



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia 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. 205 /2010
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.A. din .X. , înregistrată la Agenția Națională de Administrare
Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor sub nr.**906838/01.X.2010**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..

S.C. .X. S.A. din .X., Str. X, nr. 107, codul unic de înregistrare RO .X., este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J16/.X./1991, iar la data depunerii contestației, figurează la poziția nr. X din anexa nr.2 din O.M.E.F. nr.2400/2009 pentru actualizarea marilor contribuabili prevăzuți de Ordinul ministrului finanțelor publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. S.A. contestă **parțial** Decizia de impunere nr..X./31.X.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.X.2009, încheiate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X..

S.C. .X. S.A. contestă suma totală de **.X. lei** reprezentând :

- impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei**;
- majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată;
- TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de **.X. lei**;
- majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente TVA stabilită suplimentar de plată;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei**;
- majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv *14.X.2009* așa cum reiese din confirmarea de primire de la poștă, aflată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației respectiv *25.X.2010*, așa cum reiese din amprenta ștampilei registraturii D.G.F.P. .X. aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./31.X.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite

de inspecția fiscală, S.C. .X. S.A. invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

1.1. Referitor la punctul de lucru situat în .X., strada .X., nr.8, clădirile considerate de organele de inspecție fiscală drept clădiri neutilizate în scopul exploatării sunt în fapt active productiv – comerciale, drept pentru care societatea solicită considerarea amortizării acestora ca o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil. Societatea invocă faptul că pentru activele acestui punct de lucru de la .X. au necesitat efectuarea unor lucrări de compartimentare, amenajare și modernizare a construcțiilor existente și anume corp 1 – casa de locuit, corpul 2 – clădirea administrativă și corpul 3- clădirea administrativă. În vederea reducerii cheltuielilor de exploatare, a diminuării în special a cheltuielilor cu energia electrică, birourile au fost mutate în incinta Depozitului PVC în luna .X. 2009, după ce au fost amenajate birourile în depozitul nou. Organele de inspecție fiscală nu au ținut cont că, în perioada 2007-30.X.2009 și în prezent, clădirile și construcțiile de la .X. au fost utilizate pentru realizarea de venituri și reducerea de cheltuieli sau în scopuri administrative și le-au considerat în mod eronat active în afara exploatării.

Societatea invocă referitor la aceste clădiri că ele au fost utilizate în scop productiv – comercial și dovedește acest lucru cu:

- situația stocurilor de profile și accesorii depozitate în aceste construcții;
- situația vânzărilor efectuate la punctul de lucru .X. în perioada 2007-2009;
- în depozit s-au amenajat birourile și standul de prezentare pentru a reduce cheltuielile de exploatare;
- ordinele de deplasare a salariaților care au fost cazați în spațiile din clădirea principală și clădirile administrative – spații de cazare existente în clădirile din punctul de lucru .X..

La punctul de lucru .X. clădirile au fost amenajate în conformitate cu cerințele impuse de către producătorul profilelor PVC și accesorilor aferente .X. .X. .X. .X. deoarece S.C. .X. S.A. este distribuitor al acestora, clauzele contractuale impunând respectarea standardelor impuse de către producător, iar în perioada .X. 2007-.X. 2009 veniturile totale realizate din

vânzarea PVC și a accesoriilor acestora la acest punct de lucru au fost în valoare de .X. lei.

Societatea invocă faptul că, având în vedere documentele prezentate și anexate la dosarul cauzei, aceste clădiri – construcții sunt active productiv-comerciale și au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, fapt pentru care societatea *solicită diminuarea bazei de impozitare a TVA cu suma de .X. lei ce reprezintă contravaloarea lucrărilor de amenajare la aceste construcții și clădiri, și a acordării dreptului de deducere a TVA în valoare de .X. lei, și anularea majorărilor de întârziere calculate în sumă de .X. lei și a penalităților de întârziere calculate în sumă de .X. lei.*

Ca urmare a celor enunțate referitor la activele pentru care amortizarea în sumă de .X. lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă fiscal, *societatea solicită anularea impozitului pe profit suplimentar determinat în sumă de .X. lei, a majorărilor de întârziere aferente acestuia în sumă de .X. lei și a penalităților de întârziere în sumă de X lei.*

1.2. Referitor la dobânzile aferente creditelor utilizate pentru următoarele achiziții :

- teren în suprafață de .X. mp situat în comuna .X., strada .X., numărul 8, precum și construcțiile aflate pe acesta în suprafață de .X. mp;

- teren în suprafață de .X. mp situat în .X.-X, cartier .X.;

- teren în suprafață de X mp situat în comuna X – județul .X., societatea invocă faptul că aceste credite au fost acordate de bănci comerciale din România pentru achiziționarea acestor terenuri pe baza unei documentații complexe, pentru a realiza venituri suplimentare, pentru a realiza profit, în scopul dezvoltării activității S.C. .X. S.A.

