată de S.C. .X. SRL și din documetele prezentate în susținerea acesteia, nu este invocat sau anexat vreun contract de închiriere din care să reiasă că locația la care s-au efectuat investiții a fost închiriată, precum și durata contractului de închiriere. Simpla mențiune potrivit căreia cheltuielile se încadrează în cele efectuate de către S.C. .X. S.R.L. pentru amenajarea spațiului în care societatea își desfășoară activitatea, dar care nu aparțin firmei, ci face obiectul unor contracte de comodat încheiate cu S.C. .X. S.A, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Pe cale de consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, nefiind justificate cu documente justificative.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente în susținerea afirmațiilor din contestație, care să conducă la o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală legal au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: “ (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: ”*contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va **respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit.**

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriile urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în cuantum de .X. lei.

7. Referitor la suma de .X. reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu redevențe și chirii în sumă totală de X lei, în condițiile în care societatea nu a fost în măsură să prezinte documente din care să rezulte că autovehiculele subînchiriate au fost utilizate de către S.C. .X. S.R.L., iar spațiile închiriate în Londra au fost utilizate în activitatea desfășurată de societate.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă în contul 612 ”Cheltuieli cu redevențe și chirii” suma de .X. lei în baza facturilor emise de S.C. .X. .X. SRL, societate cu care contestatoarea a încheiat două contracte de subînchiriere, respectiv:

- Contractul nr. .X./28.02.2008, înregistrat la S.C. .X. SRL sub nr. .X..04.2008, al cărui obiect îl reprezintă obținerea folosinței asupra autoutilitareii .X. cu număr înmatriculare X-VXI, autovehicul ce face obiectul unui contract de .X. încheiat între S.C. .X. .X. SRL, în calitate de finanțator și S.C. .X. .X. SRL, în calitate de utilizator;

- Contractul de subînchiriere nr. .X..02.2008, înregistrat la S.C. .X. SRL sub nr. .X./22.04.2008 al cărui obiect îl reprezintă obținerea folosinței asupra semiremorcii marca .X. număr înmatriculare X-CTH, autovehicul ce face obiectul unui contract de .X. încheiat între S.C. .X. .X. SRL, în calitate de finanțator și S.C. .X. .X. SRL, în calitate de utilizator;

Societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte că autovehiculele au fost utilizate de către S.C. .X. S.R.L, cum ar fi facturi fiscale de achiziții pe care să fie înscrise la rubrica destinată datelor privind expediția, mijlocul de transport, numerele de înmatriculare, documente de achiziție de combustibil din care să rezulte

alimentarea autovehiculelor în cauză, bonurile fiscale de achiziție combustibil înregistrate în evidența contabilă, foi de parcurs sau alte documente care să ateste utilizarea autovehiculelor, alte eventuale probe, fapt pentru care cheltuielile în sumă de .X. lei nu au fost considerate drept deductibile la calculul profitului impozabil.

Totodată, în baza acestor contracte, S.C. .X. .X. SRL a emis către S.C. .X. SRL un număr de patru facturi fiscale, prin care refacturează primele de asigurare achitate către S.C. .X. .X. SRL, în valoare de .X. lei la care se adaugă TVA în cuantum de .X. lei, facturi înregistrate de contestatoare în contul 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”.

De asemenea, în perioada noiembrie 2007 – noiembrie 2008, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă în contul 612 ”Cheltuieli cu redevențe și chirii” suma de .X. lei, reprezentând chiria aferentă spațiului închiriat de contestatoare de la X în Londra, Marea Britanie în baza Contractului de închiriere f.n./21.11.2007 și spațiul închiriat de la X în Londra, Marea Britanie în baza Contractului de închiriere f.n./30.11.2008.

Organele de inspecție fiscală au constat că societatea a închiriat spații în Anglia, fără să fie utilizate în activitatea desfășurată de societate în perioada respectivă, fără să aibă deschis vreun punct de lucru (reprezentanță) în Anglia care să justifice închirierea de spații.

Societatea susține că în calitate de acționar majoritar și administrator special al S.C. .X. S.A., societate aflată în procedură de reorganizare, a depus toate eforturile în vederea identificării și atragerii unui investitor care să salveze S.C. .X. S.A. de la faliment, identificând ca potențial investitor societatea .X. &CO .X. *cu sediul în Londra prin intermediul căruia* a închiriat spațiul de la X în Londra, Marea Britanie în baza Contractului de închiriere f.n./21.11.2007 și spațiul de la .X. în Londra, Marea Britanie în baza Contractului de închiriere f.n./30.11.2008 și consideră netemeinică și abuzivă neacordarea de organele fiscale a dreptului de deducere pentru suma de .X. lei reprezentând chirie.

De asemenea, societatea susține că în perioada respectivă, în urma prospectărilor făcute a identificat posibilitatea de a se dezvolta în contextul general economic pe domeniul transporturilor și a făcut demersuri pentru pregătirea cu școlarizarea de specialitate a unui angajat în vederea obținerii diplomei de dispecer, precum și alte demersuri obligatorii pentru desfășurarea unei activități de transport.

Societatea susține că cheltuielile efectuate cu aceste chirii vizau activități necesare desfășurării activității de transport, în scopul realizării de venit, iar mențiunile inspectorilor fiscali expun eronat referirile din nota explicativă a reprezentantului societății conform căruia ar fi susținut că bunurile respective nu ar fi fost utilizate în activitatea societății fapt ce nu corespunde realității. În situația în care justificarea acestor cheltuieli are legătură cu activitatea societății, societatea consideră că impunerile suplimentare și majorările de întârziere stabilite pentru aceste aspecte reprezintă unul dintre motivele de nelegalitate ale deciziei contestate.

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

„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”

De asemenea, art. 21, alin.1 din același act normativ prevede că:
„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”,

iar art. 21 alin. 4, lit. n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare prevede:

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

n) cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de .X., potrivit clauzelor contractuale”.

