

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
 Direcția generală de soluționare a contestațiilor

DECIZIA nr. I 2008
privind soluționarea contestației depusa de
SC R SA

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili asupra contestației formulată de **SC R SA** împotriva deciziei de impunere din 21.02.2008 încheiată de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală.

Contestația are ca obiect suma totală reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată de plată
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- impozit pe profit
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice
- majorări de întârziere aferente impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data primirii deciziei de impunere din 21.02.2008, respectiv 22.02.2008, conform semnăturii și stampilei societății aplicată pe adresa Direcției generale de administrare a marilor contribuabili și de data înscrisă pe plicul postal cu care a fost expediată contestația, respectiv 23.03.2008.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și art. 209 alin. (1) lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de

soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra contestației.

I. SC R SA contesta decizia de impunere din 21.02.2008 emisa de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala, precizând următoarele:

Referitor la prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a constata si stabili in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare aferente perioadei ianuarie – noiembrie 2002:

Potrivit dispozitiilor tranzitorii cuprinse la art. 231 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, „termenele in curs la data intrarii in vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand au inceput sa curga”.

Prin urmare, pentru a aprecia asupra perioadei care putea fi supusa inspectiei fiscale, precum si a dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare, urmeaza a fi avute in vedere normele legale in vigoare la momentul la care a inceput sa curga termenul de prescriptie cu privire la fiecare obligatie fiscala.

In acest sens, actul normativ care reglementa la nivelul anului 2002 modalitatea de efectuare a controlului fiscal si determinarea termenelor de prescriptie, era Ordonanta Guvernului nr. 70/1997.

Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala si din mentiunile deciziei de impunere din 21.02.2008, inspectia fiscala efectuata la SC R SA s-a desfasurat in perioada 14.11.2007 – 15.02.2008, fiind supusa verificarii activitatea societatii aferenta perioadei 01.01.2002 – 31.12.2006, desi cel putin pentru perioada 01.01.2002 – 14.11.2002 se implinise deja termenul de prescriptie extinctiva si nu a intervenit vreun caz legal de suspendare sau intrerupere a prescriptiei.

Din aceasta perspectiva, avand in vedere dispozitiile art. 98 din Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala aveau obligatia, prealabil efectuarii controlului si intocmirii actelor administrativ fiscale atacate sa stabileasca, in raport de textele de lege aplicabile, perioada care poate fi supusa verificarii.

Astfel, *in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata*, potrivit dispozitiilor Legii nr. 345/2002, in vigoare la nivelul anului 2002, societatea avea obligatia sa achite taxa pe valoarea adaugata datorata, potrivit decontului intocmit lunar pana la data de 25 a lunii urmatoare nasterii pretinsei creante fiscale.

Prin urmare, in ceea ce priveste stabilirea diferentelor de TVA, momentul la care a inceput sa curga termenul de 5 ani in interiorul caruia pot fi stabilite obligatii fiscale in sarcina contribuabilului, este in raport de dispozitiile art. 21 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva.

In consecinta, fata de imprejurarea ca inspectia fiscala a fost initiata la data de 14.11.2007, iar actul administrativ fiscal prin care s-au stabilit diferentele suplimentare a fost comunicat societatii in luna februarie 2008, rezulta ca orice pretinse debite suplimentare aferente anului 2002, mai precis perioadei de pana la sfarsitul lunii noiembrie 2002, erau prescrise la momentul efectuarii controlului si intocmirii actelor administrativ fiscale contestate.

Avand in vedere cele de mai sus societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei pentru taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente si penalitati de intarziere aferente, obligatii fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala pentru perioada iulie – noiembrie 2002.

In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent anului 2002, avand in vedere data la care a fost primita decizia de impunere si data inceperii inspectiei fiscale, rezulta ca pentru perioada ianuarie – noiembrie 2002 dreptul organului fiscal de a stabili diferente suplimentare era prescris, astfel incat pentru acest interval, nu pot fi retinute sumele stabilite cu titlu de obligatii fiscale suplimentare.

