



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. din .2009
privind soluționarea contestației formulată de **S.C. D**
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.*

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice prin adresa nr.*, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. * asupra contestației formulată de S.C. D

SC D contestă parțial Decizia de impunere nr.* emisă de Administrația Finanțelor Publice - Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma totală de lei reprezentând :

- impozit pe profit suplimentar ;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- impozit pe veniturile din dividende ;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende;
- impozit pe alte venituri persoane fizice ;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe alte venituri persoane fizice ;
- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar ;
- majorări de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr., respectiv 10.11.2008, astfel cum rezultă din ștampila aplicată de Oficiul poștal pe plicul de expediere a actului administrativ, aflat în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fiind expediată în data de 05.12.2008, conform ștampilei aplicată de Oficiul poștal Brașov pe plicul de expediere a contestației, aflat la dosarul cauzei.

Direcția Generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 207 alin. 1 și art. 209 alin. 1 lit. b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. D.

I.1. Societatea susține că suma de lei reprezentând impozit pe profit suplimentar a fost eronat înscrisă în Decizia de impunere nr.*, deoarece suma corectă era de lei.

Referitor la majorările de întârziere în suma de lei aferente impozitului pe profit pe trimestrul II al anului 2003, societatea arată că această sumă a fost eronat calculată, calculul corect fiind : lei impozit datorat x 768 zile x 0,06 % = lei, deci apare o diferență calculată în plus de lei.

Societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr.* și a Raportului de inspecție fiscală nr.* pe motiv că acestea nu au la bază date reale, iar calculele sunt eronate.

Referitor la impozitul pe profit suplimentar aferent **anului 2003** în sumă de lei și majorările de întârziere aferente în sumă de lei, societatea arată că organul de inspecție fiscală în mod nelegal nu a acordat deductibilitate fiscală cheltuielilor cu formarea profesională a angajaților în anul 2003 în sumă de lei.

Societatea arată că aceste cheltuieli cu formarea profesională a angajaților sunt aferente veniturilor realizate de societate, având la bază contractul de școlarizare nr.* încheiat cu Fundația D al cărui obiect îl constituia pregătirea profesională și realizarea de stagii de pregătire pentru a efectua lucrări de construcții-montaj, administrare complexe comerciale, managementul investiției și alte lucrări necesare desfășurării obiectului de activitate.

Între S.C. D și Fundația D există contracte de prestări servicii care cuprind date cu privire la prestator, termene de prestare, precizare servicii prestate, tarife percepute, iar prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin stagiile de pregătire teroretică și practică efectuate care s-au finalizat prin acordarea certificatelor de absolvire, potrivit art.18 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.129/2000 privind formarea profesională a adulților.

Societatea consideră drept nelegală aplicarea prevederilor art.9 alin.1 și alin.7 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și invocă în susținere prevederile art.34 din Ordonanța Guvernului nr.129/2000 privind formarea profesională a adulților și ale articolelor 188 - art.194 din Codul Muncii.

Referitor la impozitul pe profit suplimentar aferent **anului 2004** în sumă de lei și majorările de întârziere aferente în sumă de lei, societatea arată că organul de inspecție fiscală a considerat în mod eronat nedeductibile fiscal cheltuielile efectuate de societate cu școlarizarea personalului în anul 2004, care sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri.

Societatea arată că aceste cheltuieli cu formarea profesională a angajaților în sumă totală de lei, au la baza contractul de școlarizare nr.* încheiat cu Fundația D, invocând în susținere prevederile art.21 alin.2 lit.h)

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal referitoare la cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat.

Referitor la impozitul pe profit suplimentar aferent **anului 2005** în sumă de lei și majorările de întârziere aferente în sumă de lei, societatea susține următoarele :

Societatea arată că organul de inspecție fiscală în mod eronat a considerat nedeductibile fiscal cheltuielile efectuate de societate cu pregătirea profesională a personalului în anul 2005 în suma de lei, efectuate în baza contractului nr.*, arătând ca în acest mod au fost încălcate prevederile art.21 alin.2 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea solicită anularea impozitului pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor din anul 2005 cu formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat.

Referitor la cheltuielile cu cartelele telefonice reîncarcabile în sumă de lei efectuate în anul 2005, societatea susține că aceste cartele telefonice au fost folosite în mod exclusiv pentru convorbiri telefonice efectuate în interesul serviciului de către angajații societății, cum ar fi : încasare clienți restanți ai societății, încheierea de contracte pentru vânzarea spațiilor comerciale, relații cu furnizorii, relații între compartimentele societății.

Totodată, calculul efectuat de organul de inspecție fiscală privind valoarea medie a unui minut de convorbire pentru o cartelă este irelevant și fără bază legală, bazându-se doar pe opinia unei persoane fizice și nu poate fi generalizat pentru activitatea unei societăți comerciale, solicitând anularea impozitului pe profit suplimentar în sumă de lei aferent cheltuielilor cu cartelele telefonice reîncarcabile, stabilit fără bază legală.

Referitor la impozitul pe profit suplimentar aferent **anului 2006** în sumă de lei și majorările de întârziere aferente în sumă de lei, societatea consideră că organul de inspecție fiscală în mod eronat a stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei efectuate de societate cu formarea și perfecționarea profesională a personalului în anul 2006, în baza contractului nr.* care sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, încălcându-se în acest mod prevederile art.21 alin.2 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea solicită anularea impozitului pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor din anul 2006 cu formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat.

Referitor la cheltuielile cu cartelele telefonice reîncarcabile în sumă de lei efectuate în anul 2006, societatea susține că aceste cartele telefonice au fost folosite în mod exclusiv pentru convorbiri telefonice efectuate în interesul

serviciului de către angajații societății pentru obiectivele mai sus menționate, fiind aferente veniturilor realizate de societate.

Societatea solicită anularea impozitului pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor cu cartelele telefonice reîncărcabile, stabilit fără bază legală.

2. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei, societatea arată că partea din profitul net stabilită cu ocazia retragerii asociatului L din societate, în baza actului adițional autentificat sub nr.* de biroul notarului public P, nu constituie dividend.

Societatea consideră că retragerea asociatului din societate proporțional cu contravaloarea părților sociale care i se cuvin, nu se încadrează drept sume provenite din profiturile realizate la care se datorează impozit pe dividende. Astfel, respectiva noțiune, reglementată de Codul fiscal prevede faptul că, dividendul reprezintă orice distribuire în bani sau în natură, drept consecință a deținerii unor titluri de participare, necuprinzând referiri la situația retragerii unor asociați din societate.

Societatea susține ca potrivit art.67 alin.1 și art.167 alin.3 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, se pot distribui dividende numai din profiturile determinate potrivit legii și nu și din activul net al societății și în consecință, solicită anularea impozitului pe veniturile din dividende stabilit suplimentar pentru partea care i se cuvenea asociatului din activul net în suma de lei și a majorărilor de întârziere aferente în suma de lei.

3. Referitor la impozitul pe alte venituri ale persoanelor fizice în sumă de lei și majorările de întârziere aferente în sumă de lei, societatea susține că organele de inspecție fiscală au considerat faptul că la retragerea asociatului L din societate, acesta a beneficiat, conform actului de rambursare de bunuri în valoare totală de lei, din care partea care se cuvenea din activul net era în sumă de lei la care organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe dividende în cotă de 5 %.

Totodată, pentru diferența care excede suma cuvenită, respectiv suma de lei, organul de inspecție fiscală a considerat că societatea trebuia să calculeze impozit pe venit în cotă de 10 %, precum și majorări de întârziere aferente.

Societatea susține că veniturile din alte surse definite la art.78 alin.2 din Codul fiscal, nu includ drept venituri impozabile, sumele cuvenite asociaților la retragerea acestora, totodată organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere prevederile Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal pentru detalierea art.83 alin.2 din Codul fiscal.

Societatea arată că, în conformitate cu Declarația de impozit pe profit pe anul 2004, a considerat diferența care excede activului net în sumă de lei

cuvenită asociatului L, drept cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal, reîntregind profitul impozabil cu această sumă, la care s-a aplicat cota de 25 % de impozit pe profit.

Societatea arată că organul de inspecție fiscală aplică regimuri fiscale diferite sumei de lei reprezentând contravaloarea totală a retragerii asociatului din societate, astfel : partea care se cuvine asociatului în sumă de lei este supusă impozitului pe dividende în cotă de 5 %, iar partea care excede activului net în sumă de lei este considerată drept venituri din alte surse, supusă cotei de 10 %.

În concluzie, societatea consideră că sumele cuvenite asociaților la retragerea acestora din societate nu sunt venituri impozabile la asociați, cu atât mai mult cu cât societatea a impozitat sumele respective cu cota de impozit pe profit de 25 %, deci impozitarea și la nivelul asociaților ar reprezenta dublă impozitare.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de , respinsă la rambursare și majorările de întârziere aferente în sumă de lei, societatea susține următoarele :

În luna februarie 2007, societatea a solicitat rambursarea sumei de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, din care organele de inspecție fiscală au aprobat rambursarea TVA în sumă de lei și au respins la rambursare suma de lei, calculând și majorări de întârziere aferente în sumă de lei.

Referitor la suma de reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achiziționării de cartele telefonice de la S.C. B în perioada iulie 2005 - februarie 2007, societatea arată că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere acestei sume, în baza art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.50 alin.3 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Societatea susține că a justificat deducerea taxei pe valoarea adăugată cu facturi fiscale emise de S.C. B care este înregistrată ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată, aspect recunoscut și de organele de inspecție fiscală. Societatea invocă prevederile art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, considerând că din acest text de lege rezultă cu claritate că achiziția de cartele telefonice reprezintă o operațiune efectuată în scopul realizării de operațiuni impozabile, iar organul de inspecție fiscală și-a bazat analiza și concluziile pe aprecieri personale, fără o fundamentare sau încadrare pe text de lege.

Referitor la suma de reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă facturii fiscale emise de S.C. I, societatea susține că organul de inspecție fiscală a modificat fără un temei legal, baza de

impozitare și valoarea taxei pe valoarea adăugată înscrise într-o factură originală.

Astfel, deși prin Decizia nr.*, Inalta Curte de Casație și Justiție a obligat pe pârâta S.C. I la emiterea unei facturi fiscale în sumă de lei, iar factura nr.* are valoarea totală de lei, din care baza impozabilă era în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată era în sumă de lei, totuși organul de inspecție fiscală a calculat fără nici o bază legală, taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de lei prin aplicarea cotei recalculate de TVA, considerând diferența de lei ca fiind TVA nedeductibilă. Mai mult, societatea susține că suma achitată către S.C. I a fost de lei, așa cum rezultă și din jurnalul de cumpărări pe luna decembrie 2005, astfel încât organul de inspecție fiscală eronat a reținut ca obligație de plată în sarcina S.C. D diferența de lei.

