

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. 220/06.12.2005

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia de inspectie fiscala cu privire la contestatia formulata de S.C. "X".

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit in sarcina societatii un debit suplimentar reprezentand taxa pe valoarea adaugata, majorari si dobanzi de intarziere, penalitati de intarziere, impozit pe profit, majorari si dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2004.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174, art. 177, art. 178 alin.1 lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. "X".

I. Prin contestatia formulata, S.C. "X" invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

S.C. "X" solicita *"in principal admiterea contestației si anularea totala a Deciziei de impunere ... in subsidiar admiterea contestației si anularea parțiala a Deciziei de impunere, pentru o suma"*.

I. 1. Taxa pe valoarea adaugata

Societatea arata ca *"principalele cauze care au determinat pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata il constituie lipsa documentului care atesta calitatea de plătitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorului, lipsa datelor de identificare ale acestuia sau lipsa originalului facturii"*.

S.C. "X" sustine ca *"lipsa documentelor care atesta calitatea de plătitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorului ... se regădesc in arhiva societății, insa datorita situației speciale a societății precum si a lipsei personalului nu au putut fi prezentate in timp util organelor de control"*.

Referitor la "*necompletarea corespunzătoare*" a facturilor, societatea contestatoare arata ca "*in decizia de impunere se fac mențiuni generale tip <<lipsa date de identificare>> fara a se menționa care dintre datele prevăzute la art. 29 pct.B lit b din Legea nr. 345/2002 nu se regăsesc pe facturi*".

In ceea ce privește majorările/dobânzile de intarziere si penalitățile, calculate pana la data de 25.03.2005, societatea contestatoare sustine ca acestea au fost stabilite nelegal intrucat "*se afla in procedura prevăzuta falimentului incepand cu data de 21.03.2005*" fapt pentru care sunt aplicabile dispozițiile art 117 alin. 4 din O.G. 92/2003 republicata.

I. 2 . Impozit pe profit

S.C. "X" sustine ca aferent cheltuielii reprezentând prestări servicii de consultanta, a prezentat organului de inspectie fiscala "*contracte in forma scrisa cat si rapoarte privind serviciile prestate in baza acestora*".

Privitor la aprecierea organului de inspectie fiscala conform careia rapoartele intocmite ar "*prezenta date generale iar rezultatul înregistrat de societate ...a dus la înregistrarea unor pierderi fiscale*", societatea contestatoare sustine ca "*art. 9.14 alin. final din H.G.859/2002 da in competenta organelor fiscale analiza documentelor justificative sub aspectul prestării serviciului si nu al caracterului lor detaliat sau mai puțin detaliat*", cu atat mai mult cu cat serviciile de inventariere, recrutare personal, arhiva, gestionare stocuri, etc, prestate "*nu pot fi detaliate datorita specificului lor*".

In ceea ce privește pierderea inregistrata in anul 2002, S.C. "X" sustine ca "*aceasta concluzie este contrazisa prin insasi procesul verbal care stabilește ca in anul 2002 societatea ar fi inregistrat profit*" si ca "*faptul ca acest profit este afectat de cheltuieli cu serviciile de consultanta sau cu amortizare nu poate duce la concluzia ca politica de management ar fi fost greșita*".

Referitor la suma reprezentând 20% din valoarea de intrare a imobilului situat in București, Șoseaua "T", societatea contestatoare sustine ca "*la data efectuării controlului cat si in prezent acest imobil se afla in proprietatea firmei "X", chiar daca exista proces verbal de sechestrul pentru bunurile imobile*".

De asemenea, S.C. "X" arata ca procesul-verbal de sechestrul "*nu poate fi <<valorificat>>, procedura de executare silita fiind, potrivit art. 42 din Legea 64/1995 republicata, suspendata de drept de la data deschiderii procedurii*" si ca "*din interpretarea logica a art. 11 alin. 8 din Legea 414/2002, rezulta ca alin. 10 din același articol are in vedere instrainarea voluntara si nu pe calea executării silite*".

Societatea contestatoare reitereaza ilegalitatea calcularii majorarilor/dobanzilor de intarziere si penalitatilor pana la data de 25.03.2005 *“in conditiile in care societatea se afla in procedura prevazuta falimentului incepand cu data de 21.03.2005”*.