Totodata, aceste aspecte au influentat si modul de calcul al sumelor accesorii calculate pentru debitele suplimentare, motiv pentru care se impune recalcularea acestora, tinandu-se cont de perioada pentru care a intervenit prescriptia dreptului de a constata si stabili obligatii fiscale suplimentare.

Astfel, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei pentru impozitul pe profit si accesoriile aferente.

In ceea ce priveste impozitul pe dividende, avand in vedere aceleasi norme tranzitorii cuprinse in Codul de procedura

fiscala, pentru a stabili termenele de prescriptie a dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare aferente veniturilor rezultate din dividende, trebuie avute in vedere dispozitiile Ordonantei Guvernului nr. 70/1997, in vigoare la momentul adoptarii Hotararii Adunarii Generale a Asociatilor din 05.04.2002, respectiv prevederile art. 21 lit. b, potrivit caruia prescriptia incepe sa curga la data ultimului termen de plata a impozitului, daca legea nu prevede obligativitatea depunerii unei declaratii.

Plata impozitului de 5% a fost efectuata in data de 20.05.2002. Aceasta rezulta si din decizia de impunere, organul de inspectie fiscala calculand majorari de intarziere incepand cu data de 20.05.2002 si penalitati de intarziere de 10% pentru neretinerea impozitului. Or, de la acel moment a inceput sa curga termenul de prescriptie, acesta implinindu-se in data de 20.05.2007.

Chiar si potrivit Ordonantei Guvernului nr. 26/1995 privind impozitul pe dividende, in vigoare la momentul adoptarii Hotararii Adunarii Generale a Asociatilor din 05.04.2002 se impune aceeasi solutie.

Prin urmare, fata de aspectele retinute de organele de inspectie fiscala in sensul ca prin Hotararea Adunarii Generale a Asociatilor din 05.04.2002, societatea ar fi procedat la distribuirea si plata dividendelor catre asociati, rezulta ca termenul de 5 ani prevazut de Ordonanta Guvernului nr. 26/1995 incepe sa curga la momentul adoptarii hotararii mai sus mentionata, ceea ce conduce la concluzia ca la momentul efectuarii inspectiei fiscale nu mai puteau fi stabilite debite suplimentare in ceea ce priveste acest tip de impozit.

Chiar in raport de termenul avut in vedere de organul de inspectie fiscala care a procedat la calcularea obligatiilor fiscale accesorii incepand cu data de 20.05.2002, in ceea ce priveste prescriptia dreptului de a stabili impozit suplimentar pe dividende, concluzia este aceeaasi fata de norma legala aplicabila, termenul de 5 ani implinindu-se , in acest caz, la data de 20.05.2007.

In ceea ce priveste penalitatea de 10%, aceasta a fost calculata de organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art. 17 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002, act normativ care a intrat in vigoare incepand cu data de 01.01.2003, ulterior datei scadente a impozitului pe dividende stabilit de organele de inspectie fiscala, aceasta neputand sa actioneze retroactiv.

Organele de inspectie fiscala nu mai aveau dreptul de a stabili o diferenta suplimentara de impozit pe dividende anterior datei

de 31.12.2002, perioada ianuarie – decembrie 2002 fiind perioada prescisa.

Avand in vedere cele de mai sus, societatea solicita admiterea contestatiei pentru impozitul pe dividende si majorari de intarziere aferente.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

1. Este gresita solutia organelor de inspectie fiscala care au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adaugata deductibila aferenta perioadei 2004 – 2006, in realitate operatiunile de inchiriere de bunuri imobile desfasurate de societate indeplinind toate conditiile prevazute de lege pentru a fi incluse in sfera de aplicabilitate a TVA deductibila.

Norma generala in ceea ce priveste dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este reprezentata de art. 126, art. 145 alin. (1) din Codul fiscal care reglementeaza conditiile in care ia nastere dreptul de deducere, precum si de prevederile art. 145 alin. (8) care stabilesc cerintele ce trebuie indeplinite pentru a exercita efectiv dreptul de deducere.