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt deductibile la determinarea profitului impozabil societatea încălcând astfel art.21 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente în susținerea afirmațiilor din contestație, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală legal au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia: *”contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, **se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit.**

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia **accesoriile urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorări de întârziere în sumă de X lei.**

8. Referitor la suma de X lei :

- X lei - impozit pe profit;
- X lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de .X. lei cu serviciile executate de terți, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente care să dovedească faptul că serviciile de consultanță juridică contractate ar fi fost prestate în favoarea S.C. .X. S.R.L.

În fapt, în perioada verificată S.C. .X. S.R.L. a încheiat Contractul de consultanță juridică nr..X./14.11.2007 cu SCA .X. – .X. în baza căruia s-a emis factura nr..X..12.2007 în valoare de .X. lei reprezentând servicii de consultanță juridică și taxă pe valoarea adăugată de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în constabilitate avansul facturat de SCA .X., în contul 628”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, cheltuielile perioadei fiind majorate nejustificat, deoarece contestatoarea nu a susținut cu documente justificative prestarea efectivă a vreunui serviciu de consultanță juridică în favoarea S.C. .X. S.R.L., doar într-un singur caz SCA .X. a intervenit în activitatea S.C. .X. S.A. cu ocazia încheierii Contractului de vânzare - cumpărare cu S.C. .X. S.R.L., prin care S.C. .X. S.A. vinde terenul în suprafață de .X. mp și clădirile aflate pe teren, aflate în patrimoniul său, fără ca SCA .X. să fie implicată în vreun fel în activitatea S.C. .X. S.R.L.

Societatea susține că obiectivul principal al activității administratorului special a vizat realizarea planului de reorganizare, sens în care perfectarea contractului de consultanță juridică nr..X./14.11.2007 cu SCA .X., este întemeiată pentru sprijinirea intereselor activității, în dubla calitate ce o justifică față de S.C. .X. S.A., atât de reprezentant statutar, cât și de reprezentant special, iar cheltuiala a fost efectuată în scopul realizării de venituri, urmărindu-se practic profitabilitatea în urma închiderii cu succes a procedurii insolvenței față de S.C. .X. S.A.

Contestatoarea consideră ca toate aceste demersuri au avut efectul scontat, ducând la redresarea S.C. .X. S.A. și finalizarea cu succes a procedurii de reorganizare, prin inserția sa în activitatea comercială, după sentința de închidere a procedurii judiciare din 22.04.2010, societatea fiind cotată drept unul dintre cei mai profitabili producători de cabluri, și având o cotație importantă la bursa de capital.

S.C. .X. S.R.L. susține că în mod eronat inspectorii fiscali au concluzionat că societatea nu a intervenit în nici un fel la derularea acestor contracte, fără să aibă în vedere dubla calitate pe care contestatoarea o deținea la acea dată față de S.C. .X. S.A. și care demonstrează scopul urmărit de contestatoare de a obține venituri.

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

“(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”.

coroborat cu pct.48 din Cap. II al Titlului II „Impozit pe profit” din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții;

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

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

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt deductibile la determinarea profitului impozabil, iar serviciile trebuie efectiv prestate, justificate cu documente în acest sens, contractul încheiat între cele două părți și factura emisă nefiind suficiente.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, reiese că SCA .X. nu a fost implicat în vreun fel în activitatea S.C. .X. S.R.L. și ca atare înregistrarea pe cheltuieli a sumei de .X. lei nu se justifică atât timp cât necesitatea contractării unor astfel de servicii pentru activitatea desfășurată nu a fost dovedită, așa cum se prevede la pct.48 din Cap. II al Titlului II „Impozit pe profit” din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente în susținerea afirmațiilor din contestație, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de X lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “ (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: ”contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației

nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va **respinge ca neîntemeiată** contestația societății pentru suma de X lei reprezentând impozit pe profit.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriile urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorări de întârziere în sumă de X lei.

9. Referitor la suma de X lei reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor ocazionate cu achiziționarea mijloacelor fixe, în condițiile în care societatea a inclus pe cheltuieli directe de exploatare a unei părți din costul de achiziție al mijlocului fix X X, obținut în urma încheierii Actului adițional nr.X la Contractul de .X. nr..X./03/07 din 12.03.2007.

În fapt, între S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. .X. IFN S.A. și S.C. .X. S.R.L. s-a încheiat Actul adițional nr.X la Contractul de .X. nr..X./30/07 din 12.03.2007 – Novație- prin care S.C. .X. S.R.L. și-a exprimat intenția de a cesiona integral drepturile și obligațiile ce decurg din contractul de bază către S.C. .X. S.R.L, obiectul contractului fiind autoturismul X.

Organele de inspecție fiscală au constat că S.C. .X. S.R.L. a emis către contestatoare factura nr..X./10.09.2008 în valoare de .X. lei, la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată de .X. lei, iar la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” fiind menționat „Contravaloare cesiune conform contractului nr..X./30/07 din 12.03.2007”, S.C. .X. S.R.L. înregistrând în mod eronat suma de .X. lei pe cheltuieli de exploatare a unei părți din costul de achiziție al mijlocului fix și aplicând un regim de deductibilitate fiscală încălcând prevederile legale.

Organele de inspecție fiscală susțin că în situația dată, cheltuielile ocazionate cu achiziționarea mijloacelor de transport, trebuia înregistrat în contul de imobilizări corporale 2133 ”Mijloace de transport”, urmând ca acestea să fie recuperate pe calea amortizării începând cu luna următoare dării în folosință a mijlocului fix.