Societatea invocă prevederile Codului fiscal art.23 alin.4 prin care: *“Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în norme, și cele care sunt garantate de stat, cele aferente împrumuturilor obținute de la instituțiile de credit române sau străine, instituțiile financiare nebancale, de la persoanele juridice care acorda credite potrivit legii precum și cele obținute în baza obligațiilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată nu intră sub incidența prezentului articol ”* – deci sunt deductibile fiscal.

Societatea invocă prevederile pct.56 secțiunea 7 reguli de evaluare din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care prevede faptul că, entitățile pot (nu este o obligație) să includă în costul de achiziție al activelor imobilizate achiziționate (care includ și terenurile) și dobânzile bancare aferente creditelor contractate de la bănci comerciale pentru achiziția acestora: **“56. - (1) Dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație poate fi inclusă în costurile de producție, în măsura în care aceasta este legată de perioada de producție. În cazul includerii dobânzii în valoarea activelor, aceasta trebuie prezentată în notele explicative.”**

Ca urmare a celor enunțate, societatea consideră suma de .X. lei drept cheltuieli cu dobânzile înregistrate corect și legal, a le considera deductibile fiscal, a diminua baza de impunere cu această sumă, a anula impozitul pe profit determinat suplimentar de către organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei și a anula majorările de întârziere în sumă de .X. lei.

1.3. Referitor la faptul că societatea a procedat în mod nelegal revenind asupra repartizării profitului exercițiului financiar al anului 2007, respectiv diminuând suma repartizată la dividende cu .X. lei, drept pentru care organele de inspecție fiscală au determinat suplimentar față de cele înregistrate în contabilitate, un impozit pe dividende în sumă de .X. lei și a calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, S.C. .X. S.A. consideră că această revenire s-a făcut în favoarea societății comerciale, motivând că au fost îmbunătățiți indicatorii de solvabilitate, lichiditate și de echilibru financiar.

Societatea invocă faptul că Hotărârea A.G.A. de a modifica repartizarea profitului exercițiului financiar al anului 2007 a fost statutară și conformă cu prevederile Legii nr.31/1991 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. S.A. a achitat în termenul legal impozitul pe dividende repartizate din profitul net al anului 2007 în sumă de .X. lei, deși aceste dividende nu au fost ridicate de acționari, datorită situației financiare a companiei.

Prin stabilirea obligației de plată suplimentare drept impozit pe dividende organele fiscale se substituie acționarilor hotărând destinația profitului net obținut de societate în anul 2007 încălcând prevederile Legii

nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea consideră că O.M.E.F. nr.2374/2007 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene a fost emis în vederea restricționării posibilității agenților economici de a menține profitul în contul 117 “rezultatul reportat” și a repartiza la dividende sume suplimentare din profitul anului anterior.

Prin modificarea indicatorilor de echilibru financiar la 31.X.2007, 31.X.2008, societatea a prevenit intrarea în stare de incapacitate de plată și nu în ultimul rând a menținut societatea ca un bun contribuitor la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale și bugetul local.

Ca urmare a celor enunțate, societatea solicită diminuarea bazei de impozitare pentru plata impozitului pe dividende cu suma de .X. lei, și să se anuleze impozitul pe dividende suplimentar calculat în sumă de .X. lei și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

II. În urma inspecției fiscale desfășurată la S.C. .X. S.A., organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X., au constatat următoarele:

S.C. .X. S.A. este persoană juridică română, societate pe acțiuni, cu capital integral privat, care are ca obiect principal de activitate: comerț cu autoturisme și autovehicole ușoare.

Prin decizia de impunere nr. .X./31.X.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au stabilit debite suplimentare în baza următoarelor constatări din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./28.X.2009:

REFERITOR LA TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Verificarea a vizat perioada 01.X.2004-30.X.2009.

Din analiza și verificarea documentelor contabile înregistrate în evidența contabilă a S.C. .X. S.A., organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2005-2006 S.C. .X. S.R.L. a efectuat amenajări interioare și

exterioare la casa de protocol din cadrul locației .X. – punctul de lucru emitând către S.C. .X. S.A. facturi în sumă totală de .X. lei, reprezentând contravaloarea amenajărilor interioare și exterioare și alte lucrări de construcții cu **TVA deductibilă aferentă în sumă de .X. lei.**

Așa cum s-a precizat în Procesul verbal înregistrat sub nr. .X./11.X.2009 întocmit de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală casa de protocol pentru care s-au făcut amenajările interioare și exterioare nu este utilizată în scopul exploatării.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și drept urmare nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor de amenajări și lucrărilor de construcții în sumă de .X. lei.