Referitor la suma de reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată, societatea arată că pentru suma de lei ce îi revine asociatului L la retragerea din societate, organele de inspecție fiscală au constatat în mod eronat, în baza prevederilor art.128 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, că se datorează taxa pe valoarea adăugată.

Societatea susține că operațiunea de retragere din societate a asociatului nu reprezintă o livrare de bunuri, nu se încadrează în prevederile art.126 alin.1 lit.d) și art.128 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, deci nu se datorează TVA și solicită anularea TVA stabilită suplimentar în sumă de lei.

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr.* care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.*, Administrația Finanțelor Publice - Activitatea de Inspecție Fiscală a procedat la reluarea inspecției fiscale parțiale la S.C. D privind : soluționarea decontului de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii februarie 2007 înregistrat la Administrația Finanțelor Publice sub nr.* prin care societatea solicită rambursarea soldului sumei negative de TVA în valoare de lei și impozitul pe profit, urmare avizului nr.*

Obiectul principal de activitate declarat și realizat de contestatoare este subînchirierea bunurilor imobiliare.

1. Impozit pe profit

Perioada supusă inspecției fiscale : 01.03.2002-31.12.2006.

Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal aferente **anului 2003** în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma de lei reprezentând contravaloarea cursuri de formare profesională cu tematica "Managementul organizației și managementul resurselor materiale" prestate de Fundația D pentru angajații

societății în baza contractului de școlarizare nr.1 încheiat în data de 01.06.2003.

Având în vedere specificul activității desfășurate de agentul economic în perioada verificată și ținând cont de structura pe funcții a personalului școlarizat în corelație cu tematica cursurilor de formare profesională, organul de inspecție fiscală a reținut că “formarea profesională” nu constituie cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, cheltuiala în sumă de lei fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Organul de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.9 alin.1 și alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și pct.9.14 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002 a stabilit impozit pe profit suplimentar aferent anului 2003 în sumă de lei.

Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal aferente **anului 2004** în contul 628 “Cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de lei reprezentând cheltuieli de școlarizare facturate de Fundația D pentru angajații societății în baza contractului de școlarizare nr.* încheiat în data de 05.01.2004.

Având în vedere specificul activității desfășurate de agentul economic în perioada verificată și ținând cont de structura pe funcții a personalului școlarizat în corelație cu tematica cursurilor de formare profesională, organul de inspecție fiscală a reținut că “formarea profesională” nu constituie cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, cheltuiala în sumă de lei fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Organul de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 a stabilit impozit pe profit suplimentar aferent anului 2004 în sumă de lei.

Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal aferente **anului 2005** în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, suma de lei reprezentând cheltuieli de școlarizare facturate de Fundația D pentru angajații societății în baza contractului de școlarizare nr.3 încheiat în data de 03.01.2005.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că suma de lei nu constituie cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri impozabile fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil, în temeiul prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

De asemenea, s-a constatat că în luna iulie 2005 societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal în contul 626 “Cheltuieli poștale și

taxe de telecomunicații” suma de lei reprezentând echivalentul a cartele telefonice reîncărcabile achiziționate de la S.C. B.

Referitor la cartelele telefonice, administratorul societății a arătat prin nota explicativă din data de 12.06.2007 faptul că, justificarea achiziției acestora se efectuează *“pe bază de factură înregistrată în contabilitate și plătite pe bază de ordin de plată(...)Cartelele telefonice s-au înregistrat în gestiune pe bază de NIR-anexat (...) aceste cartele s-au distribuit la angajații societății pe bază de proces verbal de predare primire care constituie și act adițional la contractul individual de muncă. Acestea s-au scăzut din gestiune pe bază de bon de consum.”*

Societatea nu a pus la dispoziție organului de inspecție fiscală toate procesele verbale de predare primire a cartelelor telefonice din perioada iulie 2005-februarie 2007 către toți angajații societății, ci doar pentru doi dintre angajați, pe motiv că respectivele procese verbale sunt documente interne ale societății nefiind obligatorii la stabilirea caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor.

În vederea evaluării clare a stării de fapt fiscale a fost efectuat un control încrucișat la furnizorul de cartele telefonice S.C. B ale cărui rezultate au fost consemnate în procesul verbal nr.*

Din nota explicativă din data de 27.06.2007 dată de administratorul S.C. B, rezultă că valoarea medie pentru un minut de convorbire pentru o cartelă prepaid a fost în anul 2005 de aproximativ 0,8 \$ în alte rețele naționale și 0,4 \$ în rețeaua Connex, în anul 2006 de aproximativ 0,6 \$ în alte rețele naționale și 0,35 \$ în rețeaua Connex, în anul 2007 de aproximativ 0,35 \$ în alte rețele naționale și 0,25 \$ rețeaua Connex. Conform datelor furnizate de S.C. B, rezultă că un minut de convorbiri telefonice costă aproximativ 0,45 \$, care la un curs mediu de 1 \$ = 2,9 lei reprezintă aproximativ 1,3 lei.

În aceste condiții, rezultă că valoarea de lei înregistrată în evidența contabilă a S.C. D reprezentând achiziții de cartele telefonice în luna iulie 2005 este echivalentul a 175.214 minute, respectiv a 2.920 ore convorbiri telefonice/lună.

Organul de inspecție fiscală a constatat că în luna iulie 2005 din numărul mediu de 38 de angajați, un număr de 19 angajați au fost scoși din producție, conform contractelor de școlarizare ca „scoatere integrală din activitate în condițiile art.194 alin.3 din Codul Muncii”, figurând în statele de plată cu 168 de ore nelucrate.

Structura angajaților societății în perioada verificată a avut următoarea componență :

12-14 persoane-personal administrativ : economist, contabil, consilier juridic

16-20 persoane-muncitori : dulgher, sudor, muncitori necalificați, îngrijitori curățenie, femei de serviciu.

În condițiile în care luna iulie 2005 a avut 168 de ore, organul de inspecție fiscală a stabilit că numărul angajaților, structura pe funcții a acestora, scoaterea din producția a unui număr însemnat de salariați, nu justifică numărul mare de cartele telefonice atribuite angajaților : 2920 ore convorbiri telefonice/19 salariați = 155 ore convorbiri telefonice/salariat/lună, motiv pentru care a constatat ca nedeductibilă din punct de vedere fiscal suma de lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 a stabilit impozit pe profit suplimentar aferent anului 2005 în sumă de lei.

Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal aferente **anului 2006** în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma de lei reprezentând cheltuieli de școlarizare facturate de Fundația D pentru angajații societății în baza contractului de școlarizare nr.4 încheiat în data de 03.01.2006.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că suma de lei nu constituie cheltuielă efectuată în scopul realizării de venituri impozabile fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil, în temeiul prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

De asemenea, s-a constatat că în perioada septembrie-decembrie 2006 societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal în contul 626 "Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații" suma de lei reprezentând echivalentul a 13.444 cartele telefonice reîncărcabile achiziționate de la S.C. B.

Organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada septembrie-decembrie 2006 structura angajaților societății în perioada verificată a avut aceeași componență ca și în anul 2005.

În perioada verificată din numărul mediu de angajați ai societății, parte au fost scoși din producție conform contractelor de școlarizare ca „scoatere integrală din activitate în condițiile art.194 alin.3 din Codul Muncii”, după cum urmează :

- în luna septembrie 2006 au fost scoși din producție 4 angajați figurând cu 168 de ore nelucrate
- în luna noiembrie 2006 au fost scoși din producție 4 angajați figurând cu 176 de ore nelucrate
- în luna decembrie 2006 au fost scoși din producție 12 angajați figurând cu 144 de ore nelucrate.

În urma controlului încrucișat efectuat la S.C. B a rezultat că specificul activității desfășurate, numărul angajaților, structura pe funcții a acestora, scoaterea din producția a unui număr însemnat de salariați, nu justifică numărul mare de cartele telefonice atribuite angajaților. Din anexa nr.11 cuprinzând situația cartelelor telefonice distribuite angajaților au fost exemplificate următoarele situații :

- B angajată ca femeie de serviciu cu un salariu de încadrare de lei a primit 527 cartele telefonice, echivalentul a lei, conform proceselor verbale de predare-primire încheiate între persoana fizică și societate,

- D angajată ca femeie de serviciu cu un salariu de încadrare de lei a primit 561 cartele telefonice, echivalentul a lei, conform proceselor verbale de predare-primire încheiate între persoana fizică și societate,

- P angajat ca muncitor necalificat cu un salariu de încadrare de lei a primit 560 cartele telefonice, echivalentul a lei, conform proceselor verbale de predare-primire încheiate între persoana fizică și societate,

- Ș angajat ca prezentator radio cu un salariu de încadrare de lei a primit 1.039 cartele telefonice, echivalentul a lei, conform proceselor verbale de predare-primire încheiate între persoana fizică și societate,

- B V angajat ca electrician cu un salariu de încadrare de lei a primit 626 cartele telefonice, echivalentul a lei, conform proceselor verbale de predare-primire încheiate între persoana fizică și societate.

Față de cele constatate, organul de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare a stabilit ca fiind nedeductibilă fiscal suma de lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu cartelele telefonice.

Organul de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 a stabilit impozit pe profit suplimentar aferent anului 2006 în sumă de lei.

În susținerea încadrării cheltuielilor cu formarea profesională în categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal, organul de inspecție fiscală a reținut că în perioada 2003-2006 ponderea cheltuielilor cu școlarizarea în totalul cheltuielilor înregistrate de societate este următoarea : anul 2003 - 35 %, anul 2004 - 51 %, anul 2005 - 20 % și anul 2006 - 20 %.

La solicitarea organului de inspecție fiscală, societatea contestatoare, prin adresa nr.* a comunicat că respectivele *“cursuri de formare profesională au constat în cursuri de pregătire teoretică și practică în domeniile precizate în contractele de formare profesională. Rezultatul cursurilor s-a concretizat în faptul că corpul E din Complexul comercial a fost construit cu ajutorul angajaților noștri, urmând ca și Corpul D să aibă același regim de construire, respectiv regie proprie. Durata cursurilor de formare profesională a fost*

01.06.2003-31.12.2007. Pe perioada școlarizării au fost suspendate contractele individuale de muncă”.

În urma analizării contractelor de școlarizare prezentate, a perioadelor de școlarizare și a cheltuielilor înregistrate de societate pentru fiecare angajat care a participat la cursurile de formare profesională, organul de inspecție fiscală a reținut o cheltuială de școlarizare pe zi în valoare de lei/salariat, conform anexei nr.17 la raportul de inspecție fiscală.