Referitor la cheltuielile inregistrate in contul 612 **"Cheltuieli cu chirile"**, S.C. "X" sustine ca acestea sunt deductibile fiscal intrucat reprezinta chirii facturate in baza contractelor de inchiriere a spatiilor in care functioneaza punctele de lucru inregistrate la Oficiul Registrului Comertului.

Cheltuielile inregistrate in **contul 628**, reprezintă prestări de servicii executate de terți, cum ar fi prestările de servicii efectuate de firmele de salubritate, comisionari vamali, Registrul Auto Roman, taxe de inscriere mențiuni, de autorizare, servicii de audit Price Waterhouse Coopers, timbre, servicii de paza, servicii de intretinere spatii, utilaje, echipamente, care *“au la baza documente justificative si sunt in principal aferente veniturilor din exploatare”*.

Privitor la cheltuielile inregistrate in **contul 658** reprezentand amenzi si penalități datorate bugetului, donații si subvenții, cheltuieli sociale nedeductibile, S.C. "X" sustine ca acestea au fost considerate de societate ca fiind nedeductibile si ca recalcularea impozitului pe profit luand in considerare aceste cheltuieli *“conduce la dublarea acestor sume si implicit majorarea , nejustificata a bazei impozabile”*.

Referitor la suma reprezentand retur de marfa pentru care s-a stornat venitul fara a se storna si cheltuiala corespunzătoare, societatea contestatoare sustine ca *“nu cheltuiala cu marfa este inregistrata eronat ci veniturile stornate in urma retururilor sunt mari in comparatie cu cheltuielile aferente, ceea ce conduce la o margine foarte mare de stornat”*.

II. Prin decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei de inspectie fiscala, au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala.

S.C. "X" se afla in reorganizare judiciara conform prevederilor Legii nr. 64/1995 republicata si modificata prin O.G. nr. 38/2002, in urma cererii inregistrate de societate la Tribunalul București.

In ședința publica din 27.07.2004 prin Sentința comerciala, pronunțata de Tribunalul București in Dosarul din 2004, s-a admis cererea de deschidere a procedurii privind reorganizarea judiciara si a fost numit administrator judiciar S.C. "L" cu atribuțiile prevăzute de art. 18 din Legea nr. 64/1995 republicata si modificata.

S.C. "X" este o societate cu capital privat autohton care are ca principal obiect de activitate comerțul cu piese de schimb si accesorii pentru autovehicule.

Societatea are participatii la 22 societati si un fond de comert materializat in 18 magazine si puncte de lucru.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATA

Verificarea a vizat perioada august 2002 - iunie 2004.

Organul de inspectie fiscala a stabilit, avand in vedere prevederile art. 24, alin. 1, lit. a) si art. 29, lit. B, b) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugata cu modificările si completările ulterioare, si art. 62, alin. (1) din H.G. nr. 598/2002 privind Norme de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugata, ca S.C. "X" nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata intrucat nu a prezentat copia de pe documentul legal care atesta calitatea de plătitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorilor, a prezentat copii ale facturilor in baza carora a dedus taxa pe valoarea adaugata sau a prezentat facturi necomplete conform prevederilor H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, cu modificările si completările ulterioare.

In conformitate cu prevederile cap. VII art. 71 alin. (3) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cap. IV art. 13 din O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțele bugetare, O.G. nr. 26/2001 privind modificarea O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțele bugetare, O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, cap. 5, secțiunea 1, art. 12 si 13 si O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, titlul VIII, cap. III, art. 108 si 109, aprobata de Legea nr. 174/2004, organul de inspectie fiscala a calculat majorari/dobanzi de intarziere.

De asemenea, s-au calculat penalități de intarziere 0,5% in conformitate cu prevederile cap. 4 din O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțele bugetare, coroborat cu prevederile cap. 4, alin. 3, art. 13'1 din O.G. nr. 26/2001 privind modificarea O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, cap. 5, secțiunea 1, art. 14, alin. 1 si 2 si O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, titlul VIII, cap. III, art. 108 si 114, aprobata de Legea nr. 174/2004.

IMPOZITUL PE PROFIT

Verificarea a cuprins perioada 01.07.2002 - 30.06.2004.