Ca urmare a acestor deficiențe constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit pe perioada supusă verificării TVA suplimentară de plată în sumă totală de .X. lei pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu art.115 și art.120 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT

Verificarea a vizat perioada 01.X.2004-30.X.2009.

Deficiențele constatate în urma verificării de către organele de inspecție fiscală referitor la impozitul pe profit sunt :

1. Amortizarea calculată de societate pentru clădirile existente la punctul de lucru .X. nu a fost defalcată pe clădiri ci a fost înregistrată de societate în contabilitate având în vedere valoarea integrală a activului.

Așa cum s-a precizat în Procesul verbal înregistrat sub nr. .X./11.X.2009 întocmit de *Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală* singura construcție utilizată în scopul exploatării din cadrul activului .X. este hala de depozitare profile PVC, făcându-se astfel distincție între această hală și hala avută în vedere la calculul amortizării.

Hala avută în vedere la calculul amortizării a fost complet modernizată în perioada .X. 2006-X 2007, fiind reconstruită de la fundație.

Modernizările efectuate au fost înregistrate în contabilitate în contul 231 „*imobilizări corporale în curs*„.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a încălcat prevederile art.24 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ca urmare au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor cu amortizarea aferentă activului din **.X.** în sumă de **X lei**. Pentru acest impozit pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală în conformitate cu art.115 și art.120 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au calculat accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

2. În luna **.X.** 2005, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..**X./23.X.2006**, societatea a achiziționat teren în suprafață de **.X.** mp și construcțiile aflate pe acesta în suprafață de **.X.** mp situate în comuna **.X.**, strada **.X.**, nr.8. Prețul de achiziție a fost plătit de către S.C. **.X. S.A.** parțial din disponibilități bănești obținute în urma contractării de credite bancare, și pentru care a plătit dobânzi bancare pentru creditul contractat în sumă de **.X. lei**.

În anul 2006, societatea a mai achiziționat două terenuri astfel :

- un teren în suprafață de **.X.** mp situat în **.X.- .X.** conform contractului de vânzare-cumpărare nr..**X./30.X.2006**;
- un teren în suprafață de **.X.** mp situat în comuna **.X./** din județul **.X.** conform contractului de vânzare-cumpărare nr. **.X./19.06.2006.**

Pentru a plăti aceste achiziții, societatea a contractat credite bancare și a plătit dobânzi bancare în sumă totală de **.X./ lei** (**.X./ lei** + **.X./ lei**).

În urma celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că profitul impozabil al societății în perioada 2005-2009 a fost diminuat cu suma de **.X. lei** prin înregistrarea de cheltuieli cu dobânzile plătite la creditele contractate pentru achiziționarea de obiective de investiții neproductive fără ca acestea să fie înregistrate concomitent și în contul 722 « venituri din producția de imobilizări corporale ».

Prin neînregistrarea veniturilor din producția de imobilizări corporale aferente celor trei obiective de investiții, organele de inspecție fiscală au stabilit că, societatea a încălcat prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ca urmare au stabilit un *impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferent acestui impozit în sumă de .X. lei.*

REFERITOR LA IMPOZITUL PE DIVIDENDE

1. În luna .X. și X 2008, administratorul societății a ridicat avans din caseria societății suma de .X./ lei și respectiv suma de .X./ lei, sume pe care le-a justificat cu mai multe bonuri fiscale procurate la diverse stații de benzină.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că aceste sume nu își au justificarea ca fiind utilizate pentru nevoile societății, drept urmare sunt dividende pentru care societatea datorează impozit pe dividende și, ca urmare au calculat un impozit pe dividende în sumă de .X./ lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .X./ lei.

2. Situațiile financiare întocmite de societate la 31.X.2007 au fost depuse la Oficiul Registrului Comerțului .X. în vederea publicării în Monitorul Oficial sub nr. 903893/26.05.2008 cu repartizarea profitului în sumă de .X./ lei cu care societatea a încheiat exercițiul financiar al anului 2007, astfel:

- acoperirea pierderilor din anii precedenți -.X./ lei;
- alte repartizări prevăzute de lege – .X./ lei;
- dividende de plătit – .X./ lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 28.X.2008, societatea hotărăște modificarea repartizării profitului pentru aceeași sumă, dar diferențiat pe capitolele respective, astfel:

- acoperirea pierderilor din anii precedenți – .X./ lei;
- alte repartizări prevăzute de lege – .X. lei;
- dividende de plătit – .X. lei.