Organul de inspecție fiscală a constatat existența relației de afiliere între dl.P asociat unic la S.C. D președinte fondator și membru al Consiliului de Administrație la Fundația D, ambele având același sediu declarat la adresa în condițiile art.27 alin.3 lit.b) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, coroborat cu prevederile art.7 pct.21 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În vederea stabilirii realității și legalității tranzacțiilor efectuate între S.C. D și Fundația D, a fost efectuat un control încrucișat la Fundația D ale cărui rezultate au fost consemnate în procesul verbal nr.* prin care s-a consemnat că obiectul contractelor de școlarizare a constat în *“școlarizarea salariaților S.C. D în cadrul Fundației D, respectiv pregătirea personalului pentru a executa lucrări specifice pentru construcții, administrare complexe comerciale și alte lucrări necesare obiectului de activitate pentru programul de formare profesională ”Managementul organizației și managementul resurselor materiale”*. Conform contractului, școlarizarea va consta în stagii de pregătire teoretică și practică finalizate cu examen de absolvire.

Organul de inspecție fiscală a constatat că S.C. D a achitat doar parțial contravaloarea facturilor emise de Fundația D, în special prin plata în numerar din casieria societății. În urma controlului încrucișat, din analiza bilanțelor de verificare și a bilanțurilor contabile întocmite în perioada verificată a rezultat că Fundația D nu a constituit impozit pe profit pentru această perioadă, astfel sumele facturate de Fundația D către S.C. D cu titlu de contravaloare contract de școlarizare nu au fost incluse în baza de impozitare a impozitului pe profit, pentru aceste operațiuni, părțile afiliate anulând de la început caracterul economic al tranzacțiilor.

În concluzie, S.C. D nu a prezentat argumente și documente din care să rezulte scopul economic al operațiunii, necesitatea efectuării cheltuielilor privind cursurile menționate și nu a prezentat documente care să probeze că angajații societății au fost angajați în funcții de conducere după absolvirea cursurilor.

Față de aspectele constatate, organul de inspecție fiscală a procedat la reîncadrarea operațiunilor economice, în conformitate cu prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal referitoare la tranzacțiile între persoane afiliate.

În vederea verificării realității și legalității contractelor de muncă și a actelor adiționale ale salariaților societății în perioada 01.06.2003-31.12.2006, organul de inspecție fiscală a procedat la verificarea acestor aspecte la Inspectoratul Teritorial de Muncă a județului prin procesul verbal nr.* consemnându-se :

-salariații figurează cu ore nelucrate pe durata *“cursurilor de formare profesională”*, acest aspect fiind identificat pe fiecare persoană, coroborând perioada înscrisă în situația prezentată de societate cu orele nelucrate evidențiate în statele de plată,

- în contractele de școlarizare la art.9 se specifică *“prezentul contract constituie act adițional la contractul individual de muncă”*, înregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă a județului . Acest aspect nu a putut fi verificat, deoarece S.C. D păstrează și completează carnetele de muncă ale salariaților la sediul social, conform art.3 alin.1 și alin.2 din Legea nr.130/1999 privind unele măsuri de protecție a persoanelor încadrate în muncă, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificării s-a constatat că numai contractele individuale de muncă au fost înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă a județului, fără actele adiționale, iar cei 46 de salariați care au participat la cursuri de formare profesională au următoarele încadrări :

9 salariați - îngrijitor curățenie,

10 salariați - dulgheri, zidari, vopsitori, instalatori, fierari betoniști,

1 salariat - administrator spații verzi,

7 salariate - femei de serviciu,

5 salariați - salubrizori,

2 salariați - muncitori necalificați,

1 salariat - sef echipă,

1 salariat - sef serviciu casierie (una lună) ,

1 salariat - director tehnic (una lună) ,

5 salariați - funcționar economic și contabil din care 2 salariați au fost școlarizați o lună,

2 salariați - șef birou administrativ,

1 salariat - prezentator radio,

1 salariat – sef serviciu casierie.

Situația salariaților care au participat la cursurile de formare profesională se prezintă astfel :

- anul 2003 media salariaților a fost de 37 de persoane din care 26 se regăsesc pe listele cu persoanele care au participat la cursurile de formare profesională,

- anul 2004 media salariaților a fost de 41 de persoane din care 26 se regăsesc pe listele cu persoanele care au participat la cursurile de formare profesională,

- anul 2005 media salariaților a fost de 37 de persoane din care 26 se regăsesc pe listele cu persoanele care au participat la cursurile de formare profesională,
- anul 2006 media salariaților a fost de 36 de persoane din care 11 se regăsesc pe listele cu persoanele care au participat la cursurile de formare profesională.

Organul de inspecție fiscală a constatat că la încheierea perioadei de “formare profesională”, respectivele persoane au rămas pe aceleași încadrări, nefiind depuse acte adiționale cu modificarea drepturilor salariale.

Potrivit reglementărilor speciale din domeniul formării profesionale, respectiv Ordonanța Guvernului nr.129/2000 privind formarea profesională a adulților, republicată și Hotărârea Guvernului nr.522/2003, această activitate oferă în principal actualizarea cunoștințelor și perfecționarea pregătirii profesionale, însușirea unor cunoștințe avansate, metode și procedee moderne, în contextul îndeplinirii sarcinilor de serviciu în ocupația de bază. Formarea profesională poate veni în sprijinul persoanelor care sunt în situația schimbării calificării determinată de restructurarea economică, mobilitate socială sau de modificări ale capacității de muncă.

La nivelul entității, formarea profesională a adulților trebuie să țină seama de nevoile angajatorilor, de competențele de bază ale angajaților, de cerințele posturilor pe care aceștia le ocupă și de posibilitățile lor de promovare sau de încadrare în muncă.

Maniera în care s-au derulat aceste servicii de instruire nu poate fi recunoscută ca fiind o activitate de formare profesională în sensul reglementărilor speciale amintite și nici nu poate fi asigurată legătura cu ocupațiile personalului „instruit” și activitatea desfășurată de către societate, deoarece nu poate fi vorba despre dobândirea unor competențe profesionale cu standard ridicat în vederea realizării obiectivelor de formare de competențe pentru un anumit domeniu.

Întrucât niciunul din obiectivele principale ale formării profesionale a adulților nu poate fi atribuit situației prezentate, organul de inspecție fiscală nu a admis deducerea cheltuielilor cu formarea profesională înregistrate de societate în perioada 2003-2006 și a procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent perioadei verificate, în conformitate cu prevederile art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare declarării cu întârziere a impozitului pe profit și aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar, organul de inspecție fiscală a procedat la calculul de majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, în baza prevederilor art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu cotele prevăzute de Hotărârea

Guvernului nr.67/2004, Hotărârea Guvernului nr.784/2005, conform anexei nr.18.

2. Taxa pe valoarea adăugată

Organul de inspecție fiscală a constatat faptul că în lunile iulie 2005, septembrie 2006, noiembrie 2006, decembrie 2006, februarie 2007, S.C. D a dedus suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării de 26.026 cartele telefonice prepaid Orange și Vodafone și 3.159 cartele SIM de la S.C.B.

Având în vedere aspectele constatate la capitolul III constatări fiscale pct.2 impozit pe profit din Raportul de inspecție fiscală nr.* referitoare la cartelele telefonice, în baza prevederilor de la art.145 alin.1 și alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.50 alin.3 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă achiziției de cartele telefonice, pe motiv că acestea reprezintă achiziții de bunuri care nu sunt destinate în folosul realizării de operațiuni taxabile.

Organul de inspecție fiscală a constatat că prin decizia nr.*, Înalta Curte de Casație și Justiție obligă pârâta S.C. I la emiterea facturii pentru suma de lei care reprezintă valoarea integrală decontată între părți.

Factura fiscală BV VFB nr.* în valoare totală de lei din care taxa pe valoarea adăugată este în sumă de lei, a fost emisă de S.C.I - societate aflată în procedura reorganizării judiciare a falimentului.

Organul de inspecție fiscală a stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei prin recalcularea cotei de TVA, astfel încât diferența în sumă de lei dintre taxa pe valoarea adăugată facturată în sumă de și taxa pe valoarea adăugată calculată în sumă de lei, reprezintă taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă, în baza prevederilor art.24 alin.2 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organul de inspecție fiscală a stabilit că, distribuirea bunurilor din patrimoniul societății către fostul asociat L reprezintă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile și imobile de la S.C. D către L, ceea ce constituie o livrare de bunuri, respectiv o operațiune impozabilă în conformitate cu prevederile art.128 alin.1 și alin.5, art.134 alin.3 din Legea nr.671/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei.

3. Impozit pe veniturile din dividende și pe alte venituri ale persoanelor fizice

Ca urmare a verificării pe linie de TVA a consecințelor retragerii asociatului L din societate în baza actului adițional autentificat sub nr.* de biroul notarului public P s-a constatat că valoarea totală a bunurilor pe care fostul asociat L le-a preluat în deplină proprietate ca persoană fizică este de lei. Partea convenită din activul net potrivit cotelor de participare la capitalul social este de lei, conform acordului de rambursare autentificat sub nr.*.

Pentru partea din activul net al societății stabilită cu ocazia retragerii asociatului L, în valoare de lei, societatea avea obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe dividende în sumă de lei, în baza prevederilor pct.7.2 din Ordinul nr.* pentru aprobarea Normelor metodologice privind fuziunea, divizarea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale, coroborat cu prevederile art.69 alin.1 lit.a) și art.71 alin.1 și alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Au fost stabilite majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende în sumă de lei și penalități în sumă de lei, în temeiul prevederilor art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Organul de inspecție fiscală a mai constatat că pentru suma de lei care excede valorii din activul net convenit fostului asociat, societatea avea obligația aplicării prevederilor art.39 lit.a), art.40 alin.1 lit.b), art.41 lit.h), art.83 alin.2 și art.84 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care a fost calculat impozit pe venit în sumă de lei.

Organul de inspecție fiscală a stabilit majorări de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de lei și penalități în sumă de lei, în temeiul prevederilor art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, documentele dosarului invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

Referitor la solicitarea societății contestatoare de anulare a Deciziei de impunere nr.* emisă de Administrația Finanțelor Publice - Activitatea de Inspecție Fiscală, pe motiv că acest act conține calcule eronate, se reține că organul de inspecție fiscală a sesizat eroarea de înscriere a sumei de lei reprezentând impozit pe profit în decizia de impunere contestată, față de suma corectă de lei reprezentând impozit pe profit calculat prin raportul de inspecție fiscală nr.* care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.*, contestate.