Anul 2002

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma reprezentand cheltuieli de consultanta prestate de S.C. "Y" nu este deductibila fiscal

intrucat societatea nu a avut incheiat contract de prestări servicii in forma scrisa, incalcand astfel prevederile art. 9 alin. (7) lit. s) din Legea nr. 414/2002 cu modificările si completărilor ulterioare privind impozitul pe profit.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca in luna decembrie 2002, S.C. "X" a inregistrat pe cheltuieli deductibile o suma reprezentand cheltuieli suplimentare de amortizare 20% din valoarea de intrare a clădirii din București, sos. "T".

Acest imobil pus in functiune in luna decembrie 2002 a fost ipotecat pentru obținerea unor împrumuturi bancare de la unele banci.

Totodata, Agenția Naționala de Administrare Fiscala a pus sechestru asigurator conform Procesului Verbal de sechestru pentru bunuri imobile din 04.08.2004 pentru debite, majorări si penalități datorate bugetului de stat consolidat, in urma aprobării de către Tribunalul Bucuresti a procedurii de reorganizare judiciara.

Având in vedere faptul ca acest imobil nu a fost utilizat de S.C. "X" o jumătate din durata de funcționare, intrucat acesta urmează sa fie instrainat pentru acoperirea datoriilor societății, organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea nu are dreptul la deducere a cheltuielilor suplimentare de amortizare in cuantum de 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe, conform cu prevederile art. 11 alin. (8) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările si completările ulterioare.

Referitor la suma reprezentand cheltuieli cu servicii prestate de S.C. "Y" in baza contractului de consultanta pentru afaceri si management din data de 15.10.2002, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceasta nu este deductibila fiscal intrucat, la solicitările repetate prin adresele din data de 31.08.2004, 28.10.2004, 08.11.2004, 13.12.2004, 22.02.2005, societatea contestatoare a prezentat ca documente justificative ale prestărilor de servicii rapoarte incheiate de S.C. "Y" la nivelul intregului grup "Z".

Avand in vedere faptul ca rapoartele prezentate nu pot fi considerate documente justificative ale prestărilor de servicii deoarece prezintă date generale, iar ca urmare a aplicarii "politicilor manageriale propuse" de prestator S.C. "X" a inregistrat pierdere fiscala, conform prevederilor art. 9 alin. (7) lit. s) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările si completările ulterioare, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceasta suma nu este deductibila fiscal.

Pentru nevirarea in termen a impozitului pe profit rezultat ca urmare a intregirii bazei de impunere cu sumele de mai sus, organul de inspectie fiscala a calculat majorări/dobânzi de întârziere in conformitate cu prevederile art. 24 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, cap. IV art. 13 din O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțele

bugetare, O.G. nr. 26/2001 privind modificarea O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, cap. 5, secțiunea 1, art. 12 și 13 și O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, titlul VIII, cap. III, art. 108 și 109, aprobată de Legea nr. 174/2004.

De asemenea, s-au calculat penalități de întârziere 0,5% în conformitate cu prevederile cap. 4 din O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, coroborat cu prevederile cap. 4, alin. 3, art. 13'1 din O.G. nr. 26/2001 privind modificarea O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, cap. 5, secțiunea 1, art. 14, alin. 1 și 2 și O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, titlul VIII, cap. III, art. 108 și 114, aprobată de Legea nr. 174/2004.

Astfel, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2002 impozit pe profit suplimentar, majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere 0.5% calculate până la data de 25.03.2005.

Anul 2003

Organul de inspecție fiscală a stabilit ca suma totală reprezentând cheltuieli înregistrate în conturile 612, 628, 658, nu este deductibilă fiscal deoarece societatea contestatoare nu a prezentat documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, respectiv facturi fiscale și documentele justificative pentru sumele facturate, deși acestea au fost solicitate în mod repetat prin adresa din data de 13.12.2004, prin adresa din 22.02.2005 cât și prin nota explicativă solicitată administratorului societății în data de 03.02.2005.

Având în vedere că singurele documente puse la dispoziție de S.C. "X" au fost fișele de cont, contractele de consultanță cu S.C. "Y", S.C. "G", contracte de închiriere și subînchiriere, iar la nota explicativă nu s-a răspuns până la încheierea controlului, conform prevederilor art. 9 alin. (1) și alin. (7) lit. j) și lit. s) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, s-a stabilit că suma în cauză nu este deductibilă fiscal.