Analizand cuprinsul documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala la data efectuarii inspectiei fiscale, precum si normele legale incidente in raport de natura operatiunii generatoare a taxei pe valoarea adaugata dedusa de societatea, se poate observa ca operatiunea de inchiriere a spatiilor comerciale de catre societate constituie o prestare de servicii efectuata cu plata in sensul art. 126 din Codul fiscal; prestarea serviciilor a fost efectuata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1) din Codul fiscal; prestarea de servicii a rezultat din una din activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2); societatea a facut dovada ca detine facturi fiscale completate conform prevederilor art. 155 alin. (8) din Codul fiscal si ca achizitiile de servicii au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

In consecinta, avand in vedere ca dreptul contribuabilului de a deduce taxa pe valoarea adaugata achitata constituie regula generala in materie, exceptiile fiind in mod expres si limitativ prevazute de lege, precum si in raport de indeplinirea in speta a tuturor cerintelor legale necesare exercitarii de catre societate a dreptului de deducere, rezulta ca este nelegala diminuarea TVA rezultata din facturile aferente achizitionarii serviciilor de inchiriere efectuate in perioada 2002 – 2006.

Măsura recalculării și diminuării TVA deductibile aferente perioadei 2004 – 2006 este justificată de organele de inspecție fiscală în raport de împrejurarea că, potrivit dispozițiilor art. 141 alin. (2) lit. k din Codul fiscal raportat la prevederile art. 126 lit. c, operațiunile de arendare, concesiune și închiriere de bunuri imobile sunt scutite de TVA fără drept de deducere.

Este adevărat că, o dată cu modificarea, în anul 2003, a prevederilor art. 9 din Legea nr. 345/2002 și ulterior prin adoptarea Codului fiscal, operațiunea de închiriere a bunurilor imobile a fost inclusă în sfera operațiunilor scutite de obligația de plată a TVA, legea neacordând nici posibilitatea deducerii TVA, însă scutirea avută în vedere de legiuitor cu privire la aceste operațiuni nu este dintre acelea care operează prin efectul legii, nefiind reglementată de o normă imperativă de vreme ce aplicarea regimului de scutire a fost lăsat la liberă apreciere a persoanei impozabile.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 141 alin. (3) din Codul fiscal se instituie o excepție de la regula cuprinsă în capitolul IX din Codul fiscal care reglementează operațiunile scutite de plată TVA, acordând posibilitatea prestatorilor de servicii de a opta pentru regimul de taxare.

Prin urmare, rezulta că natura operațiunii precum și deductibilitatea TVA trebuie apreciate în raport de opțiunea persoanei impozabile care a prestat activitatea de închiriere deoarece în măsura în care i se recunoaște acestuia dreptul de a opta pentru regimul de taxare și implicit de a colecta și vira către stat TVA aferentă acestor operațiuni, este obligatoriu să i se recunoască și platitorului dreptul de a-și deduce taxa pe valoarea adăugată astfel achitată.

În ceea ce privește modalitatea de opțiune a persoanelor impozabile pentru aplicarea regimului de taxare, aceasta putea fi realizată, potrivit legii, fie tacit prin aplicarea în continuare a regimului de taxare, fie expres prin transmiterea unei notificări în acest sens către organul fiscal competent, potrivit pct. 42 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Având în vedere prevederile pct. 42 alin. (3) din actul normativ mai sus menționat, intenția legiuitorului este una neechivocă, atât în ceea ce privește distincția pe care o face între persoanele care la momentul 1 martie 2003 desfășurau activități de închiriere pentru care aplicau TVA și persoanele neînregistrate ca platitori de TVA la acel moment, precum și în ceea ce privește

posibilitatea celor dintai de a opta tacit pentru continuarea regimului de taxare, continuand sa colecteze TVA aferenta acestei activitati.

Solutia legislativa este una logica avand in vedere ca in ceea ce priveste persoanele care desfasurau activitati de inchiriere si erau platitori de TVA la momentul includerii acestei operatiuni intre cele scutite de obligatia platii TVA, opereaza o prezumtie de continuare a activitatii in regim de taxare, motiv pentru care pentru a beneficia de scutire, aceasta optiune este aceea care trebuie expres notificata si nu cea a aplicarii TVA.