Societatea susține că achiziția prin .X. financiar de mijloace de transport este considerată prestare de servicii - conform art.129 Cod fiscal și punctul 7(2) din Normele metodologice de aplicare a art.129. De asemenea, Ordinul ministrului finanțelor nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial nr.279 bis din 25 aprilie 2002, reglementează noțiunea de cost total de achiziție a unui bun.

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

“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”.

Coroborat cu **pct.54, alin.1 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene** se precizează următoarele: *„Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective”.*

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt deductibile la determinarea profitului impozabil, iar costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe.

În speță sunt aplicabile prevederile art. art. 24 alin.1, alin. 2 și alin. 11 lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

coroborat cu art. 25 alin. 1 din același act normativ:

“Contracte de .X.

(1) În cazul .X.ului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul .X.ului operațional, locatorul are această calitate. Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de .X. se face de către utilizator, în cazul .X.ului financiar, și de către locator, în cazul .X.ului operațional, cheltuielile fiind deductibile.”

Potrivit reglementărilor enunțate, cheltuielile ocazionate cu achiziționarea mijloacelor de transport, se înregistrează în contul de imobilizări corporale 2133 „Mijloace de transport”, urmând ca acesta să fie recuperată pe calea amortizării începând cu luna următoare dării în folosință a mijloacului fix, în urma inspecție fiscale efectuate rezultând o sumă suplimentară inclusă pe cheltuieli directe de exploatare în cuantum de X lei.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente în susținerea afirmațiilor din contestație, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală legal au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: “ (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: ”*contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va **respinge ca neîntemeiată** contestația societății pentru suma de **.X. lei**.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia **accesoriile urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei.**

10. Referitor la suma de X lei reprezentând :

- **.X. lei - impozit pe profit;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile de consultanță, având în vedere că din constatările organelor de inspecție fiscală și din documentele anexate la dosarul cauzei există o situație contradictorie.

În fapt, în perioada verificată de organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în contul 628 “*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” cheltuieli aferente Facturii fiscale seria X nr. .X./21.12.2007 în sumă de .X. lei emisă de S.C. .X. S.R.L., în baza Contractului de consultanță nr. .X./24.07.2007.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală documentele prezentate de societate în justificarea prestărilor de servicii conform Contractului de consultață nr..X./24.07.2007 nu reprezintă dovada necesității și prestării efective a unor eventuale servicii contractate în baza acestui contract, fapt pentru care cheltuieli în sumă de .X. lei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care au calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, precum și majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei în temeiul art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că decizia managerială de a colabora cu intermediari a fost una corectă, fiind un atribut exclusiv al agentului economic, care a urmărit pe lângă obiectivele legate de organizare și funcționarea optimă, precum și scopul principal al oricărei afaceri, obținerea și maximizarea în timp a profitului.

De asemenea, societatea susține că prestarea serviciilor a fost probată cu documente (contract, însoțite de rapoarte de activitate), contractele fiind încheiate ca urmare a nevoilor de dezvoltare a societății și extinderii activității spre alte domenii, consultanța care face obiectul contractului a dus la achiziția unui pachet din participarea S.C. .X. .X. SRL, achiziție care s-a efectuat conform contractului de cesiune de părți sociale sub semnătură privată nr. 01/07.01.2008.

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

“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 la **art.21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu completările și modificările ulterioare se prevede :

“ (4) Următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile** :

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, **pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte**” ,

coroborate cu prevederile pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

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

*- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului ; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare ;***

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

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, legiuitorul a prevăzut pe lângă condiția generală prevăzută de art.21 alin.1 din Codul fiscal și anume aceea potrivit căreia serviciile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de

venituri impozabile și anumite condiții specifice acestui gen de cheltuieli, reglementate de dispozițiile art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, respectiv justificarea necesității prestării acestora în scopul activității pe bază de documente probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate cu titlu exemplificativ, în funcție de specificul prestării, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Din constatările de la cap. III A. Impozit pe profit din Raportul de inspecție fiscală din data de 30.08.2010 se reține că suma de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, aferentă cheltuielilor în sumă totală de .X. lei înregistrate de societate ca și cheltuieli deductibile fiscal, reprezintă cheltuieli cu prestări servicii, în cazul S.C. .X. S.R.L., din documentele prezentate de societatea contestatoare în susținerea cauzei rezultând că nu reiese modul concret în care utilizarea respectivelor servicii au contribuit la dreptul de deducere a impozitului pe profit.

Astfel, organele de inspecție fiscală concluzionează că în perioada supusă controlului contestatoarea nu a achiziționat părți sociale de la S.C. .X. .X. S.R.L, astfel, contractarea unor prestații nu au legătură cu obiectul de activitate al societății și pentru că nu au generat niciun fel de beneficiu nu pot fi acceptate ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil.

Se reține astfel că, obiectul contractului constă în „a) Consultanță pentru afaceri și management., b) Analiza internă și recomandari privind îmbunătățirea gestiunii afacerii., c) Analiza și consultanță în studierea pieței..., Intermediere în afaceri și în relația cu partenerii de afaceri”.

Pe lângă contractul de consultanță încheiat între cele două părți, societatea a prezentat atașat contractului și 4 facturi proforme cu mențiunea „prestări servicii cf. ctr. .X./24.07.2007, situație lucrări”, deviz de lucrări pentru perioada iulie – octombrie 2007, pentru perioada noiembrie – decembrie 2007, privind evidența lucrărilor de consultanță și prestări servicii pentru S.C. .X. S.R.L, Raportul de evaluare referitor la achiziția unui număr de părți sociale care prezintă evoluția situației S.C. .X. .X. S.R.L în perioada 2001-2007, material ce cuprinde date referitoare la descrierea companiei, evoluția parcului auto, situația patrimonială, analiza contului de profit și pierdere pentru anul 2001 și 2007, evoluția principalilor indicatori financiari pentru 2001 și 2007, evaluarea companiei.

Constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea nu a achiziționat părți sociale de la S.C. .X. .X. S.R.L. **este contradictorie** cu constatarea de la lit. C din raportul de inspecție fiscală “Impozitul pe veniturile din investiții – câștiguri din transferul titlurilor de valoare”, potrivit căreia în luna ianuarie 2008 S.C. .X. S.R.L. a încheiat contractul privind *“achiziționarea de către S.C. .X. S.R.L. de la dl. .X. a 633 părți sociale din capitalul social al S.C. .X. .X. S.R.L.”*

În conformitate cu prevederile art. 7 alin. 2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, “Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, prevederilor art. 94 alin. 2 din acelaşi act normativ stipulează:

“(2) *Inspekţia fiscală are următoarele atribuţii:*

a) *constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanţionarea potrivit legii a faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislaţiei fiscale.”*

Prin urmare, se va face aplicaţiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanţa Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desfiinţa total sau parţial actul administrativ atacat, situaţie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluţionare ” coroborat cu prevederile alin. 216³ al aceluiaşi articol şi cu pct.11.6 din Ordinul Preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care precizează că: **“Decizia de desfiinţare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeaşi perioadă şi acelaşi obiect al contestaţiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

Astfel, **se va desfiinţa Decizia de impunere nr. .X./30.08.2010** privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekţia fiscală **pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit**, urmând ca organele de inspekţie fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conţinutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiaşi perioade şi aceluiaşi tip de impozit ţinând cont de prevederile legale aplicabile în speţă, precum şi de cele precizate prin prezenta decizie.

Pe cale de consecinţă, în baza principiului de drept conform căruia “*accesoriul urmează principalul*”, se va desfiinţa decizia de impunere contestată şi pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente, stabilite în baza prevederilor art.119 alin.1 şi art.120 alin.1 din Ordonanţa Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

11. Referitor la suma de X lei reprezentând:

- X lei - impozit pe profit;

- X lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

cauza supusa soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală se poate pronunța pe fond asupra acestor capete de cerere în condițiile în care contestația nu este motivată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile aprilie și septembrie 2008 că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite și taxe", suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei), înregistrarea sumelor în evidența contabilă fiind făcută în baza facturilor fiscale nr..X./30.05.2008 și nr.X/ 30.09.2008, societatea majorând masa impozabilă nejustificat.

De asemenea, în luna ianuarie 2008 societatea a achiziționat în baza unui contract de vânzare - cumpărare un teren în suprafață de 10.000 mp în localitatea .X., conform facturii fiscale nr. .X./28.01.2009 în valoare de .X. lei reprezentând "c/v onorariu notar", sumă pe care a înregistrat-o în evidența contabilă pe cheltuieli de exploatare în contul 622 "Cheltuieli cu onorariile și comisioanele", diminuând astfel nejustificat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit datorat pentru trimestrul I 2008.

În luna decembrie 2007, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări" suma de .X. lei, în baza facturilor emise de S.C. .X. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală constatând că în mod eronat societatea a aplicat un regim de deductibilitate fiscală deoarece aceste costuri reprezintă cheltuieli ocazionate de achiziționarea din străinătate a unor alimente bio acordate de către societate, sub formă de sponsorizare și a înregistrat pe cheltuieli de exploatare contravaloarea combustibilului, asigurărilor și a altor materiale utilizate pentru achiziție fără să fie incluse în costul de achiziție.

În luna ianuarie 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul nr.635 „Cheltuieli cu alte impozite și taxe” suma de .X. lei reprezentând impozitul pe venitul din tranzacții imobiliare aferente terenului achiziționat de S.C. .X. S.R.L. în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat cu nr..X./ 28.01.2008 și în contul 628 „ Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X. lei în baza documentelor emise de Biroul Notarilor Publici X și X, ce vizează tranzacționarea unor terenuri, diminuând nejustificat profitul impozabil și au calculat un impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de X lei.

Totodată, în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constat că la societate există o neconcordanță între impozitul pe profit evidențiat în contul corespunzător 441 "impozit pe profit" și implicit în balața de verificare întocmită la data de 31.12.2008 în cuatam de .X. lei și suma declarată prin Declarația privind

impozitul pe profit – cod 101, respectiv .X. lei, rezultând o diferență de impozit pe profit nedeclarat în sumă de .X. lei, fără ca societatea să depună vreo Declarație rectificativă pentru anul 2008.

De asemenea în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a contractat credite de la societăți din străinătate în cuantum de .X. euro, fiind înregistrate în contabilitate în contul 167.15 „Alte împrumuturi și datorii asimilate” rezultând că unitatea a aplicat eronat un regim de deductibilitate fiscală, diminuând astfel nejustificat profiul impozabil și implicit impozitul pe profit datorat pentru trimestrul II și III.

În perioada 2007-2009, S.C. .X. S.R.L. a contractat de la X Cipru credite în sumă de .X. euro în baza Contractelor nr.X/23.05.2007 în valoare de .X.euro, nr.X/18.10.2007 în valoare de .X. euro. nr.X/22.11.2007 în valoare de .X. euro, nr.X/08.02.2008 în valoare de .X. euro și nr.X/10.03.2008 în valoare de .X. euro, societatea înregistrând în evidența contabilă diferența de curs valutar nefavorabilă aferentă creditelor contractate, sume nedeductibile la calculul profitului impozabil pentru trimestrul II 2009.

Deși S.C. .X. SRL contestă întreaga sumă reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea nu aduce argumente și nu depune documente care să combata constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la stabilirea impozitului pe profit în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile 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, unde se prevede :

„1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

*c) **motivele de fapt si de drept;***

*d) **dovezile pe care se întemeiază; [...]**”*

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează: *“Contestația poate fi respinsă ca 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”.*

Se retine că deși S.C. .X. SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.08.2010 pentru întreaga sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit și pentru accesoriile aferente în sumă de .X. lei, prin contestație aduce argumente doar pentru

impozitul pe profit în valoare de .X. lei, fapt pentru care întrucât organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei.