Față de acestea, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a procedat în mod nelegal revenind asupra repartizării profitului exercițiului financiar al anului 2007, respectiv a diminuat suma repartizată la dividende cu .X. lei, încălcând prevederile art.5 din O.M.E.F. nr.2374/2007 care modifică art.3 pct.17. din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Ca urmare a deficienței constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe dividende în sumă de .X. lei și au calculat *majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente acestui impozit pe dividende.*

Având în vedere cele două aspecte constatate la impozitul pe dividende s-a stabilit un impozit pe dividende în sumă totală de **.X. lei (.X./ lei + .X. lei)** și cu *majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei (.X./ lei + .X. lei).*

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

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, majorările de întârziere în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de 6 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea amortizării activelor aflate la punctul de lucru .X. în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă cu claritate situația de fapt.

Verificarea a vizat perioada 01.X.2007 - 30.X.2009.

În fapt, societatea contestatoare a înregistrat în perioada 2005-2009 în categoria cheltuielilor deductibile contravaloarea amortizării în sumă de .X. lei aferentă clădirilor și construcțiilor existente la punctul de lucru .X., constând în 8 imobile din care cele mai importante sunt o casă de locuit și odihnă formată din 7 apartamente pentru cazare și clădirea administrativă.

Amortizarea calculată de societate pentru clădirile existente la punctul de lucru .X. nu a fost defalcată pe clădiri și a fost înregistrată în contabilitate în baza calculelor care au avut în vedere valoarea integrală a activelor.

Astfel, până la 31.X.2008 s-a avut în vedere valoarea de intrare a activului de .X. lei, iar în anul 2009 s-a avut în vedere valoarea reevaluată a activului de .X. lei, calculul amortizării făcându-se prin metoda liniară.

Prin Procesul verbal de control nr. .X./11.X.2009 încheiat de Serviciul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală s-a constatat că singura construcție utilizată în scopul exploatării din cadrul activului .X. este hala de depozitare profile PVC.

Organul de inspecție fiscală nu a recunoscut ca deductibilă suma reprezentând cheltuielile cu amortizarea activelor de la punctul de lucru .X. înregistrată în perioada 2007-30.X.2009, pe considerentul că întreg activul la care se face referire nu a fost utilizat în scopul realizării de venituri, având în vedere și Procesul verbal înregistrat sub nr. .X./11.X.2009 întocmit de *Direcția*

Generală Coordonare Inspecție Fiscală, motivând că societatea a încălcat prevederile art.24 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la cheltuielile cu amortizarea activului de la punctul de lucru .X. societatea invocă faptul că acesta a fost destinat desfășurării activității direct productive, de distribuție și comercializare a sistemelor de profile PVC și accesorii. De asemenea aceste clădiri au fost utilizate pentru depozitarea obiectelor de inventar ale societății, materialelor recuperabile, a materialelor pentru încălzire.

În susținerea cauzei societatea prezintă situația vânzărilor realizate în perioada 2007-30.X.2009, prin punctul de lucru .X..

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

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit art.21 alin.(3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

i) amortizarea, în limita prevăzută la [art. 24](#);

De asemenea, sunt aplicabile prevederile art. 24 alin.1,alin.3 și alin.4 lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

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

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

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

[...]

“ (4) Nu reprezintă active amortizabile:

g) casele de odihnă proprii, locuințele de protocol, navele, aeronavele, vasele de croazieră, altele decât cele utilizate în scopul realizării veniturilor.”

Totodată, prevederile art.24 alin.11 din același act normativ, precizează:

“11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

De asemenea sunt aplicabile prevederile punctului 70² din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

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

Prin prisma textelor de lege sus citate, se reține că pentru a fi încadrate ca deductibile fiscal cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Cu privire la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe se retine ca acestea au deductibilitate limitata in functie de conditiile prevazute la art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile normelor metodologice de aplicare a acestei legi, respectiv pentru a putea fi dedusa amortizarea unui mijloc fix acesta trebuie sa fie utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative. Amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune iar pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

De asemenea, se retine ca potrivit prevederilor aceluiași act normativ, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu reprezintă active amortizabile casele de odihnă proprii, locuințele de protocol, altele decât cele utilizate în scopul realizării veniturilor .