In ceea ce priveste aplicabilitatea dispozitiilor cuprinse la art. 141 pct. 38 alin. (60) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, invocate de organele de inspectie fiscala, urmeaza sa observati ca acestea au intrat in vigoare abia la inceputul anului 2007, neputand fi avute in vedere in ceea ce priveste stabilirea de catre societate a TVA achitata si dedusa mai inainte de acest moment.

Chiar admitand prin absurd ca aceste dispozitii normative ar putea fi avute in vedere in stabilirea TVA deductibila aferenta operatiunilor de inchiriere de bunuri imobile, se poate observa ca nici din analiza acestui text de lege nu se desprinde o conditionare a aplicarii regimului de taxare de depunere notificarii. Mai mult, acest text largeste posibilitatea furnizorului (locatorului de imobile) de a opta tacit pentru taxarea acestor operatiuni pana la data aderarii.

In masura in care leguitorul ar fi dorit sa conditioneze aplicarea regimului de taxare de depunerea notificarii, respectiv de manifestarea optiunii in forma scrisa, ar fi procedat intocmai ca in situatia inversa reglementata de pct. 38 alin. (7) din normele metodologice, care stabilesc in mod expres ca aplicarea scutirii este permisa numai dupa depunerea notificarii cu privire la anulara optiunii de taxare.

In consecinta, in ceea ce priveste manifestarea expresa a optiunii de aplicare a taxei pe valoarea adaugata operatiunilor de inchiriere a bunurilor imobile, in deplina concordanta cu opinia Directiei generale de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat din cadrul Ministerului Finantelor Publice, depunerea notificarii ulterior inceperii aplicarii regimului de taxare nu poate anula optiunea de taxare a operatiunilor respective, aceasta fiind numai o conditie formala. Legea contine prevederi clare prin care se subliniaza ca regimul de taxare se aplica de la data inscrisa in notificare si nu de la data depunerii notificarii.

Se retine, prin urmare caracterul pur formal al notificarii si predominanta exprimarii tacite a vointei de a opta pentru aplicarea TVA. Un argument in sustinerea acestor aspecte fiind si acela ca regimul de taxare urmeaza a se aplica de la data inscrisa in notificare si nu de la data depunerii notificarii, ceea ce inseamna ca taxarea opereaza exclusiv in virtutea exprimarii tacite a optiunii de taxare si ca notificarea, ca manifestare expresa, nu are un caracter declarativ, ci doar confirmativ.

Toate contractele de inchiriere in discutie au fost incheiate inainte de data aderarii, respectiv 31.12.2006 si au fost utilizate si ianinte de 01.03.2003 in acelasi regim.

Pentru a putea justifica masura diminuarii TVA deductibila aferenta operatiunilor de inchiriere in raport de incidenta pct. 44 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa constate, in baza unor dovezi temeinice in acest sens, ca in speta a fost vorba despre o aplicare eronata a TVA pentru o operatiune scutita.

Or, de vreme ce pentru operatiunile de inchiriere prevazute in cuprinsul art. 141 alin. (2) lit. k din Codul fiscal, textul instituie o exceptie de la aplicarea obligatorie a scutirii, acordand posibilitatea exercitarii dreptului de optiune pentru aplicarea TVA, rezulta ca in ceea ce priveste aceste activitati nu poate opera nici prezumtia ca TVA a fost facturata in mod eronat.

In consecinta, nefiind vorba despre o scutire care sa opereze prin efectul legii, independent de vointa partilor, rezulta ca organele de inspectie fiscala nu puteau retine incidenta dispozitiilor art. 44 din normele metodologice, cata vreme nu s-a facut nici o dovada cu privire la optiunea prestatorului de servicii in sensul aplicarii scutirii.

Dispozitiile privitoare la obligatia beneficiarilor de a solicita stornarea facturilor si de a refuza plata facturii, sunt incidente exclusiv in situatia in care scutirea se aplica in mod obligatoriu fara nici o exceptie, deoarece numai in aceste conditii se poate retine ca beneficiarul ar putea aprecia in ce masura TVA a fost eronat facturata.