De asemenea au fost constatate erori de calcul privind accesoriile aferente impozitului pe profit suplimentar, suma corectă fiind lei față de suma de lei, rezultând o diferență în sumă de lei.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a procedat la îndreptarea erorilor materiale, în baza prevederilor art.48 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează :

“Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului. Actul administrativ corectat se va comunica contribuabilului, potrivit legii ”, coroborat cu prevederile pct.47.4 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 unde se specifică :

“În cazul în care îndreptarea erorii materiale nu se poate efectua direct pe actul administrativ fiscal, se emite un nou act administrativ fiscal, care, de asemenea va fi comunicat contribuabilului”.

Astfel, prin Raportul de inspecție fiscală nr.* corectat și Decizia de impunere nr.* corectată au fost stabilite obligații fiscale suplimentare și accesorii în sumă totală de lei, din care impozit pe profit în sumă de lei și accesorii aferente în sumă de lei.

Întrucât ambele acte administrative corectate au fost comunicate de organele de inspecție fiscală societății contestatoare, conform procedurii reglementate de art.44 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, fiind primite de aceasta în data de 21.01.2009, conform confirmării de primire, existentă în copie la dosarul cauzei, solicitarea societății de anulare a actelor administrative pe motiv că ar conține calcule eronate, apare ca lipsită de obiect, neavând relevanță în soluționarea cauzei.

Impozit pe profit

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor cu pregătirea profesională a angajaților

Agencia Națională de Administrare Fiscala prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu pregătirea profesională a angajaților, în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor în scopul realizării de venituri impozabile.

Perioada verificată : 2003-2006.

În fapt, în perioada verificată, S.C. D a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” contravaloarea unor cursuri de formare profesională pentru angajații societății cu tematica *“Managementul organizației și managementul resurselor*

materiale” achitate Fundației D]n baza unor contracte de școlarizare.

Având în vedere specificul activității desfășurate de societatea contestatoare în perioada verificată, respectiv subînchirierea bunurilor imobiliare și ținând cont de structura pe funcții a personalului școlarizat în corelație cu tematica cursurilor de formare profesională, organul de inspecție fiscală a stabilit că respectivele cheltuieli cu “*formarea profesională*” în sumă totală de lei, nu constituie cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Organul de inspecție fiscală a stabilit impozit pe profit suplimentar aferent cheltuielilor cu titlu de formare profesională pentru angajații societății, în baza prevederilor art.9 alin.1 și alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și pct.9.14 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002, art.21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003.

Societatea susține că aceste cheltuieli cu formarea profesională a angajaților au la bază contracte de școlarizare încheiate cu Fundația D și invocă în susținere prevederile art.18 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.129/2000 privind formarea profesională a adulților și ale art.21 alin.2 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal referitoare la cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat.

În drept, pentru perioada de până la 31.12.2003 erau incidente prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit :

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor impozabile.”

Articolul 21.alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pentru perioada de după 01.01.2004, prevede :

“ Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in 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, care precizează :

“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”.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În speță, în perioada de până la 31.12.2003 erau incidente și prevederile art.9 alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit :

“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt :

*s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii **nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată**”,*

coroborate cu prevederile pct.9.14 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002 unde se specifică :

“ 9.14. Nu intră sub incidența [art. 9](#) alin. (7) lit. s) din lege serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice și juridice, care se referă la întreținerea și repararea activelor, servicii poștale, de comunicații și de multiplicare. În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor 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.

Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare”.

Începând cu 01.01.2004 sunt incidente prevederile art.21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit căroră :

“(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 (...)**”,*

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 ”.

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute în dispozițiile legale mai sus menționate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Din analiza contractelor de școlarizare încheiate cu Fundația D Școala de comerț, aflate în copie la filele 1-11 din dosarul cauzei a rezultat că obiectul acestor contracte de pregătire profesională a angajaților l-a constituit instruirea la un nivel performant a *“personalului pentru a executa lucrări specifice pentru construcții, administrare complexe comerciale și alte lucrări necesare desfășurării obiectului de activitate și pentru programul de formare profesională Managementul organizației și managementul resurselor materiale, program de pregătire ce va cuprinde și care se va desfășura prin efectuarea de către salariații beneficiarei școlarizării de cursuri și stagii de inițiere și organizarea de seminarii profesionale”.*

Deși prin contractele de pregătire profesională a angajaților s-a prevăzut instruirea la un nivel performant în domeniul lucrărilor de construcții montaj, managementul investițiilor și alte lucrări considerate de S.C. D, necesare în desfășurarea activității, rezultatele exercițiilor financiare din perioada 2003-2006 au constat în pierdere în sumă de lei în anul 2004, pierdere în sumă de lei în anul 2005 și pierdere în sumă de lei în anul 2006, fiind influențate semnificativ și de cheltuielile cu școlarizarea.

Ponderea acestor cheltuieli în totalul cheltuielilor înregistrate de societatea contestatoare a fost următoarea : 35 % în anul 2003, 51 % în anul 2004, 20 % în anul 2005 și 20 % în anul 2006, iar față de veniturile totale în sumă de lei obținute în perioada 2003-2006, S.C. D a înregistrat cheltuieli cu școlarizarea în sumă totală de lei, care reprezintă 77% din veniturile realizate, astfel cum rezultă din adresa organului de inspecție fiscală nr.*, înregistrată sub nr.*, aflată la dosarul cauzei.

În concluzie, sumele facturate de Fundația D către S.C. D cu titlu de contravaloare contract de școlarizare a personalului în perioada 2003-2006 nu au condus la un management performant pentru S.C. D și nu s-au concretizat în obținerea unor venituri substanțiale care să conducă la obținerea de rezultate pozitive.

Urmare solicitării organului de inspecție fiscală, S.C. D arată prin adresa nr.* : *“cursurile de formare profesională au constat în cursuri de pregătire teoretică și practică în domeniile precizate în contractele de formare profesională. Rezultatul cursurilor s-a concretizat în faptul că corpul E din*

Complexul comercial fost construit cu ajutorul angajaților noștri, urmând ca și Corpul D să aibă același regim de construire, respectiv regie proprie”.

Din constatările organului de inspecție fiscală cu privire la aceste aspecte, se reține faptul că valoarea investiției aferente corpului E din Complexul comercial este de lei, înregistrată în contul 212 “Construcții”, în baza procesului verbal de recepție din 15.12.2006, aflat la fila 49 din dosarul cauzei, sumă care nu include contravaloarea manoperei pentru lucrările de construcții și nici cheltuielile cu pregătirea teoretică și practică privind formarea profesională, așa cum se menționează în răspunsul societății mai sus citat.

Potrivit constatărilor din procesul verbal înregistrat la Administrația finanțelor publice sub nr.* întocmit cu ocazia verificării contractelor și actelor adiționale înregistrate de societate la Inspectoratul Teritorial de Muncă a județului , aflat în copie la filele 283-285 din dosarul cauzei :

- din numărul mediu de personal angajat în perioada verificată, mai mult de jumătate, respectiv 26 din media de 37 de salariați pe anul 2003, 26 din media de 41 de salariați pe anul 2004, 26 din media de 37 de salariați pe anul 2005 și 11 din media de 36 de salariați pe anul 2006, se regăsesc pe listele cu persoanele care au participat la cursurile de formare profesională,

- din cei 46 de salariați care au participat la cursurile de formare profesională, majoritatea respectiv un număr de 34 din angajați sunt încadrați ca : îngrijitor curățenie, dulgheri, zidari, vopsitori, instalatori, fierari betoniști, administrator spații verzi, femei de serviciu, salubrizori, muncitori necalificați, așa cum reiese din “*Situația cu salariații înscriși la formare profesională în cadrul Fundației D-Scoala de comerț*” din perioada iunie 2003-decembrie 2006, în copie la fila 282 din dosarul cauzei, activitatea acestora neavând legătură cu tematica cursurilor de formare profesională “*Managementul organizației și managementul resurselor materiale*”, în concluzie participarea acestora la respectivele cursuri, nefiind justificată.

Prin contractul de școlarizare nr.* încheiat cu directorul administrativ al societății, aflat în copie la fila 4 din dosarul cauzei se menționează la capitolul V Clauze exprese că :*“pe durata școlarizării și efectuării cursului de formare profesională, contractul individual de muncă al beneficiarului școlarizării se suspendă în temeiul art.194 alin.3 din Codul muncii, iar angajatul va primi pe durata școlarizării o indemnizație echivalentă a 2 ore lucrate/zi, 10 ore /săptămână raportată la salariul minim pe economie care azi data încheierii prezentului contract este de lei brut”.*

În vederea stabilirii realității și legalității tranzacțiilor efectuate între S.C. D și Fundația D, a fost efectuat un control încrucișat la Fundația D ale cărui rezultate au fost consemnate în procesul verbal nr.* aflat la filele 274-277 din dosarul cauzei, prin care s-a consemnat că obiectul contractelor de școlarizare a constat în *“școlarizarea salariaților S.C. D în cadrul Fundației D*

- ȘCOALA DE COMERȚ, respectiv pregătirea personalului pentru a executa lucrări specifice pentru construcții, administrare complexe comerciale și alte lucrări necesare obiectului de activitate pentru programul de formare profesională "Managementul organizației și managementul resurselor materiale. Conform contractului, școlarizarea va consta în stadii de pregătire teoretică și practică finalizate cu examen de absolvire".

Conform bilanțelor de verificare din perioada decembrie 2003-decembrie 2006, deși Fundația D a înregistrat în anul 2003 excedent în valoare de lei, în anul 2004 excedent în valoare de lei, în anul 2005 excedent în valoare de lei și în anul 2006 deficit în valoare de lei, totuși Fundația D nu a constituit impozit pe profit pentru această perioadă, sumele facturate de Fundația D către S.C. D cu titlu de contravaloare contract de școlarizare nu au fost incluse în baza de impozitare a impozitului pe profit, astfel cum rezultă din constatările organului de inspecție fiscală.

Totodată, din analiza tranzacțiilor efectuate a rezultat existența relației de afiliere între S.C. D care are ca asociat unic pe dl.P și Fundația D, având ca președinte fondator și membru al Consiliului de Administrație pe același P, ambele societăți având același sediu declarat la adresa, în sensul prevederilor art.27 alin.3 lit.b) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, potrivit căror :

"În mod particular, sunt persoane asociate

b) o entitate și orice altă persoană care deține inclusiv proprietăți ale asociațiilor acelei persoane, în mod direct sau indirect, 20% sau mai mult din valoarea ori din numărul acțiunilor sau al drepturilor de vot din acea entitate sau controlează în mod efectiv acea entitate";

coroborat cu prevederile art.7 pct.21 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror :

"Persoane afiliate – o persoană este afiliată cu o altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul din următoarele cazuri :

lit.c) o persoană juridică este afiliată cu o altă persoană juridică, dacă orice altă persoană deține direct au indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 33% din valoarea sau numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la fiecare persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv fiecare persoană juridică, în înțelesul acestei definiții, o asociere fără personalitate juridică se consideră persoană juridică".