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, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, 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**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

În baza celor reținute și având în vedere că S.C. .X. SRL deși contestă în întregime Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.08.2010, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept 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 cu privire la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, **contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei**, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere mai sus precizată, în conformitate cu prevederile pct. 2.5 din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *„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.”*

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriile urmează principalul, contestația va fi respinsă ca nemotivată și pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei.

D. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la suma de .X. lei :

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de consultanță vizând studiul pieței imobiliare și de protecție și pază, în condițiile în care societatea nu demonstrează cu documente justificative dacă serviciile achiziționate au fost destinate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În fapt, în perioada verificată societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei compusă din: .X. lei aferentă unor servicii de consultanță vizând studiul pieței imobiliare, .X. lei aferentă unor servicii de protecție și pază, .X. lei aferentă unor servicii facturate de SCA .X. și .X. lei aferentă unor servicii de consultanță pe problema fondurilor structurale, respectivele achiziții nefiind destinate realizării de operațiuni taxabile.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă unor servicii de consultanță vizând studiul pieței imobiliare și de protecție și pază, în baza prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că respectivele servicii nu au legătură cu obiectul de activitate al societății și deci nu sunt destinate operațiunilor taxabile.

Societatea solicită acordarea deductibilității sumei de .X. lei având la bază factura emisă de .X. pentru studiul pieței imobiliare și asistență în identificarea unei locații potrivite pentru relocarea sediului fabricii de cablu .X..

Societatea susține că suma de .X. lei aferentă facturilor emise pentru servicii de pază achitate către S.C..X. S.R.L. societatea susține că urmare mutării sediului societății la o altă adresă din .X. .X. era necesară asigurarea pazei obiectelor de inventar și echipamentelor de service.

De asemenea, societatea susține că a dedus suma de .X. lei aferentă unor servicii facturate de SCA .X., deoarece din documentele prezentate la inspecția fiscală a rezultat că serviciile în cauză privesc vânzarea unui teren aparținând S.C. .X. S.A..

Referitor la suma de .X. reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă în baza facturii emise de .X. S.R.L., pentru serviciile de consultanță pe problema fondurilor structurale, prin contestație, societatea citează prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal „(1) *Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.* (2) *Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile*”.

În drept, art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare prevede că :

“ Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni :

a) operațiuni taxabile; ”

coroborate cu cele ale pct.45 alin.2 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal :

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.1 și 2 trebuie îndeplinite următoarele cerințe :

A) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere. “

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri sau servicii este condiționat de destinația acestor achiziții, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că obiectul principal de activitate al contestatoarei a constat în comerț cu piese și accesorii pentru autovehicule până la data de 14.01.2009 și consultanță pentru afaceri și management de la data de 14.01.2009 până la data inspecției fiscale.

Din documentele prezentate la inspecția fiscală a rezultat faptul că serviciile de consultanță vizând studiul pieței imobiliare în vederea relocării fabricii de cablu .X., precum și serviciile facturate de SCA .X. nu au legătură cu obiectul de activitate al contestatoarei, ele referindu-se la unele tranzacții încheiate de S.C. .X. S.A, astfel încât taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii în sumă de .X. lei și .X. lei nu este destinată operațiunilor taxabile ale contestatoarei și deci nu este deductibilă.

În perioada verificată S.C. .X. S.R.L. avea sediul în .X. .X. strada .X. nr.X, județul .X..

Deoarece unitatea verificată nu a desfășurat vreo activitate la spațiul situat în .X. .X. strada .X. nr.X, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de protecție și pază contractate cu S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. .X. S.R.L.

Referitor la suma de .X. reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă în baza facturii emise de .X. S.R.L., pentru serviciile de consultanță pe problema fondurilor structurale, societatea nu aduce ca argument decat art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fără să aducă și alte motivări pentru modul în care respectivele cheltuieli purtătoare de taxă pe valoarea adăugată au contribuit la operațiunile taxabile ale societății.

Totodată la art.156 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare se precizează :

“ (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile : [...]

c) **să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate atât la sediul principal, cât și la subunități**”, coroborate cu prevederile art. 56 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“ **Prezentarea de înscrisuri**

(1) **În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. Organul fiscal are dreptul de a solicita și altor persoane înscrisuri, dacă starea de fapt fiscală nu a fost clarificată pe baza înscrisurilor puse la dispoziție de către contribuabili**”.

Față de aceste prevederi legale, se reține societatea contestatoare nu a prezentat în justificare documente din care să reiasă modul concret în care utilizarea respectivelor servicii de consultanță vizând studiul pieței imobiliare și servicii de protecție și pază au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile, ori dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii este condiționat tocmai de destinația acestora, așa cum se specifică la art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, se reține ca în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării de servicii de consultanță vizând studiul pieței imobiliare și de protecție și pază, motiv pentru care **se va respinge ca neîntemeiată** contestația societății **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, în baza prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră: *”contestația poate fi respinsă ca a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de consultanță în condițiile în care societatea demonstrează cu documente justificative că serviciile achiziționate au fost destinate operațiunilor taxabile.

În fapt, în perioada verificată de organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X.

lei aferentă achiziției de servicii de consultanță fără ca aceasta să justifice prestarea efectivă și necesitatea serviciilor în cauză, fapt pentru care suma de .X. lei constituie obligație de plată la bugetul statului.

Prin contestație, societatea susține că prestarea serviciilor efectuate de S.C. .X. S.R.L., în baza Contractului de consultanță nr. .X./24.07.2007 a fost probată cu documente (contract, însoțite de rapoarte de activitate), contractul fiind încheiate ca urmare a nevoilor de dezvoltare a societății și extinderii activității spre alte domenii, consultanța ce a dus la achiziția unui pachet din participarea S.C. .X. .X. S.R.L, achiziție care s-a efectuat conform contractului de cesiune de părți sociale sub semnătură privată nr. X/07.01.2008.