In caz contrar, in situatia in care nu exista nici un text de lege care sa instituie obligatia comunicarii catre beneficiar a notificarii privind optiunea de taxare, iar in ceea ce priveste regimul de taxare opereaza prezumtia optiunii tacite, prezumtie intarita atat de documentele justificative (facturi), cat si de continuitatea activitatii

taxabile, rezulta ca nu se poate retine incidenta dispozitiilor pct. 44 din normele metodologice si implicit a obligatiei beneficiarului de a solicita stornarea facturilor.

Fata de imprejurarea ca legea nu prevede in sarcina beneficiarului obligatia si nici dreptul de a solicita furnizorului dovada notificarii si nici obligatia de a prezenta un astfel de document cu ocazia controlului fiscal, rezulta ca sarcina efectuarii acestor verificari apartine organelor fiscale, intrucat acestora le revine obligatia de verificare a corectitudinii aplicarii TVA de catre furnizor. Aceasta competenta este atribuita organului fiscal de art. 32 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, iar aceasta verificare trebuia realizata prin intermediul controlului incrucisat, reglementat de dispozitiile art. 97 din Codul de procedura fiscala. Neluarea in considerare a acestui aspect de catre organele de inspectie fiscala a condus la o incalcare a obligatiilor de exercitare a rolului activ, obligatie care ii incumba potrivit art. 6, art. 7, art. 64 si art. 105 din Codul de procedura fiscala.

2. Este gresita solutia organelor de inspectie fiscala si in ceea ce priveste majorarea bazei de impozitare a TVA prin stabilirea unui debit suplimentar aferent primelor de asigurare facturate utilizatorilor, in realitate aceasta operatiune fiind scutita de TVA in temeiul dispozitiilor art. 9 din Legea nr. 345/2002, reluate in cuprinsul art. 141 din Codul fiscal.

In ceea ce priveste cadrul general care reglementeaza modalitatea de constituire si evidentiere a bazei de impozitare a TVA, acesta este dat de dispozitiile art. 18 din Legea nr. 345/2002, pentru perioada anterioara intrarii in vigoare a Codului fiscal si de prevederile art. 137 din Codul fiscal, dupa adoptarea acestui act normativ.

Norma citata constituie norma generala, exceptiile fiind instituite initial in cuprinsul art. 9 din Legea nr. 345/2002 si ulterior preluate de dispozitiile art. 141 din Codul fiscal, care prevad expres si limitativ operatiunile scutite de obligatia de plata a TVA.

In ceea ce priveste operatiunile analizate, acestea au fost desfasurate de societate in temeiul contractului de agent de asigurare cu SC A SA si intra sub incidenta prevederilor art. 141 lit. d din Codul fiscal.

Prin urmare, fata de imprejurarea ca potrivit textului de lege invocat, operatiunile efectuate de societate beneficiaza de scutirea instituita expres de actele normative aplicabile, rezulta ca

societatea nu avea obligatia includerii in baza de impozitare a TVA a cheltuielilor cu asigurarea decontate utilizatorilor si in consecinta nici obligatia de colectare a TVA.

Operatiunile desfasurate de societate in baza contractului de agent de asigurari incheiat cu SC A SA reprezinta activitati de asigurare si nicidecum operatiuni de leasing, aspect care rezulta cu certitudine atat din analiza documentelor prezentate de societate, cat si din interpretarea textelor legale care reglementeaza in materia asigurarilor.

Astfel, pentru a aprecia asupra calitatii societatii de agent de asigurare, precum si in vederea corectei calificari a operatiunilor efectuate, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa aiba in vedere dispozitiile cuprinse in Legea nr. 32/2000.