Se reține că potrivit reglementărilor speciale din domeniul formării profesionale, respectiv Ordonanța Guvernului nr.129/2000 privind formarea profesională a adulților, republicată și Hotărârea Guvernului nr.522/2003, această activitate oferă în principal actualizarea cunoștințelor și perfecționarea pregătirii profesionale, însușirea unor cunoștințe avansate, metode și procedee moderne, în contextul îndeplinirii sarcinilor de serviciu în ocupația de bază. Formarea profesională a adulților trebuie să țină seama de

nevoile angajatorilor, de competențele de bază ale angajaților, de cerințele posturilor pe care aceștia le ocupă și de posibilitățile lor de promovare sau de încadrare în muncă.

Deși la art.1 aliniatul ultim din cele patru contracte de școlarizare este stipulat că :*”încheierea contractului are drept scop formarea profesională a angajaților S.C.D urmare estimărilor privind lărgirea activității societății, dată cu care aceștia vor putea fi promovați eventual în funcții de conducere cu competențe de inițiere și instruirea noilor angajați în cadrul societății”*, se reține din constatările organului de inspecție fiscală faptul că la încheierea perioadei de formare profesională, persoanele participante la cursurile de formare profesională au rămas pe aceleași încadrări și nici nu au fost depuse acte adiționale privind modificarea drepturilor salariale.

În concluzie, cursurile de formare profesională plătite Fundației D nu pot fi recunoscute ca fiind o activitate de formare profesională în sensul reglementărilor Ordonanței Guvernului nr.129/2000 privind formarea profesională a adulților, republicată, neexistând o legătură între ocupațiile personalului „instruit” și rezultatele activității desfășurate de către societate, societatea contestatoare nefăcând dovada că urmare dobândirii unor competențe profesionale cu standard ridicat ar fi valorificat această pregătire a angajaților instruiți pentru obținerea de venituri.

În concluzie, S.C. D nu a prezentat, cu excepția contractelor de școlarizare, argumente și documente din care să rezulte în ce au constat cursurile de “Managementul organizației și managementul resurselor materiale”, necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și oportunitatea organizării acestora și că aceasta a constituit o activitate generatoare de venit și nici nu a prezentat documente care să probeze că angajații societății au fost angajați în funcții de conducere după absolvirea cursurilor de management.

Față de aspectele constatate, organul de inspecție fiscală a procedat la reîncadrarea operațiunilor economice, în conformitate cu prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care stipulează că :

“ Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”, în sensul că a stabilit ca nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile cu formarea profesională a angajaților în sumă totală de lei.

Sușinerea S.C. D referitoare la aplicabilitatea în speță a prevederilor art.21 alin.2 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :” (2) *Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și :[...]* h) *cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului*

angajat”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece societatea nu prezintă documente din care să rezulte modul în care plățile efectuate în perioada 2003-2006 către Fundația D au contribuit efectiv la desfășurarea activității proprii la standarde îmbunătățite care să conducă la obținerea de venituri de către contestatoare, astfel cum este prevăzut la art.21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citat.

În concluzie, se reține că organul de inspecție fiscală, legal a stabilit ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile cu titlu de formare profesională pentru angajații societății, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit aferent acestui tip de cheltuieli, precum și pentru majorările de întârziere aferente, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor cu cartelele telefonice

Agencia Națională de Administrare Fiscala prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu cartelele telefonice, în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte necesitatea acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile.

Perioada verificată : 2005-2006.

În fapt, S.C. D a achiziționat în luna iulie 2005 un număr de 14.385 cartele telefonice reîncărcabile de la S.C.B în valoare de lei. Totodată societatea a achiziționat în lunile septembrie, noiembrie și decembrie 2006 un număr 13.444 de cartele telefonice reîncărcabile în valoare totală de lei. Sumele au fost înregistrate de contestatoare la cheltuieli deductibile fiscal în contul 626 “Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”.

Având în vedere numărul și structura pe funcții a angajaților și ținând cont de scoaterea din producție în perioada verificată a unui număr însemnat de salariați, în conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu cartelele telefonice în sumă totală de 420.421 lei și a procedat la calculul impozitului pe profit aferent acestor cheltuieli.

Societatea susține că aceste cartele telefonice au fost folosite în mod exclusiv pentru convorbiri telefonice efectuate în interesul serviciului de către angajații societății, cum ar fi : încasare clienți restanți ai societății, încheierea de contracte pentru vânzarea spațiilor comerciale, relații cu furnizorii, relații între compartimentele societății, susținând totodată ca irelevant și fără bază legală calculul efectuat de organul de inspecție fiscală privind valoarea medie a unui minut de convorbire pentru o cartelă telefonică.

În drept, art. 21.alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, 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”, 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”.

Aceste dispoziții legale prevăd condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține că în luna iulie 2005, S.C. D a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal suma de lei reprezentând contravaloarea a 14.385 cartele telefonice reîncărcabile achiziționate de la S.C.B.

Din constatările Activității de Inspecție Fiscală Brașov consemnate în procesul verbal nr.* încheiat în urma controlului încrucișat efectuat la S.C.B, aflat în copie la fila 238 din dosarul cauzei și din nota explicativă dată de administratorul respectivei societăți, se reține faptul că valoarea medie pentru un minut de convorbire pentru o cartelă prepaid a fost în anul 2005 de aproximativ 0,8 \$ în alte rețele naționale și 0,4 \$ în rețeaua Connex, în anul 2006 de aproximativ 0,6 \$ în alte rețele naționale și 0,35 \$ în rețeaua Connex, în anul 2007 de aproximativ 0,35 \$ în alte rețele naționale și 0,25 \$ rețeaua Connex. Astfel, un minut de convorbiri telefonice costă aproximativ 0,45 \$, care la un curs mediu de 1 \$ = 2,9 lei reprezintă apromativ 1,3 lei.

În aceste condiții, rezultă că valoarea de lei înregistrată în evidența contabilă a S.C. D reprezentând achiziții de cartele telefonice în luna iulie 2005 este echivalentul a 175.214 minute, respectiv a 2.920 ore convorbiri telefonice/lună.

Se reține din constatările din raportul de inspecție fiscală nr.* care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, faptul că în luna iulie 2005, activitatea desfășurată de S.C. D constând în vânzări și/sau închirieri de imobile s-a derulat în baza unor contracte care au avut stabilite termene precise privind data plății avansurilor, ratelor, precum și a oricăror condiții, toate acestea fiind aduse la cunoștință părților din momentul semnării acestora, iar pentru perioada următoare nu s-a identificat nici o premiză desfășurării unei alte activități.

Mai mult, deși organele de inspecție fiscală au solicitat în repetate rânduri contestatoarei punerea la dispoziție a proceselor verbale de predare-primire a cartelelor telefonice către toți angajații societății pe perioada iulie 2005-februarie 2007, societatea contestatoare a prezentat procese verbale doar pentru doi dintre angajați, D și B, astfel cum rezultă din procesul verbal nr.* existent în copie la fila 42 din dosarul cauzei, care nu justifică în integralitate sumele înregistrate de societate la cheltuieli deductibile fiscal.

Se reține că în luna iulie 2005, structura pe funcții a angajaților avea următoarea componență : 12-14 persoane-personal administrativ respectiv economist, contabil, consilier juridic și 16-20 persoane-muncitori respectiv dulgher, sudor, muncitori necalificați, îngrijitori curățenie, femei de serviciu, dar din numărul mediu de 38 de angajați, un număr de 19 angajați au fost scoși din producție, figurând în statele de plată cu 168 de ore nelucrate, structură care nu justifică numărul mare de cartele telefonice atribuite salariaților prezenți care ar fi desfășurat activitate în scopul obținerii de venituri.

Având în vedere specificul activităților derulate în acea perioadă, numărul angajaților, structura pe funcții a acestora, scoaterea din producție în luna iulie 2005 a unui însemnat număr de angajați, rezultă că nu se justifică numărul mare de cartele telefonice atribuite de societatea contestatoare angajaților săi, respectiv : 2920 ore convorbiri telefonice/19 salariați = 155 ore convorbiri telefonice/salariat/lună, în condițiile în care luna iulie 2005 a avut 168 de ore lucrătoare.

De asemenea, se reține că în lunile septembrie, noiembrie și decembrie 2006, S.C. D a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal suma de lei reprezentând contravaloarea a 13.444 cartele telefonice reîncărcabile achiziționate de la S.C. B.

Potrivit balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2006 rezultă că S.C. D a înregistrat pierdere contabilă în sumă de lei, venituri în sumă totală de lei, din care ponderea principală o dețin veniturile obținute din vânzarea spațiilor comerciale în sumă de lei, față de veniturile obținute din taxe asupra terenurilor în sumă de lei.

Se reține că în lunile septembrie, noiembrie și decembrie 2006 structura pe funcții a angajaților avea aceeași componență ca și în anul 2005, astfel cum rezultă din constatările organului de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală nr.* care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

Din analiza numărului mediu de angajați ai societății, a rezultat că o parte au fost scoși din producție conform contractelor de școlarizare ca „scoatere integrală din activitate în condițiile art.194 alin.3 din Codul Muncii”, astfel : în luna septembrie 2006 din numărul mediu de 33 de angajați au fost scoși din producție 4 angajați figurând cu 168 de ore nelucrate, în luna

noiembrie 2006 din numărul mediu de 32 de angajați au fost scoși din producție 4 angajați figurând cu 176 de ore nelucrate, iar în luna decembrie 2006 din numărul mediu de 32 de angajați au fost scoși din producție 12 angajați figurând cu 144 de ore nelucrate.

Din anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală cuprinzând situația cartelelor telefonice distribuite angajaților, existentă la fila 52 din dosarul cauzei, exemplificăm următoarele situații :

- B angajată ca femeie de serviciu cu un salariu de încadrare de lei a primit 527 cartele telefonice, echivalentul a lei, conform proceselor verbale de predare-primire încheiate între persoana fizică și societate,

- D angajată ca femeie de serviciu cu un salariu de încadrare de lei a primit 561 cartele telefonice, echivalentul a lei, conform proceselor verbale de predare-primire încheiate între persoana fizică și societate,

- P angajat ca muncitor necalificat cu un salariu de încadrare de lei a primit 560 cartele telefonice, echivalentul a lei, conform proceselor verbale de predare-primire încheiate între persoana fizică și societate,

- Ș angajat ca prezentator radio cu un salariu de încadrare de lei a primit 1.039 cartele telefonice, echivalentul a lei, conform proceselor verbale de predare-primire încheiate între persoana fizică și societate,

- B V angajat ca electrician cu un salariu de încadrare de lei a primit 626 cartele telefonice, echivalentul a lei, conform proceselor verbale de predare-primire încheiate între persoana fizică și societate.