În aceste condiții, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2003 impozit pe profit suplimentar, majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere 0.5% calculate până la data de 25.03.2005.

01.01.- 30.06.2004

Organul de inspecție fiscală a constatat că pentru suma reprezentând cheltuieli prestate de terți înregistrată în contul 628, cât și pentru suma reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 658 "alte cheltuieli de exploatare" nu au fost prezentate documentele justificative care au stat la baza înregistrării.

Avand in vedere prevederile art.21 alin.(4) lit. f) si lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste sume nu sunt deductibile fiscal.

In ceea ce priveste suma reprezentand cheltuieli cu marfa inregistrate eronat, organul de inspectie fiscala a stabilit ca incepând cu luna martie 2004, societatea a inregistrat returnuri de marfa pentru care a stornat veniturile aferente fara a influenta si cheltuiala cu marfa.

In conformitate cu prevederile art.21 alin. (1) din Legea nr. 571 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare si avand in vedere faptul ca din balanțele de verificare si fisele conturilor 607 si 707 prezentate de societate au rezultat in unele luni venituri din vânzarea mărfurilor mai mici decât cheltuielile privind mărfurile, cheltuielile in acest caz nereflectand venitul realizat, organul de inspectie fiscala a stabilit ca diferența dintre cheltuielile realizate din vânzarea mărfurilor si veniturile aferente reprezinta o cheltuiala nedeductibila fiscal.

III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investit sa se pronunte asupra deductibilitatii acesteia, in conditiile in care, pe de o parte, documentele in baza carora s-a efectuat deducerea nu indeplinesc cerintele prevazute de lege, iar pe de alta parte, S.C. "X" nu a prezentat copii ale documentelor care atesta calitatea de platitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorului.

In fapt, S.C. "X" a dedus in perioada august 2002 - 2003 taxa pe valoarea adaugata in baza unor copii de facturi, a unor facturi necompletate cu datele de identificare ale furnizorilor si fara a detine, pentru facturile ce au inscrisa taxa pe valoarea adaugata mai mare de 50 milioane lei (500 RON), copiii ale documentelor care atesta calitatea de platitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorului.

In drept, la art. 24 (1) lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se stipuleaza urmatoarele:

*"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă **trebuie să justifice** suma taxei cu următoarele documente:*

*a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), cu **facturi fiscale** sau alte documente legal aprobate, **emise pe numele său, de***

către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată”.

Art. 29 cap. B lit. b) din același act normativ, stabilește ca “persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată **sunt obligate** să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să **verifice întocmirea corectă** a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate **să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului**. Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente”.

La litera a) a art. 29 cap. B din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, se precizează, cu privire la întocmirea documentelor, următoarele obligații ale persoanelor impozabile:

“a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și **să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului** și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, prețul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată”.

Hotărârea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, la art. 62 (1), face următoarele precizări:

“Documentele legale prevăzute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege, în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată, sunt: **exemplarul original al facturii fiscale** sau alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora [...]”.

Din textele de lege invocate mai sus se reține că legiuitorul a condiționat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată de

justificarea acesteia cu "**exemplarul original al facturii fiscale**" corect intocmit si, acolo unde este cazul, de "**copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului**".

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a anexelor la raportul de inspectie fiscala, se retine ca organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata inregistrata pe copii ale unor facturi, pe facturi necomplete cu datele de identificare a furnizorului sau pe facturi ce contin taxa pe valoarea adaugata mai mare de 500 lei si pentru care nu s-a prezentat documentul legal care sa ateste calitatea de platitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorului.

De asemenea, se retine ca societatea contestatoare motiveaza "*lipsa documentului care atesta calitatea de platitor de T.V.A. a furnizorului*" prin "*situatia speciala a societatii*" si prin "*lipsa personalului*", desi in "Punctul de vedere al S.C. "X"" asupra constatarilor din raportul de inspectie fiscala preciza ca a "*reluat demersurile de obtinere a acestor instiintari*".