Or, in conditiile in care a facut dovada atat a incheierii contractului de agent, cat si desfasurarii activitatilor de asigurare in conformitate cu obiectul de activitate si in baza tuturor autorizatiilor prevazute de lege, rezulta ca in mod gresit au retinut organele de inspectie fiscala imprejurarea ca operatiunile analizate nu au fost desfasurate de catre societate in calitate de intermediar in asigurari si in consecinta, sumele facturate clientilor pentru aceste servicii nu beneficiaza de scutirea de TVA instituita de dispozitiile art. 9 din Legea nr. 345/2002 si art. 141 alin. (2) lit. b din Legea nr. 571/2003.

Pe de alta parte, apreciind asupra calitatii de agent de asigurari a societatii, organele de inspectie fiscala si-au depasit competentele stabilite de lege, singura institutie cu atributii de control in domeniul asigurarilor fiind Comisia de Supraveghere a Asigurarilor.

Raportat la prevederile art. 9 lit. f din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997, invocate de organele de inspectie fiscala, obligatia societatii de leasing de asigurare a bunului nu este de natura a inlatura dreptul locatarului/utilizatorului de a accepta ca societatea de leasing sa actioneze in calitate de agent in vederea incheierii contractului de asigurare si pe cale de consecinta de a opta, in baza art. 5 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 care permite alegerea asiguratorului, pentru incheierea contractului direct intre agent si asigurator.

De asemenea, motivarea inspectorilor fiscali conform careia societatea nu a putut avea calitatea de intermediar intre utilizatori (persoanele fizice si juridice) si asigurator (SC A SA) intrucat politele au fost incheiate pe numele societatii care avea calitate de asigurat este o interpretare eronata a dispozitiilor legale.

Astfel, nici Legea nr. 32/2000 si nici dispozitiile fiscale relevante (Legea nr. 345/2002 si Legea nr. 571/2003) nu fac nici o referire expresa cu privire la calitatea de agent a societatii si legatura juridica existenta intre aceasta si bunurile si/sau serviciile care fac obiectul asigurarii si cu atat mai mult nu instituie o interdictie pentru agentul de asigurari de a-si asigura propriile bunuri.

In atare conditii, legea nu distinge si, in consecinta, nici interpretul acesteia nu trebuie sa distinga, astfel incat se impune concluzia ca scutirea mentionata la art. 9 alin. (2) lit. e din Legea nr. 345/2002 (pentru perioada 2002 – 2003) si, respectiv pentru perioada incepand cu data de 01.01.2004, cea prevazuta de art. 141 alin. (2) lit. b din legea nr. 571/2003 este aplicabila indiferent de cine are calitatea de proprietar al bunului asigurat.

3. In urma recalcularii de catre organele fiscale a TVA aferenta lunii decembrie 2002 a rezultat o TVA de rambursat. Avand in vedere acest fapt, TVA stabilita suplimentar pentru anul 2003 se va diminua cu aceasta suma, ducand totodata si la diminuarea majorarilor de intarziere si penalitatilor de intarziere aferente acestui debit.

4. Totodata, societatea contesta modul de calcul al accesoriilor calculate pentru debitele suplimentare, solicitand recalcularea acestora, tinandu-se cont de lunile in care a inregistrat TVA de rambursat.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au calculat accesorii la intreg debitul stabilit suplimentar, netinand cont de faptul ca in anumite luni a inregistrat TVA de rambursat.

Referitor la impozitul pe profit:

1. Cu privire la sumele achitate de societate cu titlu de cotizatii catre UNSRL sau catre alte asociatii profesionale, in mod corect SC R SA a dedus cheltuielile efectuate cu acest titlu, acestea reprezentand cheltuieli aferente veniturilor impozabile in sensul dispozitiilor art. 9 din Legea nr. 414/2002 si al prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Avand in vedere finalitatea pentru care au fost infiintate organizatiile profesionale in cadrul carora societatea avea calitatea de membru, precum si obiectivele principale ale acestor entitati juridice, printre care acelea de a apara si reprezenta interesele

companiilor romanesti de leasing si de a promova cele mai recente concepte, tehnici si metode din industria de leasing, rezulta ca afilierea societatii la aceste organisme profesionale indeplineste cerintele legale pentru a fi calificata drept o activitate desfasurata in scopul producerii de venituri.