În drept, art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare prevede că :

“ Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni :

a) operațiuni taxabile; ”

coroborate cu cele ale pct.45 alin.2 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal :

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.1 și 2 trebuie îndeplinite următoarele cerințe :

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere. “

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri sau servicii este condiționat de destinația acestor achiziții, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Totodată la art.156 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare se precizează :

“(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile : [...]

c) să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate atât la sediul principal, cât și la subunități “, coroborate cu prevederile art. 56 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“ Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. Organul fiscal are dreptul de a solicita și altor persoane înscrisuri, dacă starea de fapt fiscală nu a fost clarificată pe baza înscrisurilor puse la dispoziție de către contribuabili ”.

Față de aceste prevederi legale, se reține că pe lângă contractul de consultanță încheiat între cele două părți, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală atașat contractului de consultanță nr..X./24.07.2007 încheiat S.C. .X. S.R.L. și alte documente, respectiv 4 facturi proforme cu mențiunea „prestări servicii cf. ctr. .X./24.07.2007, situație lucrări”, deviz de lucrări pentru perioada iulie – octombrie 2007, pentru perioada noiembrie – decembrie 2007, privind evidența lucrărilor de consultanță și prestări servicii pentru S.C. .X. S.R.L, Raportul de evaluare referitor la achiziția unui număr de părți sociale care prezintă evoluția situației S.C. .X. .X. S.R.L în perioada 2001-2007, material ce cuprinde date referitoare la descrierea companiei, evoluția parcului auto, situația patrimonială, analiza contului de profit și pierdere pentru anul 2001 și 2007, evoluția principalilor indicatori financiari pentru 2001 și 2007, evaluarea companiei.

Se reține că, serviciile de consultanță s-au materializat în Contractul de cesiune de părți sociale sub semnătură privată nr. X/07.01.2008 prin care S.C. .X. S.R.L a achiziționat 633 părți sociale din participația S.C. .X. .X. S.R.L.

Așa cum am arătat și la cap. III lit. C pct. 10 din prezenta decizie, constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea nu a achiziționat părți sociale de la S.C. .X. .X. S.R.L. **este contradictorie** cu constatarea de la lit. C din raportul de inspecție fiscală “Impozitul pe veniturile din investiții – câștiguri din transferul titlurilor de valoare”, potrivit căreia în luna ianuarie 2008 S.C. .X. S.R.L. a încheiat contractul privind “*achiziționarea de către S.C. .X. S.R.L. de la dl. .X. a 633 părți sociale din capitalul social al S.C. .X. .X. S.R.L.*”

În conformitate cu prevederile art. 7 alin. 2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, “*Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*”

De asemenea, prevederilor art. 94 alin. 2 din același act normativ stipulează:

“(2) *Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.*”

Prin urmare, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborat cu prevederile alin. (3¹) pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care precizează că: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

Astfel, **se va desființa Decizia de impunere nr..X./30.08.2010** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. Referitor la suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată:

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu aduce nici un fel de motivații în susținerea contestației.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr..X./25.09.2009 reprezentând, achizițiilor de alimente bio, chiriei, asigurărilor și serviciilor facturate de S.C. .X. .X. S.R.L, a achizițiilor de servicii consultanță și contabilitate, a avansurilor înregistrate în contul 409 „Furnizori debitori”, încalcând prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă unor obiecte de inventar și materiale consumabile, a lipsei constatată la inventariere, a unor avansuri încasate de la clienți, încalcând prevederile art.128 alin.4, art.134, art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestații societatea nu motivează în nici un fel modul în care respectivele cheltuieli purtătoare de taxă pe valoarea adăugată au contribuit la operațiunile taxabile ale societății și nici motivele pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată.

În drept, sunt aplicabile 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, unde se prevede :

„1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează: *”Contestația poate fi respinsă ca 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”*.

Se reține că deși S.C. .X. SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.08.2010 pentru întreaga sumă de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată calculată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./30.08.2010, prin contestație aduce argumente numai în ce privește taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă unor servicii de consultanță, servicii de protecție și pază, servicii de recuperare de creanțe și facturilor emise de SCA .X..

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, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, 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**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului**.

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

În baza celor reținute și având în vedere că S.C. .X. SRL deși contestă în întregime Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite

de inspecția fiscală nr. .X./30.08.2010, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept 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 cu privire la suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, **contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere mai sus precizată, în conformitate cu prevederile pct. 2.5 din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „*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.*”

4. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată:

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în condițiile în care prin prezenta decizie s-a dispus respingerea contestației ca neîntemeiată și nemotivată, precum și desființarea deciziei de impunere pentru debitul ce constituie bază de calcul a acestora.

În fapt, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei potrivit Cap. III, TVA pct.1 din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată, astfel că, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente.**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei , potrivit cap III TVA pct. 2 din prezenta decizie urmează a se desființa decizia de impunere contestată, astfel că, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, **se va desființa contestația și pentru majorările de întârziere aferente.**

Îar pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, potrivit cap III TVA pct. 3 din prezenta decizie urmează a se respinge ca nemotivată contestația, astfel că, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, **se va respinge contestația și pentru majorările de întârziere aferente**

Având în vedere cele de mai sus, întrucât majorările de întârziere nu pot fi defalcate se va desființa decizia de impunere pentru majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .

Față de prevederile legale de mai sus și întrucât nu se poate defalca cuantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată și nici cuantumul accesoriilor pentru care se va desființa decizia de impunere contestată, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.51.X./2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: “Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente” și **se va desființa decizia de impunere suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.***

E. IMPOZITUL PE VENITURILE DIN INVESTIȚII – CÂȘTIGUL DIN TRANSFERUL TITLURILOR DE VALOARE

Referitor la suma de .X. lei compusă din :

- .X. lei - impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;

- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare,
Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra obligației

societății contestatoare de a calcula, reține și vira impozit pe venit asupra diferenței dintre prețul cesiunii și valoarea nominală a părților sociale, în condițiile în care potrivit legii, plata impozitului se face după transmiterea dreptului de proprietate asupra părților sociale, dar înainte de înscrierea acestuia la Registrul Comerțului.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în luna ianuarie 2008 în creditul contului 269 *“Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”* suma de .X. lei, în baza contractului de cesiune de părți sociale sub semnătură privată din 05.01.2008, contract înregistrat la contestatoare sub nr. X/07.01.2008. În baza acestui contract contestatoarea a achiziționat de la cedentul .X. un număr de 633 părți sociale din capitalul social al S.C. .X. S.R.L., iar plata prețului de .X. lei a început să se deruleze din data de 16.01.2008. Transmiterea dreptului de proprietate asupra valorii părților sociale nu a fost înscrisă în Registrul comerțului până la data încheierii inspecției fiscale.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru suma de .X. lei care reprezintă câștigul net al cedentului, societatea contestatoare avea obligația aplicării prevederilor art. 65 alin.1 lit.c) și art.67 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.1, art.21 lit.a) și art.22 alin.1 din Legea nr.26/1990 privind registrului comerțului și au calculat impozit pe venit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Contestatoarea susține că interpretarea dată de organele de inspecție fiscală conform căreia, societatea ar fi avut obligația reținerii și plății impozitului pe venit anterior transferului dreptului de proprietate și înregistrării acestuia la Registrul Comerțului încalcă flagrant prevederile legale, motivând că nu avea obligația de a calcula și reține impozitul pe veniturile din investiții până la momentul transferului dreptului de proprietate asupra părților sociale, respectiv în anul 2010, perioadă care excede inspecției fiscale și în consecință, impozitul pe venit și majorările aferente au fost eronat calculate.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 65 alin.1 lit.c) și art. art. 67 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

„Art.65 *Definirea veniturilor din investiții (...)*

c) **câștiguri din transferul titlurilor de valoare**. *Reprezintă titlu de valoare orice valori mobiliare, titluri de participare la un fond deschis de investiții sau alt instrument financiar, calificat astfel de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, inclusiv instrumente financiare derivate, precum și părțile sociale ;*

Art.67 *Reținerea impozitului din veniturile din investiții*

(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 asociațiilor/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”.

Potrivit acestor prevederi legale, în cazul câștigurilor determinate 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, asupra câștigului din acest transfer, indiferent dacă plata titlurilor respective se face sau nu eşalonat**. În ceea ce privește **virarea impozitului**, se reține că dobânditorul are obligația virării acestuia **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**.

Totodată, art.1, art.21 lit.a) și art.22 alin.1 din Legea nr.26/1990 privind registrul comerțului, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“ART. 1

(1) **Comercianții au obligația ca, înainte de începerea comerțului, să ceară înmatricularea în registrul comerțului, iar în cursul exercitării și la încetarea comerțului, să ceară înscrierea în același registru a mențiunilor privind actele și faptele a căror înregistrare este prevăzută de lege.**

ART.21

În registrul comerțului se vor înregistra mențiuni referitoare la:

a) **donăția, vânzarea, locațiunea sau gajul fondului de comerț, precum și orice alt act prin care se aduc modificări înmatriculărilor sau mențiunilor sau care face să înceteze firma ori fondul de comerț;**

ART.22

(1) **Comerciantul are obligația să solicite înregistrarea în registrul comerțului a mențiunilor prevăzute la art.21, în cel mult 15 zile de la data actelor și faptelor supuse obligației de înregistrare.”**

De asemenea, potrivit prevederilor art. 1294 și art. 1295 din Codul civil, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 1294

Vânzarea este o convenție prin care două părți se obligă între sine, una a transmite celeilalte proprietatea unui lucru și aceasta a plăti celei dintâi prețul lui.

Vânzarea este perfectă între părți și proprietatea este de drept strămutată la cumpărător, în privința vânzătorului, îndată ce părțile s-au învoit asupra lucrului și asupra prețului, deși lucrul încă nu se va fi predat și prețul încă nu se va fi numărat.

Se reține astfel că, transferul dreptului de proprietate are loc la data încheierii contractului, care reprezintă momentul în care se realizează acordul părților, regulă instituită de Codul civil, **dar care nu este imperativă, ea putând fi înlăturată de către părți prin instituirea unei clauze contractuale speciale prin care părțile pot amâna transferul proprietății la un moment ulterior încheierii contractului, de exemplu până la termenul predării lucrului ori a plății prețului.**

În ceea ce privește plata prețului în rate, prin Decizia Tribunalului Suprem nr. 1927/1975 s-a statuat că plata prețului este o prestație unică (iar nu succesivă), plata prețului în rate fiind numai o modalitate de executare. Astfel, dacă în contractul încheiat între părți nu se specifică faptul că transferul dreptului de proprietate va avea după terminarea ratelor, simplul fapt că prețul este plătit în rate nu presupune că transferul proprietății va avea loc la terminarea acestora.

În acest sens este și punctul de vedere al Direcției Generale Juridice din Ministerul Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr..X./2009 într-o speță similară.

Din analiza contractului de cesiune de părți sociale sub semnătură privată nr.X/07.01.2008, încheiat între S.C. .X. S.R.L. și .X., aflat în copie la dosarul cauzei, reiese că obiectul acestuia îl reprezintă achiziționarea unui nr. de 633 părți sociale din capitalul social al S.C. .X. .X. S.R.L. Potrivit prevederilor pct. 4 din contract „Prețul total al cesiunii este stabilit la suma de .X. lei, adică X RON/parte socială. Plata prețului se va face în mod eşalonat, prin plăți în numerar sau prin transfer bancar, în termen de 24 de luni de la semnarea prezentului.”