Or, în cazul cheltuielilor cu amortizarea imobilului situat în .X., str. .X., nr.8, din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspectie fiscală nr..X./28.X.2009, proces verbal de control nr..X./11.X.2009, se retine ca o parte din acest activ a fost utilizata "in scopul exploatarii" respectiv hala de depozitare profile PVC iar organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile cheltuielile cu amortizarea intregului activ pe motiv ca societatea nu a tinut o evidente separata a amortizarii pe fiecare mijloc fix in parte.

Prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata se mentioneaza ca trebuie facuta distinctie intre hala precizata in Procesal verbal inregistrat sub nr..X./11.X.2009 ca fiind singura cladire din activul .X. in exploatare si hala avuta in vedere la calculul amortizarii. De asemenea, se menționează că hala avută în vedere la calculul amortizării a fost complet modernizată în perioada .X. 2006 – mai 2007, fiind reconstruita de la fundatie modernizarile fiind inregistrate in contul 231 "imobilizari corporale in curs" de unde se concluzioneaza ca *"intreg activ .X. avut in vedere la calculul amortizarii nu a fost utilizat in scopul realizarii de venituri..."*

Societatea sustine ca acest activ a fost destinat desfășurării activității direct productive, de distribuție și comercializare a sistemelor de profile PVC și accesorii, pentru depozitarea obiectelor de inventar ale societății, materialelor recuperabile, a materialelor pentru încălzire si ca in perioada .X. 2007 – .X. 2009 veniturile totale realizate din vanzarea profilelor PVC si accesoriilor acestora la punctul de lucru .X. au fost în valoare de .X. lei .

Având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili cu claritate situatia mijloacelor fixe care au fost avute in vedere la calculul amortizarii in suma de .X. lei aferenta activului situat in localitatea .X., respectiv daca intreg activul nu a fost utilizat in scopul realizarii de venituri sau numai o parte din acesta, pentru impozitul pe profit in suma de .X. lei stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestata ca urmare a considerarii ca nedeductibile la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli urmeaza a se face aplicatiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră : ***"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"*** coroborate cu prevederile pct.X.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Astfel, se va **desființa Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **nr..X./31.X.2009** emisă de organele de inspecție fiscală ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., pentru **suma de .X. lei** reprezentând **impozit pe profit suplimentar de plată**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze pe aceeași perioadă la reanalizarea cheltuielilor cu amortizarea pe fiecare mijloc fix amortizabil situat la punctul de lucru .X. și să aplice prevederile legale menționate mai sus cu privire la deductibilitatea amortizării în funcție de situația de fapt ce va fi constatată.

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul se va desființa **Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **nr..X./31.X.2009** și pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu dobânzile aferente creditelor contractate în sumă totală de .X. lei, în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă că acestea au analizat dacă creditele au fost utilizate în scopurile pentru care au fost contractate și dacă reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, societatea contestatoare a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal în **perioada 2005-2009** cheltuielile cu dobânzile în sumă totală de **.X. lei** aferente creditelor bancare ce au fost utilizate pentru achiziția unor imobilizări corporale de natura terenurilor și clădirilor, astfel:

- conform contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./23.X.2005, societatea a achiziționat teren în suprafață de .X. mp și clădirile aflate pe acesta în suprafață

de .X. mp, situat în comuna .X., strada .X., nr.8 – cheltuielile cu dobânzile aferente creditelor bancare plătite pentru acest activ fiind în sumă de .X. lei;

- conform contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./30.X.2006, societatea a achiziționat un teren în suprafață de .X. mp situat în .X.-.X., cartier .X. – cheltuielile cu dobânzile aferente creditelor bancare plătite pentru acest activ fiind în sumă de .X./ lei;

- conform contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./19.06.2006, societatea a achiziționat un teren în suprafață de .X. mp situat în comuna .X./, județul .X. – cheltuielile cu dobânzile aferente creditelor bancare plătite pentru acest activ fiind în sumă de .X./ lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că profitul impozabil al societății în perioada 2005-2009 a fost diminuat cu suma de .X. lei prin înregistrarea pe cheltuieli deductibile a dobânzilor plătite la creditele bancare contractate pentru achiziționarea de obiective de investiții neproductive „fără ca acestea să fie alocate în valoarea investițiilor prin înregistrarea concomitentă în contul 722 „venituri din producția de imobilizări corporale””.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei în baza prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe considerentul că aceste cheltuieli cu dobânzile sunt aferente unor investiții neproductive, iar societatea trebuia să înregistreze concomitent sumele în cauză și în contul 722 „venituri din producția de imobilizări corporale””.

Societatea invocă faptul ca achiziționarea acestor terenuri și clădiri a avut ca scop creșterea și diversificarea activității companiei, pentru a realiza venituri suplimentare, de a crea noi locuri de muncă, însă datorită crizei economico-financiare aceste investiții au fost sistate până la reluarea creșterii economice.