În concluzie, față de situația cartelelor telefonice atribuite angajaților pentru care au fost prezentate procese verbale încheiate între persoana fizică și societate, anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală, având în vedere numărul de angajați ai societății contestatoare, structura pe funcții a acestora, scoaterea din producție a unui număr însemnat de salariați și specificul activității desfășurate în perioada verificată, rezultă că nu se justifică numărul mare de cartele telefonice atribuite de societatea contestatoare angajaților săi în lunile septembrie, noiembrie și decembrie 2006.

În aceste condiții, se reține că societatea contestatoare nu aduce argumente, dovezi din care să rezulte modul în care cheltuielile cu cele 26.026 cartele telefonice reîncărcabile în sumă totală de lei au contribuit efectiv la desfășurarea activității proprii la standarde îmbunătățite care să conducă la obținerea de rezultate care să fie concretizate în venituri obținute în perioada verificată, astfel cum este prevăzut la art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate.

Astfel, se reține că organul de inspecție fiscală, legal a stabilit ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile cu cartelele

telefonice reîncărcabile în sumă totală de lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit aferent acestui tip de cheltuieli, precum și pentru majorările de întârziere aferente.

În concluzie, față de reținerile de la cap. III pct.1 și 2 din prezenta decizie, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația S.C. D pentru impozitul pe profit în sumă de lei.

În ceea ce privește majorările de întârziere aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, contestația formulată de contestatoare va fi respinsă ca neîntemeiată pentru majorările de întârziere în sumă de lei, înscrisă în Decizia de impunere nr.* corectată, comunicată societății în data de 21.01.2009, emisă organul de inspecție fiscală în vederea îndreptării erorii de înscriere a debitelor în decizia de impunere emisă inițial.

Pentru diferența de majorări de întârziere în sumă de lei, contestată de S.C. D urmează să fie respinsă ca fără obiect contestația societății, această sumă nefiind inclusă în debitele stabilite prin Decizia de impunere nr.*, corectată, întrucât potrivit dispozițiilor art.206 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, conform căruia :*„(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal ”.*

Taxa pe valoarea adăugată

1.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă achiziționării de cartele telefonice

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 cartele telefonice, în condițiile în care societatea nu demonstrează cu documente justificative dacă bunurile achiziționate au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată : 2005 -2007.

În fapt, în lunile iulie 2005, septembrie, noiembrie, decembrie 2006 și februarie 2007, S.C. D a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei înscrisă în facturile de achiziție emise de S.C.B conținând cartele telefonice reîncărcabile prepaid Orange, Vodafone și SIM.

Organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată încrisă în facturile de achiziție de cartele telefonice, în baza prevederilor art.145 alin.1 și alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct.50 alin.3 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pe motiv că aceste achiziții nu sunt destinate în folosul realizării de operațiuni taxabile.

Societatea susține că respectivele cartele telefonice au fost utilizate exclusiv pentru convorbiri în interesul serviciului, invocând prevederile art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, considerând că din acest text de lege rezultă cu claritate că achiziția de cartele telefonice reprezintă o operațiune efectuată în scopul realizării de operațiuni impozabile, iar organul de inspecție fiscală și-a bazat analiza și concluziile pe aprecieri personale, fără o fundamentare sau încadrare pe text de lege.

În drept, art.145 alin.1 și alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

“ Art.145 Dreptul de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă (...)

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă :

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă”,

coroborate cu cele ale pct.50 alin.3 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal :

“ (3) 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 este condiționat de destinația bunurilor achiziționate, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Din constatările consemnate în procesul verbal nr.* încheiat la S.C.B și în nota explicativă dată de administratorul respectivei societăți referitoare la valoarea medie pentru un minut de convorbire pentru o cartelă prepaid în alte rețele naționale și în rețeaua Connex a rezultat că un minut de convorbiri

telefonice costă aproximativ 0,45 \$, care la un curs mediu de 1 \$ = 2,9 lei reprezintă aproximativ 1,3 lei, deci suma de lei înregistrată de S.C. D la cheltuieli de deductibile fiscal în luna iulie 2005 este echivalentul a 175.214 minute, respectiv a 2.920 ore convorbiri telefonice/lună.

De asemenea, se reține că în luna iulie 2005, structura pe funcții a angajaților avea următoarea componență: 12-14 persoane-personal administrativ respectiv economist, contabil, consilier juridic și 16-20 persoane-muncitori respectiv dulgher, sudor, muncitori necalificați, îngrijitori curățenie, femei de serviciu, dar din numărul mediu de 38 de angajați, un număr de 19 angajați au fost scoși din producție, figurând în statele de plată cu 168 de ore nelucrate, astfel cum s-a reținut și la capitolul III pct.2 referitor la impozit pe profit din prezenta decizie.

Având în vedere specificul activităților derulate în acea perioadă, numărul angajaților, structura pe funcții a acestora, scoaterea din producție în luna iulie 2005 a unui însemnat număr de angajați, precum și faptul că în perioada verificată activitatea desfășurată de S.C. D constând în vânzări și/sau închirieri de imobile s-a derulat în baza unor contracte care au avut stabilite termene precise privind data plății avansurilor, ratelor, precum și a oricăror condiții, toate acestea fiind aduse la cunoștință părților din momentul semnării acestora, rezultă că nu se justifică numărul mare de cartele telefonice atribuite de societatea contestatoare angajaților săi, respectiv : 2920 ore convorbiri telefonice/19 salariați = **155 ore convorbiri telefonice/salariat/lună**, în condițiile în care luna iulie 2005 a avut 168 de ore lucrătoare.

Referitor la suma de lei reprezentând contravaloarea a 13.444 cartele telefonice reîncărcabile înregistrate la cheltuieli deductibile fiscal în lunile septembrie, noiembrie și decembrie 2006, se reține că în această perioadă structura pe funcții a angajaților a avea aceeași componență ca și în anul 2005, astfel cum rezultă din constatările organului de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală nr.* care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, totodată o parte din angajați au fost scoși din producție conform contractelor de școlarizare ca „*scoatere integrală din activitate în condițiile art.194 alin.3 din Codul Muncii*”, astfel cum s-a reținut la capitolul III pct.2 referitor la impozit pe profit din prezenta decizie.

Mai mult, se reține că S.C. D a înregistrat pierdere contabilă în sumă de lei, conform balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2006, societatea contestatoare nefăcând dovada că acordarea unui număr mare de cartele telefonice angajaților săi ar fi contribuit la desfășurarea activității proprii la standarde îmbunătățite care să conducă la obținerea de venituri ce se constituie în baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată.

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, 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 ”.

În cauză fiind vorba de achiziția de cartele telefonice, astfel cum au fost detaliate la Capitolul III pct.2 referitor la impozit pe profit din prezenta decizie, se reține că societatea contestatoare trebuia să prezinte în justificare documente din care să reiasă modul efectiv în care utilizarea respectivelor cartele telefonice a avut ca efect realizarea de operațiuni taxabile, or, din analiza anexei nr.11 la raportul de inspecție fiscală cuprinzând situația cartelelor telefonice distribuite angajaților, existentă la fila 52 din dosarul cauzei, se reține că o serie de angajați pe posturi de femei de serviciu, muncitor necalificat, electrician au primit un număr mare de cartele telefonice a căror valoare depășește de câteva ori salariul acestora de încadrare, fără însă să rezulte modul concret în care atribuirea acestor cartele ar fi contribuit la realizarea de venituri impozabile și ar fi fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, afirmația contestatoarei referitoare la aplicabilitatea în speță a prevederilor art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră :

“(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. (...) “,

nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece în speța dedusă judecării nu este vorba numai despre deducerea taxei pe valoarea adăugată în baza unor facturi fiscale, ci s-a reținut că **societatea**

contestatoare nu a prezentat în justificare documente din care să reiasă modul efectiv în care utilizarea respectivelor cartele telefonice a avut ca efect realizarea de operațiuni taxabile, or dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat tocmai de destinația bunurilor achiziționate, așa cum se specifică la art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare mai sus citat.

Nici argumentele contestatoarei referitoare la întocmirea de NIR-uri și bonuri de consum pentru cartelele telefonice nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziții de bunuri **este expres condiționată de utilizarea bunurilor în folosul operațiunilor taxabile, generatoare de venit**, astfel cum este specificat în dispozițiile legale mai sus citate.

În concluzie, se reține ca în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă achiziționării de cartele telefonice reîncărcabile, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru acest capăt de cerere, precum și pentru majorările de întârziere aferente, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă facturii nr.* 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 înscrisă într-o factura emisă în baza unei hotărâri judecătorești, în condițiile în care valoarea totală a facturii reprezintă valoarea decontată între părți.

În fapt, prin Decizia nr.* Înalta Curte de Casație și Justiție obligă pârâta S.C. I la emiterea facturii pentru suma de lei care reprezintă valoarea integrală a tranzacției încheiată între S.C. I și S.C. A, actuala S.C.D și achitată cu ordinul de plată nr.*.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că diferența în sumă de lei dintre taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr.* emisă de S.C. I, respectiv suma de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei stabilită prin recalcularea cotei de TVA, reprezintă taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă, în baza prevederilor art.140 alin.1 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.24 alin.2 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă facturii fiscale emise de S.C. I, faptul că organul de inspecție fiscală a modificat fără nici o bază legală, baza de impozitare și valoarea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr.* în valoare totală de lei din care taxa pe valoarea adăugată este în sumă de lei.

În speță sunt incidente prevederile art.140 alin.1 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră :

“(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată. (...)

(3) Cota de taxă pe valoarea adăugată aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator al taxei pe valoarea adăugată, cu excepția operațiunilor prevăzute la [art. 134](#) alin. (5) și [art. 135](#) alin. (2) - (5), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei”, coroborate cu cele ale pct.24 alin.2 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare Legii nr.571/2003 conform căroră:

*“ 24 (2) **Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată. De regulă prețul include taxa pe valoarea adăugată la livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii direct către populație în situația în care nu este necesară emiterea unei facturi fiscale conform [art. 155](#) alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa pe valoarea adăugată”.***

Față de aceste prevederi legale se reține că atunci când prețul de vânzare include taxa pe valoarea adăugată, se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea contravalorii taxei pe valoarea adăugată, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard de TVA.

Din analiza Deciziei nr.* pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul nr.* aflată în copie la fila 188 din dosarul cauzei, se reține că instanța supremă : *“admite acțiunea reclamantei S.C.D, obligă pârâta S.C.I să emită factura pentru suma de lei achitată de reclamanta cu ordin de plată nr.* potrivit tranzacției părților din 22.09.2003”,* tranzacție încheiată între S.C.I și S.C. A, actuala S.C.D.