Totodata, sustinerea societatii conform careia organul de inspectie fiscala nu a precizat care sunt datele constatate ca fiind lipsa pe facturi, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, sintagma <<lipsa date identificare>> consemnata in anexa la raportul de inspectie fiscala semnifica "**denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului**" obligatoriu de completat in facturi conform art. 29 cap. B lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, mai sus invocata.

Avand in vedere cele retinute anterior cat si faptul ca prin contestatia formulata S.C. "X" nu prezinta documente sau argumente suplimentare in sustinere, capatul de cerere referitor la deducerea taxei pe valoarea adaugata va fi respins ca neintemeiat si nesustinut.

2. Referitor la majorarile/dobanzile de intarziere aferente impozitului pe profit si dobanzile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investit sa se pronunte asupra legalitatii calcularii acestora dupa data deschiderii procedurii de faliment.

In fapt, aferent impozitului pe profit si taxei pe valoarea adaugata stabilite suplimentar, organul de inspectie fiscala a calculat dobanzi de intarziere pana la data de 25.03.2005 intrucat S.C. "X" nu a prezentat hotararea judecatoreasca privind deschiderea procedurii de faliment.

În drept, art. 117 alin. 4 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, precizează următoarele:

*“Pentru obligațiile fiscale neplătite la termen, atât înainte, cât și după deschiderea procedurii de reorganizare judiciară, se datorează dobânzi și penalități de întârziere **pana la data deschiderii procedurii de faliment**”.*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că ulterior datei de încheiere a raportului de inspecție fiscală în baza căruia s-a emis decizia de impunere, S.C. “X” a prezentat certificatul emis de Tribunalul București în data de 29.03.2005 în dosarul din anul 2004 din care rezultă că prin sentința comercială din data de 21.03.2005 a fost respins planul de reorganizare și s-a deschis procedura falimentului.

În aceste condiții, conform textului de lege sus citat, ulterior datei de 21.03.2005, data deschiderii procedurii de faliment, S.C. “X” nu mai datorează dobânzi și penalități de întârziere.

De altfel și Direcția de inspecție fiscală, prin referatul anexat la dosarul cauzei, propune *“acceptarea contestației pentru ... dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2002, dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2003”.*

Față de cele reținute mai sus, capatul de cerere privind dobânzile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată calculate pentru perioada 22.03.2005 - 25.03.2005 și majorările/dobânzile de întârziere aferente impozitului pe profit calculate pentru perioada 22.03.2005 - 25.03.2005 va fi admis.

3. Referitor la impozitul pe profit aferent anilor 2002 și 2003, majorările și dobânzile de întârziere și penalitățile, 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 acestor capete de cerere formulate de S.C. “X”, în condițiile în care raportul de inspecție fiscală în baza căruia s-a emis decizia de impunere a fost înaintat Direcției de Investigare a Fraudelor din cadrul Inspectoratului General al Poliției.

În fapt, cu adresa din data de 04.08.2005, Direcția de inspecție fiscală a înaintat Direcției de Investigare a Fraudelor din cadrul Inspectoratului General al Poliției raportul de inspecție fiscală încheiat la S.C. “X” care a stat la baza emiterii deciziei de impunere.

Conform adresei din data de 04.08.2005, raportul de inspecție fiscală a fost înaintat Direcției de Investigare a Fraudelor din cadrul Inspectoratului General al Poliției *“în vederea stabilirii dacă fapta*

constatata de organele de inspectie fiscala, si anume acelea de reprezentare a documentelor justificative si actelor de evidenta contabila organelor de control, intruneste elementele constitutive ale infractiunilor prevazute la art. 9 si art. 11 lit. b) din Legea nr. 87/1994 privind evaziunea fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare”.

Astfel, in raportul de inspectie fiscala se arata ca *“la solicitarile repetate ale echipei de control prin adresele din data de 31.08.2004, 28.10.2004, 08.11.2004, 13.12.2004, 22.02.2005” S.C. “X” a prezentat “rapoarte incheiate de S.C. “Y” la nivelul intregului grup” dar “nu a prezentat toate facturile fiscale” in baza carora a inregistrat cheltuielile de consultanta.*

De asemenea, organul de inspectie fiscala precizeaza faptul ca a solicitat *“prin adresa din data de 13.12.2004 cat si prin adresa din 22.02.2005 facturile fiscale si documentele justificative pentru inregistrarile din conturile 612, 628, 658”.*