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

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

La art. 21 alin.1 si alin.3 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede ca :

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la [art. 23](#)”.

Cu privire la cheltuielile cu dobânzile, la art.23 alin.1 și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că :

„ (1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

[...]

(4) Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în norme, și cele care sunt garantate de stat, cele aferente împrumuturilor obținute de la instituțiile de credit române sau străine, instituțiile financiare nebancare, de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii, precum și cele obținute în baza obligațiunilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol.”

La pct. 56 alin.(1) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene se prevede că:

“(1) Dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație poate fi inclusă în costurile de producție, în măsura în care aceasta este legată de perioada de producție. În cazul includerii dobânzii în valoarea activelor, aceasta trebuie prezentată în notele explicative.”

Potrivit acestor dispoziții legale profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile

neimpozabile, iar cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Cheltuielile cu dobânzile bancare pot fi incluse în costurile de producție în măsura în care aceasta este legată de perioada de producție sau pot fi incluse în valoarea activelor și ca au deductibilitatea limitată potrivit prevederilor art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală reiese că societatea a contractat credite bancare cu care a achiziționat o serie de terenuri și clădirile situate pe acestea.

Din contestație reiese că, scopul acestor achiziții este acela de creștere și diversificare a activității societății și implicit de realizare de venituri suplimentare și de a crea noi locuri de muncă.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat ca fiind deductibile fiscal cheltuielile efectuate ca urmare a contractării acestor credite bancare, pe considerentul că achiziționarea de terenuri și clădiri efectuate de societate din credite, nu sunt productive, respectiv societatea nu desfășoară activități pe aceste terenuri, respectiv în aceste clădiri, cu excepția halei – depozit de profile PVC și accesorii.

De asemenea, se reține că, organele de inspecție fiscală nu au analizat obiectul contractelor de creditare în vederea stabilirii scopului pentru care au fost contractate aceste credite, respectiv dacă au fost cheltuieli în vederea desfășurării activității societății.

Totodată, organele de inspecție fiscală, nu au analizat dacă cheltuielile efectuate cu achiziționarea terenurilor și clădirilor cu ajutorul creditelor bancare sunt în concordanță cu obiectivul contractelor de creditare, precum și condițiile limitative de deductibilitate a cheltuielilor de aceasta natura, potrivit prevederilor legale, fapt pentru care, organul de soluționare nu se poate pronunța dacă societatea a utilizat aceste credite în scopul pentru care au fost obținute.

Pe cale de consecință, organul de soluționare nu se poate pronunța nici asupra cheltuielilor cu dobânzile generate de creditele obținute de la unitățile bancare, în sensul dacă acestea sunt sau nu deductibile atâta timp

cât nu se cunoaște dacă creditele au fost utilizate în scopul pentru care au fost obținute.

Având în vedere cele precizate, se va desființa Decizia de impunere nr..X./31.X.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, pentru impozitul pe profit **în sumă de .X. lei** stabilit suplimentar prin considerarea ca nedeductibilă fiscal a sumei de .X. lei reprezentând cheltuielile cu dobânzile aferente creditelor bancare, potrivit prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care menționează: **“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”**, urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze contractele de credit și în funcție de cele constatate la analiză să stabilească dacă acestea au fost utilizate pentru scopul pentru care au fost obținute, dacă au fost utilizate în scopul desfășurării activității societății și pe cale de consecință să stabilească caracterul deductibilității sau nedeductibilității cheltuielilor cu dobânzile aferente conform prevederilor legale în vigoare pe perioada verificată.

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./31.X.2009 și pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

3. Referitor la TVA în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă lucrărilor de investiții efectuate la punctul de lucru .X., facturate contestatoarei în perioada 2005-2006.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SA drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă unui număr de 6 facturi fiscale emise de SC .X. SRL în perioada 2005-2006 reprezentând lucrări de amenajări interioare și exterioare în sumă totală de .X. lei efectuate la punctul de lucru situat în localitatea .X. pe considerentul că societatea contestatoare a efectuat aceste lucrări la casa de protocol, obiectiv ce nu a fost utilizat în scopul obținerii de venituri și nu a obținut autorizația de construcție necesară în vederea efectuării acestora.

Organele de inspectie fiscală au stabilit astfel taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată pe perioada 2005-2006 în sumă de .X. lei în baza art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, alineat care nu este aplicabil spetei pe perioada respectiva.