Se reține că S.C. A. a achitat către SC I cu ordinul de plată nr.*, existent în copie la fila nr.183 din dosarul cauzei suma de lei reprezentând contravaloarea tranzacției nr.*.

Din analiza facturii fiscale nr.* emisă de S.C. I - societate în insolvență, existentă în copie la fila 184 din dosarul cauzei reiese faptul că din valoarea totală de lei, contravaloarea lucrărilor de construcții montaj și instalații, conform deciziei nr.* este în sumă de lei, iar taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Potrivit constatărilor organului de inspecție fiscală, din analiza jurnalului de cumpărări din luna decembrie 2005, pagina 5 cu data de 23.12.2005 pe relația cu S.C.I s-au identificat cumpărări scutite în valoare de lei din care

baza impozabilă în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în cotă de 19 % în sumă de lei, sumă ce a fost dedusă în mod eronat de S.C. D.

Se reține că valoarea integrală decontată între părți în cuantum de lei, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.*, reprezintă prețul de vânzare a respectivelor lucrări de construcții montaj și instalații, care include și taxa pe valoarea adăugată, astfel încât organul de inspecție fiscală în mod legal a procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea procedurii sutei mărite, $A \times 15,966$ stabilind taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei care trebuia înscrisă în factura fiscală nr.* emisă de S.C. I.

Având în vedere că S.C.D a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei înscrisă în factura nr.* emisă de S.C. I, față de suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată corect calculată, rezultă că diferența în sumă de lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată eronat facturată, pentru care în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru acest capăt de cerere.

Pe cale de consecință, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", se va respinge contestația formulată de contestatoare ca neîntemeiată pentru majorările de întârziere în sumă de lei, calculate până la data 31.10.2008 pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată suplimentară, conform anexei nr.13 Situația TVA la raportul de inspecție fiscală, aflată la fila 97 din dosarul cauzei.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei aferentă retragerii unui asociat din societate

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra obligației colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă distribuirii de bunuri din patrimoniul societății către fostul asociat L, în condițiile în care din actele aflate la dosarul cauzei nu reiese data transferului dreptului de proprietate pentru toate activele convenite fostului asociat la retragerea din societate.

În fapt, în luna februarie 2004, prin actul adițional autentificat sub nr.* s-a consemnat retragerea asociatului L din cadrul S.C.D și rambursarea celor 250 părți sociale cu titlu de drept de retragere din societate.

Conform Acordului de rambursare a părților sociale ce au aparținut asociatului retras L autentificat sub nr.*, fostului asociat i se cuvin la retragerea din societate terenuri, construcții și autoturism în valoare totală de lei, din care suma de lei reprezintă valoarea părții din activul net convenită la retragerea din societate, iar suma de lei reprezintă suma ce excede acestei valori.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că distribuirea bunurilor din patrimoniul societății către fostul asociat constituie o livrare de bunuri, respectiv o operațiune impozabilă și au calculat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art.128 alin.1 și alin.5, art.134 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că pentru suma de lei ce îi revine asociatului L la retragerea din societate, organul de inspecție fiscală a constatat în mod eronat că se datorează taxa pe valoarea adăugată, deoarece operațiunea de retragere din societate a asociatului nu reprezintă o livrare de bunuri și solicită anularea taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră ;

„Art.126 Sfera de aplicare

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată ; (...)

coroborate cu cele ale art.128 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră :

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia. (...)

(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei societăți comerciale către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a societății, constituie livrare de bunuri efectuată cu plată” ,

coroborate cu cele ale art.134 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

“(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu”.

Potrivit acestor prevederi legale, prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

Totodată se reține că orice distribuire de bunuri din activele unei societăți comerciale către asociații sau acționarii săi este de natura unei livrări de bunuri efectuate cu plată, taxa pe valoarea adăugată aferentă devenind exigibilă la data livrării respectivelor bunuri.

Din constatările organului de inspecție fiscală se reține că la data de 30.09.2003, înainte de majorarea capitalului social, capitalul propriu al societății era în sumă de lei, compusă din 10.000 lei capital social lei alte rezerve și lei profit.

Valoarea contabilă a activelor preluate în deplină proprietate de fostul asociat L, respectiv terenuri, construcții și autoturism era de lei, din care partea convenită fostului asociat conform cotei de participare la capitalul social se cifra la suma de lei.

Potrivit constatărilor organului de inspecție fiscală, pentru suma de lei reprezentând suma ce excede valorii activelor convenite fostului asociat din patrimoniul societății, societatea contestatoare a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei pe care a înregistrat-o în evidența contabilă în luna decembrie 2006 și a raportat-o în decontul aferent lunii ianuarie 2007. Totodată pentru suma de lei reprezentând valoarea părții din activul net convenită la retragerea din societate a fostului asociat, societatea contestatoare nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă, nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a raportat-o în decontul de TVA.

Din analiza Acordului de rambursare a părților sociale ce aparțin asociatului retras L nr.*, aflat la fila 107 din dosarul cauzei, se reține că fostul asociat preia din patrimoniul societății, anumite imobile, respectiv :

1. imobil situat în cadrul Complexului Comercial , galerie comercială în construcție,
2. imobil situat constituit din teren arabil de 10.000 mp,
3. imobil cu destinație de autoservire amplasat în Complexul agroalimentar
4. autoturism marca Daewoo înmatriculat sub nr

În ceea ce privește imobilul, constituit din teren arabil de 10.000 mp, se reține că transferul dreptului de proprietate asupra acestui activ nu se realizează la momentul încheierii Acordului de rambursare a părților sociale, respectiv 05.02.2004, **ci la o dată ulterioară printr - un act notarial separat**, așa cum se specifică la la pagina 4 din respectivul Acord de rambursare, potrivit căruia : ” *În ceea ce privește imobilul descris la pct.2, respectiv teren, se va încheia act notarial separat. (...) Subsemnatul L am luat act că urmează să devin proprietar asupra imobilelor descrise la pct.1 și pct.3 și asupra autoturismul descris la pct.4 (...)*”.

Referitor la operațiunea de distribuire de bunuri din activele unei societăți către asociați care se retag din societate în anul 2004, se reține că Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor a comunicat Direcției generale a finanțelor publice Brașov punctul său de vedere prin adresa nr.*, aflată în copie la fila 301 din dosarul cauzei, potrivit căruia :

“ *În conformitate cu prevederile art.128 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare în perioada respectivă, orice distribuire de*

*bunuri din activele unei societăți comerciale către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a societății, **constituie livrare de bunuri efectuată cu plată.***

Prin livrare de bunuri, potrivit prevederilor art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

*Potrivit prevederilor art.134 alin.3 din Codul fiscal, faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, **la data livrării de bunuri** sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute de lege.*

În ceea ce privește transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile și a autoturismului la care se face referire în adresa dvs., în opinia noastră, acesta este un efect al actului adițional autentificat în data de 05.02.2004 și se realizează la această dată.

*Totuși, pentru terenul arabil în suprafață de 10.000 mp., transferul dreptului de proprietate, în opinia noastră, **va interveni la momentul autentificării actului notarial de preluare cu titlu de proprietate a acestui imobil.***

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat stabilirea obligației societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă părții din activul net ce i se cuvine fostului asociat la retragerea din societate, pe constatarea potrivit căreia :”prin Acordul de rambursare autentificat sub nr., fostul asociat L preia în deplină proprietate ca persoană fizică cu drept de retragere din societate urmatoarele imobile : imobil în cadrul Complexului comercial, galerie comercială în construcție, imobil situat constituit din teren arabil de 10.000 mp., imobil cu destinație de autoservire amplasat în Complexul agroalimentar, autoturism marca Daewoo înmatriculat” fără să facă o analiză detaliată, pe fiecare activ convenit fostului asociat a datei transferului dreptului de proprietate, deși la pagina 4 din Acordul de rambursare, act care a fost avut în vedere de organele de inspecție fiscală este prevăzut expres acest aspect :” În ceea ce privește imobilul descris la pct.2, respectiv teren, se va încheia act notarial separat.”*

*Față de cele reținute mai sus și având în vedere că taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă terenului nu poate fi defalcată din totalul taxei pe valoarea adăugată stabilită de organul de inspecție fiscală, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră : “*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*” urmând să se desființeze parțial Decizia de impunere nr.* pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât*

cea care a întocmit decizia de impunere parțial desființată pentru aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii, în vederea stabilirii corecte a taxei pe valoarea adăugată datorate.

Impozit pe alte venituri ale persoanelor fizice

Referitor la suma de lei reprezentând :

- impozit pe alte venituri persoane fizice ;
 - majorări de întârziere aferente impozitului pe alte venituri persoane fizice ;
- Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra obligației societății contestatoare de a calcula impozit pe venit asupra sumei care excede valorii bunurilor din activul net al societății convenite fostului asociat, la momentul retragerii din societate a acestuia, în condițiile în care potrivit legii, subiect al impunerii este dobânditorul, respectiv persoana fizică.**

În fapt, în luna februarie 2004, prin actul adițional autentificat sub nr.* s-a consemnat retragerea asociatului L din cadrul S.C.D și rambursarea celor 250 părți sociale cu titlu de drept de retragere din societate.

Conform Acordului de rambursare a părților sociale ce au aparținut asociatului retras L autentificat sub nr.*, fostului asociat i se cuvin la retragerea din societate terenuri, construcții și autoturism în valoare totală de lei, din care suma de lei reprezintă valoarea părții din activul net convenită la retragerea din societate, iar suma de lei reprezintă suma ce excede acestei valori.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că pentru suma de lei care excede valorii din activul net convenite fostului asociat, societatea avea obligația aplicării prevederilor art.39 lit.a), art.40 alin.1 lit.b), art.41 lit.h), art.83 alin.2 și art.84 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a calculat impozit pe venit în sumă de 30.579 lei și majorări de întârziere în sumă de lei.

Societatea consideră eronate constatările organului de inspecție fiscală privind căroră sumele convenite asociaților la retragerea acestora din societate sunt venituri impozabile, nefiind avute în vedere prevederile Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal pentru detalierea art.83 alin.2 din Codul fiscal.

Societatea arată că a considerat diferența care excede valorii activului net convenită fostului asociat, drept cheltuielă nedeductibilă din punct de vedere fiscal, reîntregind profitul impozabil aferent anului 2004 cu această sumă, la care a aplicat cota de impozit pe profit de 25 %, ceea ce ar reprezenta dublă impozitare, atât la nivelul societății cât și la nivelul asociaților.