La pct. 5 din contract se stipulează: „Toate modificările în structura de organizare a societății, vizând schimbarea structurii asociative, datorate prezentului contract de cesiune, vor fi cuprinse în act adițional de modificare a actelor constitutive ale acesteia. Actul adițional va fi supus condițiilor legale de formă, autorizare, publicitate și înregistrare **în momentul în care prețul cesiunii va fi achitat integral.**”

De asemenea, potrivit clauzelor contractuale **cedentul** declară că:

„- este de acord cu vânzarea către cesionară a părților sociale menționate la pct. 1 al prezentului, la prețul menționat la pct. 4 al prezentului;

- este de acord ca plata prețului cesiunii să se facă în mod eşalonat, până la stingerea integrală a prețului menționat la pct. 4, dar nu mai târziu de termenul de 24 luni prevăzut;

- **înțelege să facă toate demersurile pentru declararea tranzacției odată cu toate formalitățile referitoare la transferul părților sociale și publicitatea legală, conform reglementărilor în vigoare;**

- este de acord ca pe viitor societatea să funcționeze în noua structură asociativă, rezultată ca urmare a cesiunii de acțiuni realizate prin prezentul contract;

- va înștiința societatea asupra semnării prezentului contract de cesiune și, **de îndată ce prețul cesiunii va fi achitat integral, va face demersurile care depind de el pentru redactarea actului adițional modificator al actelor constitutive ale societății, în care să se includă modificările din structura acesteia datorate cesiunii.**”

Totodată, potrivit clauzelor contractuale **cesionara** declară la rândul său că:

„- acceptă cesiunea făcută de cedent privind părțile sociale menționate la pct. 1 al prezentului, la prețul menționat la pct. 4 al prezentului;

- este de acord ca plata prețului cesiunii să se facă în mod eșalonat, până la stingerea integrală a prețului menționat la pct. 4;

- are cunoștință de situația economică, comercială, financiar contabilă a societății la data semnării prezentului, precum și de conținutul actelor constitutive ale acesteia, le acceptă și preia pentru continuarea pe viitor a activității în calitate de asociat;

- **va face demersurile care depind de ea pentru redactarea actului adițional modificator al actelor contitative ale societății în care să se includă modificările din structura asociativă a acesteia datorate cesiunii, de îndată ce prețul cesiunii va fi achitat în întregime”.**

Potrivit normelor de drept contractul reprezintă voința părților și atâta timp cât respectă condițiile de fond și formă este legea părților, fără însă încheierea lui să contravină normelor de drept.

Atâta timp cât legiuitorul dă dreptul părților ca transferul dreptului de proprietate să aibă loc la o dată ulterioară datei încheierii contractului, singura condiție fiind aceea ca prin contractul încheiat să se prevadă o asemenea clauză specială și având în vedere că prin contractul supus analizei noastre se prevede că ***toate modificările în structura de organizare a societății, vizând schimbarea structurii asociative vor fi cuprinse în act adițional de modificare a actelor constitutive ale acesteia care va fi supus condițiilor legale de formă, autorizare, publicitate și înregistrare în momentul în care prețul cesiunii va fi achitat integral***, reiese că dreptul de proprietate asupra părților sociale va fi transferat la data achitării integrale a prețului cesiunii.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că data transferului dreptului de proprietate asupra părților sociale achiziționate de S.C. .X. S.R.L este data plății ultimei rate, dată după care contestatoarea are obligația virării la bugetul statului a impozitului rezultat din tranzacția de părți sociale, înainte de înregistrarea la Registrul Comerțului, operațiune care trebuie să se efectueze în termen de 15 zile de la data transferului dreptului de proprietate.

Întrucât se reține că prima rată a prețului a fost efectuată la data de 16.01.2008, prețul plătinându-se în 24 de rate, rezultă că ultima rată trebuia plătită la data de 16.01.2010, dată la care urma să aibă loc și transferul dreptului de

proprietate, așa cum de altfel susține și contestatoarea, după care trebuia virat impozitul la bugetul statului și înregistrată modificarea la Registrul Comerțului în termen de 15 zile de la data transmiterii dreptului de proprietate asupra participației, potrivit prevederilor legale invocate mai sus.

În conformitate cu prevederile art. 7 alin. 2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, *“Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

De asemenea, prevederilor art. 94 alin. 2 din același act normativ stipulează:

“(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Prin urmare, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ” coroborat cu prevederile alin. (3¹) și pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează că: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

Astfel, **se va desființa Decizia de impunere nr. .X./30.08.2010** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală **pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare**, urmând ca organele de inspekție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă

verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Pe cale de consecință, în baza principiului de drept conform căruia “*accesoriul urmează principalul*”, se va desființa decizia de impunere contestată și pentru suma de **X lei** reprezentând majorări de întârziere aferente, stabilite în baza prevederilor art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, coroborate cu cele art. 214 alin.1, lit. a) și art.216 alin.1, alin. 3 și alin. 3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct .2.5, pct. 11.1 lit. a) și lit.b) ;i pct. 11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se :

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./30.08.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru sumă totală de X lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit ;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organului de inspecție fiscală urmând ca, la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea, să fie înaintat organului competent, conform legii, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pe latura penală.

2. Desființarea Deciziei de impunere nr. .X./30.08.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma totală de X lei reprezentând :**

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.
- .X. lei - impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra

titlurilor de valoare;

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

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./30.08.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma totală de X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe profit suplimentar;
- X lei - majorări aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată.

4. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./30.08.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma totală de X lei**, reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit suplimentar,
- .X. lei - majorări aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată.

DIRECTOR GENERAL,

X

X