Ca raspuns, S.C. “X” a prezentat organului de inspectie fiscala *“fisele de cont, contractele de consultanta cu S.C. “Y”, S.C. “G”, contracte de inchiriere si subinchiriere”.*

Mai mult, organul de inspectie fiscala a solicitat in data de 03.02.2005 administratorului societatii contestatoare o nota explicativa referitoare la *“inregistrarile efectuate in conturile mentionate de tipul: cheltuieli generale, facturi de achizitie, plati prin banca, decontari avans, plati furnizori USD, leasing/rata dobanda”, nota la care nu s-a raspuns pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala.*

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a considerat cheltuielile de consultanta si cele inregistrate in conturile 612, 628, 658 ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit intrucat S.C. “X” nu a prezentat documentele justificative in baza carora au fost inregistrate in contabilitate.

Aferent cheltuielilor stabilite ca fiind nedeductibile fiscal, organul de inspectie fiscala a procedat la majorarea profitului impozabil calculand in sarcina S.C. “X” impozit pe profit suplimentar, majorari si dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere.

In drept, art.183 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indicilor săvârșirii unei infractiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra solutiei ce urmează să fie dată în procedură administrativă;(.....)

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu."

Fata de cele prezentate mai sus, se retine faptul ca organul de inspectie fiscala a calculat debite in sarcina S.C. "X" rezultate ca urmare a incadrarii cheltuielilor pentru care nu s-au prezentat documente justificative in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

In aceste conditii se retine ca intre stabilirea obligatiilor bugetare calculate prin decizia de impunere emisa in baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala, contestata de S.C. "X" si stabilirea caracterului infractional al faptei de a nu prezenta documentele justificative organului de inspectie fiscala exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei in procedura administrativa.

Aceasta interdependenta consta in stabilirea realitatii prestarii serviciilor de consultanta aferente contractului incheiat cu S.C. "X" cat si a cheltuielilor inregistrate in conturile 612, 628, 658, realitate asupra careia urmeaza a se pronunta organele de cercetare penala, astfel incat sa se stabileasca daca faptele prezentate mai sus au fost efectuate in scopul diminuarii impozitului pe profit datorat de contribuabil.

Astfel, avand in vedere lipsa documentelor justificative, cercetarea penala este in masura sa stabileasca daca cheltuielile in cauza nu sunt aferente unor operatiuni reale efectuate de S.C. "X" si daca acestea au fost inregistrate in evidenta contabila cu buna stiinta in scopul diminuarii artificiale a profitului si, pe cale de consecinta, a impozitului pe profit datorat.

Prin urmare se retine ca organele administrative nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale.

Prioritatea de solutionare in speta o au organele de cercetare penala, care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptei ce atrage plata la bugetul statului a obligatiilor datorate si constatate in virtutea faptei infractionale.

Mai mult, se retine ca prin adresa din data de 03.08.2005, Directia de inspectie fiscala precizeaza faptul ca "*au fost solicitate informatii referitoare la relatiile contractuale derulate de S.C. "X" cu societatile afiliate acesteia*", informatii ce vor fi remise organelor de cercetare penala.

In aceste conditii, calcularea corecta a cuantumului cheltuielilor de consultanta aferente contractului incheiat cu societatea

afiliata S.C. "Y" in sensul prevederilor art. 27 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, este conditionata de rezultatul cercetarii penale privind *"relatiile contractuale derulate de S.C. "X" cu societatile afiliate acesteia"*.

Intrucat impozitul pe profit se calculeaza cumulat, asupra cheltuielilor suplimentare de amortizare a unui imobil inregistrate in trimestrul IV 2002, organul de solutionare a contestatiei se va pronunta dupa solutionarea pe latura penala a cheltuielilor de consultanta si a cheltuielilor inregistrate in conturile 612, 628, 658.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca pana la pronuntarea unei solutii pe latura penala, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, motiv pentru care va suspenda solutionarea contestatiei pentru o suma reprezentand impozit pe profit suplimentar, majorari si dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu prevederile art.183 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala.

In functie de solutia pronuntata pe latura penala, procedura administrativa va fi reluata in conditiile legii.

4. Referitor la capatul de cerere privind masura diminuarii pierderii ifiscale inregistrate de S.C. "X" in perioada ianuarie - iunie 2004, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor are competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care nu au fost stabilite diferente de obligatii fiscale.