Facturile nr.X din 18.07.2005, nr.X/18.07.2005, nr. X/18.07.2005, nr.X/18.07.2005, nr.X/01.X.2005, nr.X/01.X.2006 în sumă totală de .X. lei emise de către .X. S.R.L., au fost înregistrate în contabilitatea S.C. .X. S.A. în contul 231 „imobilizări corporale în curs,, analitic .X. și în contul 4426 „TVA deductibilă”.

Prin contestatia formulata societatea susține ca lucrările de amenajare a construcțiilor aferente punctului de lucru din .X. au fost efectuate în scopul obtinerii de venituri , aratand urmatoarele:

- la punctul de lucru .X. clădirile au fost amenajate în conformitate cu cerințele impuse de către producătorul profilelor PVC și accesoriilor aferente .X. .X. .X. .X. deoarece S.C. .X. S.A. este distribuitor al acestora, clauzele contractuale impunând respectarea standardelor impuse de către producător;
- imobilul principal a fost considerat de către inspectori „ casa de protocol”, în realitate la parterul acestei clădiri este amenajat Showroom-ul în care se prezintă sistemele de tâmplărie PVC, iar etajul nu a fost amenajat și este utilizat pentru cazarea salariaților aflați în delegație la .X. și București contribuind la diminuarea cheltuielilor de cazare a salariaților aflați în delegație.

- in perioada .X. 2007 – .X. 2009 veniturile totale realizate din vanzarea profilelor PVC si accesoriile acestora la acest punct de lucru au fost in valoare de .X. lei

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2005-2006, care precizează:

“ 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;”

De asemenea, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.8 lit.a) din același act normativ, care stipulează:

“(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. Beneficiarii serviciilor prevăzute la [art. 150](#) alin. (1) lit. b) și [art. 151](#) alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit [art. 155](#) alin. (4);” deci, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și serviciile respective iar aprecierea probelor referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil trebuie făcută, în primul rând, de organul de inspecție fiscală.

Din documentele existente la dosarul cauzei, nu rezultă cu claritate dacă lucrarile facturate contestatoarei de catre SC .X. SRL conform celor 6 facturi emise in perioada 2005-2006 reprezintă lucrări de constructii, de amenajari interioare si exterioare efectuate in exclusivitate la o casa de protocol situată în .X. ce nu a fost utilizata în scopul unor activitati productive legate de obiectul de activitate al societatii si pentru care trebuia să detina autorizatie de constructie.

Astfel, se reține ca organele de inspecție fiscală în stabilirea caracterului nedeductibil al TVA aferentă achizițiilor de bunuri materiale și servicii utilizate în lucrările de amenajare a construcțiilor aferente complexului din .X. efectuate de către societatea contestatoare, nu au verificat îndeplinirea de către aceasta a tuturor condițiilor, impuse de legea fiscală precum si scopul pentru care au fost efectuate aceste lucrari, la ce obiective, nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni pe care societatea

contestatoare le-a susținut ca argumente, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente și invocând articole din legea fiscală care nu-și găsesc aplicațiunea în situația în speță pe perioada verificata, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ” coroborat cu pct.X.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr..**X./31.X.2009** emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., Activitatea de inspecție fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de inspecție fiscală contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri materiale și servicii utilizate în lucrările de amenajare a complexului din .X., în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea acestora având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil trebuie făcută, în primul rând, de organul de inspecție fiscală.

Referitor la accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Decizia de impunere nr..**X./31.X.2009** a fost desființată, aceasta se va

desființa și pentru **suma de .X. lei**, reprezentând accesorii aferente TVA, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

4. Referitor la suma de X lei reprezentând :

- **.X. lei - impozit pe venituri din dividende ;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului**

pe venituri din dividende, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe veniturile din dividende, în condițiile în care societatea nu avea dreptul să revină asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului pe anul 2007 și să diminueze suma repartizată ca dividend după data depunerii la Oficiul Registrului Comerțului .X. a situațiilor financiare anuale.

În fapt, conform Hotărârii A.G.A. din **12.X.2008**, societatea a repartizat din profitul net al anului 2007 suma de .X./ lei pe destinații, din care suma de .X./ lei drept dividende.

Situațiile financiare la data de 31.X.2007 au fost depuse la Oficiul Registrului Comerțului .X. în vederea publicării în Monitorul Oficial sub nr. 903893/26.05.2008.