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*

(1) *Veniturile din investiții cuprind :*

a) *dividende;*

b) *venituri impozabile din dobânzi;*

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

Potrivit acestor prevederi legale, contravaloarea bunurilor reprezentând drepturile asociatului retras dintr-o societate comercială cu răspundere limitată, în conformitate cu prevederile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă **câștiguri din transferul titlurilor de valoare, subiectul impunerii fiind dobânditorul, respectiv persoana fizică retrasă din societate.**

Astfel, se reține că temeiurile legale în baza cărora organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății impozit pe venitul obținut de fostul asociat la retragerea din societate, respectiv art.39 lit.a), art.40 alin.1 lit.b), art.41 lit.h), art.83 alin.2 și art.84 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă cadrul general de impunere a veniturile obținute de o persoană fizică, or în situația retragerii unui asociat dintr-o societate comercială cu

răspundere limitată, contravaloarea bunurilor reprezentând drepturile asociatului retras, cuvenite pentru părțile sale sociale se încadrează în categoria venituri din investiții - câștiguri din transferul titlurilor de valoare, definite de art.65 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citat.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției legislație impozite directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice comunicat Direcției generale de soluționare a contestațiilor cu adresa nr.* înregistrată sub nr.*, aflată în copie la fila 355 din dosarul cauzei, potrivit căreia :

„(...) în situația retragerii unui asociat dintr-o societate comercială cu răspundere limitată, în conformitate cu prevederile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, cu modificările și completările ulterioare, sumele/contravaloarea bunurilor reprezentând drepturile asociatului retras, cuvenite pentru părțile sale sociale se pot încadra în categoria „venituri din investiții - câștiguri din transferul titlurilor de valoare”, potrivit prevederilor art.65 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Modalitatea de calcul, reținere și virare a impozitului este cea prevăzută la art.67 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Față de prevederile legale mai sus invocate și având în vedere că organul de inspecție fiscală a stabilit în mod eronat în sarcina societății contestatoare impozitul pe venit asupra câștigului realizat de fostul asociat L la retragerea acestuia din societate, urmează să se fie admisă contestația formulată de S.C. D pentru suma de lei reprezentând :

- impozit pe alte venituri persoane fizice
- majorări de întârziere aferente și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.* pentru respectiva sumă.

Impozit pe veniturile din dividende

Referitor la suma de lei reprezentând :

- impozit pe veniturile din dividende ;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende;

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația de a calcula impozit pe dividende asupra contravalorii bunurilor cuvenite conform cotelor de participare la capitalul social, la momentul retragerii din societate a unui asociat.

În fapt, în luna februarie 2004, prin actul adițional autentificat sub nr.* s-a consemnat retragerea asociatului L din cadrul S.C.D și rambursarea celor 250 părți sociale cu titlu de drept de retragere din societate.

Conform Acordului de rambursare a părților sociale ce au aparținut asociatului retras L autentificat sub nr.*, fostului asociat i se cuvin la retragerea din societate terenuri, construcții și autoturism în valoare totală de lei, din care suma de lei reprezintă valoarea părții din activul net convenită la retragerea din societate, iar suma de lei reprezintă suma ce excede acestei valori.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că pentru partea din activul net convenită fostului asociat L conform cotei de participare la capitalul social la retragerea acestuia din societate în sumă de lei, S.C.D avea obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe dividende, în baza prevederilor pct.7.2 din Ordinul nr.1078/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind fuziunea, divizarea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale, coroborat cu prevederile art.69 alin.1 lit.a) și art.71 alin.1 și alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a calculat impozit pe dividende în sumă de 10.971 lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei.

Societatea susține că noțiunea de dividend reglementată de Codul fiscal se referă la orice distribuire în bani sau în natură, drept consecință a deținerii unor titluri de participare, necuprinzând referiri la situația retragerii unor asociați din societate, motiv pentru care consideră că partea din activul net stabilită cu ocazia retragerii asociatului L din societate nu constituie dividend.

Societatea invocă în susținere prevederile art.67 alin.1 și art.167 alin.3 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, potrivit cărora se pot distribui dividende numai din profiturile determinate potrivit legii și nu și din activul net al societății și solicită anularea impozitului pe veniturile din dividende stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală .

În drept, în spetă sunt incidente dispozițiile art.7 pct.12, art. 69 alin.1 lit.a), art.70 alin.3, art.71 alin.1 și alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data retragerii asociatului, potrivit cărora :

“ Art.7 pct.12 *dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică [...]*

Art.69 Definirea veniturilor din investiții

(1) *Veniturile din investiții cuprind :*

a) *dividende; (...)*

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, **precum și părțile sociale.**

Art.70 Stabilirea venitului din investiții

(3) În cazul transferului dreptului de proprietate asupra părților sociale, câștigul din înstrăinarea părților sociale se determină ca diferență pozitivă între prețul de vânzare și valoarea nominală/prețul de cumpărare. Începând cu a doua tranzacție, valoarea nominală va fi înlocuită cu prețul de cumpărare, care include și cheltuielile privind comisioanele, taxele aferente tranzacției și alte cheltuieli similare justificate cu documente.

ART. 71

Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub forma de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cota de 5% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub forma de dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.

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

c) în cazul câștigului din transferul dreptului de proprietate asupra părților sociale și valorilor mobiliare în cazul societăților închise, obligația calculării și reținerii impozitului revine dobânditorului de părți sociale sau de valori mobiliare, în momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți.

Când dobânditorul de titluri de valoare nu este o persoană fizică română cu domiciliul în România, obligația de calcul și virare a impozitului revine persoanei fizice române cu domiciliul în România, care realizează venitul, dacă dobânditorul nu își desemnează un reprezentant fiscal în România.

Termenul de virare a impozitului pentru plătitorii de astfel de venituri este până la data la care se depun documentele pentru transcrierea dreptului de proprietate asupra părților sociale sau valorilor mobiliare, la registrul comerțului sau în registrul acționarilor, după caz, operațiune care nu se poate efectua fără justificarea virării impozitului la bugetul de stat ”.

Totodată, organele de inspectie fiscală, la stabilirea impozitului pe dividende au avut în vedere și prevederile pct.7.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1078/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind fuziunea, divizarea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale,

precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale, potrivit cărora :

“ 7.2. Calcularea, reținerea și virarea impozitului pe dividende

Se determină, se reține și se virează impozit pe dividende după ce a fost calculat impozitul pe profit/venit, pentru următoarele elemente :

- profit obținut în urma operațiunii de lichidare a societăților comerciale;
- capital social majorat prin utilizarea unor elemente de capitaluri proprii (diferențe provenite din reevaluarea imobilizărilor și a stocurilor, potrivit legii, sume înregistrate la rezerve din diferențe de curs valutar etc.);

- capitaluri proprii (activ net), constituite din profitul brut, potrivit prevederilor legale (rezerve legale, reduceri sau scutiri de impozit pe profit pentru profitul reinvestit etc.);

- capitaluri proprii (activ net), constituite în conformitate cu prevederile legale, fără ca sumele cuprinse în capitaluri să fie evidențiate în prealabil la venituri (diferențe provenite din reevaluarea imobilizărilor, diferențe de curs valutar din evaluarea disponibilităților în valută, diferențe din aplicarea cotei reduse pentru activitatea de export, subvenții pentru investiții etc.).

Pentru elementele de capital propriu (activ net), constituite din profitul net (rezerva statutară, alte rezerve, profitul net realizat în exercițiile precedente a cărui repartizare a fost amânată etc.), se calculează și se virează numai impozit pe dividende.

Înainte de încheierea lichidării societății comerciale, repartizarea capitalului propriu (activului net) între asociați/acționari reprezintă livrare de bunuri pentru activele în natură și este supusă taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 3 lit. d) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002, iar din punct de vedere al impozitului pe profit sau pe veniturile microîntreprinderilor este asimilată cu o valorificare a elementelor de activ”.

Potrivit acestor prevederi legale, dividendul reprezintă partea din profit care se plătește de persoana juridică unui asociat, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

Totodată se reține că noțiunea de dividend este definită și la art.67 alin.1 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, conform căruia : **“cota parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend ”**, iar la art.167 alin.3 din același act normativ, se specifică : **“nu se pot distribui dividende decât din profiturile determinate potrivit legii ”**.

Se reține că prevederile legale, invocate de organul de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală nr.* care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.* contestate, reglementează modul de determinare, reținere și virare a impozitului pe dividende după ce a fost determinat profitul în condițiile

legii și a fost calculat impozitul pe profit, or în cazul în speță organul de inspecție fiscală a procedat la impunerea valorii unor bunuri din activul net al societății, obținute de un fost asociat la retragerea părților sociale deținute de acesta și care nu se încadrează în categoria sumelor provenite din profiturile realizate, pentru care se datorează impozit pe dividende.

Așadar se reține că legiuitorul a tratat diferențiat cele două categorii de venituri, cele din dividende și cele din transferul dreptului de proprietate asupra părților sociale, în cazul în speță retragerea unui asociat fiind asimilată cu transferul părților sociale deținute către alți asociați.

Faptul că cele două categorii de venituri sunt diferite, rezultă și din tratamentul fiscal diferențiat stabilit de legiuitor.

În aceste condiții, se reține că pentru cota de bunuri din activul net al societății ce revine asociatului care se retrage din societate, transferând părțile sociale deținute altor asociați, nu se poate impune societății contestatoare, calcularea, reținerea și virarea impozitului pe dividende.

În concluzie, urmează să fie admisă contestația formulată de S.C. D pentru suma de lei reprezentând : lei - impozit pe veniturile din dividende și lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende și anularea parțială a deciziei de impunere nr.* pentru respectiva sumă.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art.67 alin.1 și art.167 alin.3 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, art.9 alin.1 alin.7 lit.s), art.27 alin.3 lit.b) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pct.9.14 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002, art.7 pct.21 lit.c), art.11 alin.1, art.21 alin.1, art.21 alin.4 lit.m), art.65 alin.1 lit.c) și art. 67 alin.3 lit.b), art.69, art.70, art.71, art.128 alin.1 și alin.5, art.134 alin.3, art.140 alin.1 și alin.3, art.145 alin.1 și alin.3 lit.a), art.156 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.7.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1078/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind fuziunea, divizarea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale, pct.22, pct.24 alin.2, pct.48, pct.50 alin.3 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, coroborate cu art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. D pentru suma de lei reprezentând :

- impozit pe profit suplimentar ;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar ;

- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulată de S.C. D pentru suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

3. Desființarea parțială a deciziei de impunere nr.* pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

4. Admiterea contestației formulată de S.C. D pentru suma de lei reprezentând :

- impozit pe alte venituri persoane fizice ;

- majorări de întârziere aferente impozitului pe alte venituri persoane fizice ;

- impozit pe veniturile din dividende ;

- majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende și anularea parțială a deciziei de impunere nr.* pentru respectiva sumă.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la comunicare.