In fapt, prin decizia de impunere organele de inspectie fiscala au dispus, la capitolul 5. Impozit pe profit, diminuarea pierderii pe perioada 01.01. 2004 - 30.06.2004 cu o anumita suma.

In drept, art. 84 (1) din O.G. nr.92/2003, republicata in data de 26 septembrie 2005, privind Codul de procedura fiscala, precizeaza urmatoarele:

"Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere".

Mai mult, la art. 107 din acelasi act normativ, se stipuleaza urmatoarele:

"(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspectiei, din punct de vedere factic și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului”.

Punctul 107.1 din HG nr.1050/2004 precizează următoarele:

“ Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii”.

Fata de cele de mai sus, se reține că diminuarea pierderii fiscale aferente perioadei 01.01. 2004 - 30.06.2004 constituie o măsură dispusă de organul de inspecție fiscală care nu conduce la majorarea bazei impozabile și, pe cale de consecință, la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de plată în sarcina S.C. “X”.

În aceste condiții, pentru măsura dispusă de organul de inspecție fiscală se face aplicarea prevederilor punctului 102.7. din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“Măsurile, termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală potrivit art. 102 alin. (9) din Codul de procedură fiscală vor fi aduse la cunoștința contribuabilului prin actul emis de organul de inspecție fiscală competent”.

De asemenea, potrivit pct.1 din Anexa nr.2 la O.M.F.P. nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, "Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite”.

Fata de cele ce mai sus, urmează să se anuleze decizia de impunere pentru capitolul 5. Impozit pe profit 2004 privind diminuarea pierderii fiscale pe perioada 01.01. 2004 - 30.06.2004, urmând ca organul de inspecție fiscală să emită dispoziție de măsuri.

Competența de soluționare a dispoziției de măsuri revine organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, potrivit art.179(2) din O.G. nr.92/2003, republicată în data de 26 septembrie 2005, privind Codul de procedură fiscală, care prevede următoarele:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Din coroborarea acestor prevederi legale cu cele ale art.179(1) precum si cu cele ale art.42 din acelasi act normativ potrivit caruia *“În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale”* se retine ca Directia generala de solutionare a contestatiilor nu are competenta de solutionare a contestatiei formulata de S.C. “X”, aceasta apartinand organului de inspectie fiscala emitent a actului atacat.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 24 (1) lit. a), art. 29 cap. B lit. b) din Legea nr. 345/2002, art. 62 (1) din H.G. nr. 598/2002, art. 117 alin. 4, art. 182, art.183, art.184 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de S.C. “X” pentru taxa pe valoarea adaugata, majorarile si dobanzile de intarziere aferente si penalitatile de intarziere.

2. - Admiterea contestatiei formulate de S.C. “X” pentru dobanzile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata calculate pentru perioada 22.03.2005 - 25.03.2005 si pentru majorarile/dobanzile de intarziere aferente impozitului pe profit calculate pentru perioada 22.03.2005 - 25.03.2005.

3. - Suspendarea solutionarii cauzei pentru impozit pe profit suplimentar, majorari si dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute prin prezenta decizie.

Transmiterea dosarului organului de inspectie fiscala urmand ca la incetarea motivului care a determinat suspendarea sa fie transmis organului competent conform legii, pentru solutionarea cauzei in functie de solutia pronuntata.

- Anularea deciziei de impunere pentru capitolul 5. Impozit pe profit 2004 privind diminuarea pierderii fiscale pe perioada 01.01.2004 - 30.06.2004, urmand ca organul de inspectie fiscala sa emita dispozitie de masuri.

- Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la comunicare.

ANEXA la DECIZIA NR.220/06.12.2005**- TVA**

- dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturi fiscale ce nu corespund prevederilor legale (sau ce nu indeplinesc calitatea de document justificativ)

-dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata evidentiata in facturi fiscale pentru care exista obligatia prezentarii documentului legal care atesta calitatea de platitor de TVA a furnizorilor

- Accesorii

- calculate dupa data deschiderii procedurii de reorganizare judiciara

- suspendarea solutionarii contestatiei pana la finalizarea laturii penale

- contestatie indreptata impotriva dispozitiei de masuri