Societatea în data de 28.X.2008 în baza hotărârii A.G.A. hotărăște modificarea repartizării profitului diminuând suma repartizată la dividende cu **.X. lei**, de la **.X./ lei** la **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a constituit, declarat și nu a achitat impozitul pe veniturile din dividende în sumă de **.X. lei** aferent diferenței de **.X. lei** repartizată din profitul net realizat conform situațiilor financiare pe anul 2007 încheiate, aprobate și depuse la O.R.C. .X., încălcând prevederile art.65 alin.1 lit.a) și art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.65 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că :

“ Definirea veniturilor din investiții

(1) Veniturile din investiții cuprind:

a) dividende (...) “,

coroborat cu art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“ Reținerea impozitului din veniturile din investiții

*(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată 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-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor**”*,

Dividendele reprezintă, potrivit art.7 alin.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare **“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”** pe baza bilanțului contabil anual și a contului de profit și pierderi.

Potrivit prevederilor legale sus citate, societatea avea obligația de a calcula, declara și vira impozitul pe veniturile din dividende pentru sumele distribuite din profitul net realizat în perioada verificată.

Din textul de lege mai sus menționat, societății îi revine obligația de a calcula și reține impozitul pe veniturile sub formă de dividende în cotă de 16% cu termen de plată până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata acestora, iar în cazul dividendelor distribuite și care nu au fost plătite acționarilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende trebuia plătit până la 25 ianuarie inclusiv a anului următor.

Se reține că, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că societatea contestatoare nu avea dreptul să mai revină asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului, pe motiv că au încălcat prevederile pct.222 alin.4 din O.M.F.P.nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene astfel cum a fost modificat de pct.17 din O.M.F.P. nr. 2374/12.12.2007 privind modificarea și completarea O.M.F.P.nr.1752/2005.

Potrivit acestui text de lege: „(4) **Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 "Repartizarea profitului" = 106 "Rezerve". Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 "Rezultatul reportat", de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații legale. Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende convenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii. Entitățile nu pot reveni asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului.”**

De asemenea, la art.V din același act normativ se stipulează:

“ Prevederile prezentului ordin se aplică începând cu situațiile financiare ale exercițiului financiar 2007.”

Din textele de lege enunțate mai sus se reține că, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de Hotărârea A.G.A. din 28.08.2008 întrucât au considerat că societatea contestatoare a încălcat prevederile pct.222 alin.4 din O.M.F.P.nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene astfel cum a fost modificat de pct.17 din O.M.F.P. nr. 2374/12.12.2007 privind modificarea și completarea O.M.F.P.nr.1752/2005, *pe considerentul că nu avea dreptul să mai revină asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului aferent exercițiului financiar al anului 2007.*

Raportat la Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la care face trimitere societatea contestatoare și care constituie **dreptul comun**, se reține că O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene constituie **act normativ special**, dispozițiile acestuia aplicându-se cu prioritate față de cele ale legii care constituie cadrul comun.

Argumentul societății referitor la faptul că a schimbat repartizarea profitului net prin diminuarea sumei repartizate pentru plata dividendelor și creșterea altor rezerve cu suma de .X. lei în scopul acoperirii necesarului de fond de rulment, asigurării fluxului de lichidități necesar desfășurării normale a activității în anul 2008, 2009 și în viitor, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât actele normative menționate nu disting cu privire la acest aspect. Potrivit principiului de drept consacrat acolo unde legea nu distinge, nici interpretul nu poate să o facă.

*Pe cale de consecință, având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale în vigoare, contestația formulată pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată, în temeiul art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „**Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.**”*

*În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea majorărilor de întârziere aferente impozitului pe dividende în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principale**”.*

Având în vedere că, prin prezenta decizie s-a respins capătul de cerere pentru impozitul pe dividende de plată în suma de .X. lei, urmează să se respingă și pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende, stabilite în baza prevederilor art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele reținute și în temeiul art.115, art.120 alin.1, art.216 alin.1și alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, art.19 alin.1, art.21 alin.1și alin.3 lit.i și h, art.24 alin. 1și alin.3, alin.4 lit.g, art 11, art.65 alin.1, art.67 alin.1, art.145 alin.3 lit.a, alin.8 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,cu modificările și completările ulterioare, pct.56 alin.1, pct.222 alin.4 din O.M.F.P.nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, coroborat cu pct. 12.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. S.A. pentru suma totală de X lei reprezentând :

- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilite suplimentar în sumă de .X. lei;

- majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

2. Desființarea Deciziei de impunere nr..X./31.X.2009 pentru suma de X lei reprezentând :

- impozit pe profit în sumă de .X. lei ;

- accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei ;

- TVA stabilit suplimentar de plată în sumă de .X. lei ;

- accesoriile aferente TVA în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza, pe aceeași perioadă și pentru aceleași debite și accesorii, în funcție de cele precizate în cuprinsul deciziei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel București, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X