Un argument in plus in acest sens este si acela care se extrage din analiza activitatii asociatilor profesionale in domeniul legislativ, atat UNSRL cat si ASLR sustinand activ interesele companiilor romane si exprimand acele puncte de vedere bazate pe practica actuala ce trebuie luate in considerare in procesul de elaborare a reglementarilor. In acest sens, pentru a sprijini activitatea companiilor de leasing, ambele organizatii s-au implicat in mod eficient in procesul de elaborare a legislatiei aferente acestui domeniu.

2. In ceea ce priveste TVA inclusa in cadrul cheltuielilor deductibile fiscal, urmare a unei pretinse calculari a TVA deductibila pe baza de pro rata, situatiile in care potrivit legii taxa pe valoarea adaugata se deduce pe baza de pro rata sunt prevazute de art. 147 pct. 5 din Codul fiscal.

Astfel cum rezulta din analiza operatiunilor desfasurate de societate, aceasta nu s-a aflat in situatia deducerii taxei pe valoarea adaugata pe baza de pro rata, textele legale invocate de organele de inspectie fiscala nefiind incidente in cauza.

Societatea nu a colectat TVA aferenta primelor de asigurare si nu a dedus TVA aferenta achizitiilor pentru aceleasi servicii, acestea urmand regimul de scutire instituit de art. 9 din Legea nr. 345/2002 si art. 141 alin. (2) pct. b din Legea nr. 571/2003 si in consecinta nu a efectuat deduceri pe baza de pro rata cu privire la operatiunile de leasing, care sunt distincte de operatiunile de servicii de intermediere in asigurari.

3. Referitor la pierderile rezultate din creante, considerate cheltuieli nedeductibile de catre organele de inspectie fiscala, suma pentru care societatea si-a exercitat dreptul de deducere reprezinta soldul nerecuperat de pe contul principal aferent unui contract pentru care bunul a fost furat in anul 2003, iar societatea de asigurari nu a acordat despagubiri.

In consecinta, in mod corect, initial suma reprezentand contravaloarea acestui bun, a fost inregistrata in conformitate cu prevederile art. 21 din Codul fiscal, pe cheltuieli deductibile reprezentand soldul nerecuperat de pe contul principal, acest aspect

fiind pe deplin dovedit de mentiunile din nota contabila care atesta scoaterea din gestiune a bunului furat, inregistrata in 2003.

Ulterior, in anul 2005, bunul a fost recuperat si apoi instrainat, conform facturii, suma astfel obtinuta fiind inscrisa in factura prin care bunul a fost vandut si inregistrat ca venit impozabil.

Prin stabilirea in sarcina societatii a unui impozit pe profit suplimentar fara ca la baza constatarilor sa existe documente justificative de natura sa intemeieze masura astfel dispusa, organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile art. 7 alin. (2) si art. 64 din Codul de procedura fiscala.

4. In ceea ce priveste provizionale constituite de societate asupra creantelor detinute impotriva debitorilor, in conformitate cu prevederile art. 21 lit. g, art. 22 din Legea nr. 571/2003, societatea a constituit, aferent exercitiului financiar 2005, provizioane , iar 25% din aceasta a reprezentat suma reprezentand suma maxima pe care societatea putea sa o constituie in conformitate cu cerintele instituite de Legea nr. 571/2003.

Cu toate acestea, desi pentru aceasta creanta in parte societatea indeplinea cerintele legale necesare constituirii provizioanelor, dreptul de deducere a fost exercitat numai pentru suma rezultata din constituirea provizioanelor pentru un numar de patru clienti ai societatii.

5. Cu privire la cheltuielile de amortizare reprezentand 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe amortizabile, avand in vedere prevederile art. 24 alin. (2) si art. 21 lit. i din Codul fiscal, pentru a putea calcula baza de impozitare a impozitului pe profit si pentru a putea proceda la diminuarea cheltuielilor deductibile cu sumele aferente pretinsei pierderi a facilitatii fiscale, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa stabileasca in prealabil natura mijlocului fix, precum si regimul de amortizare aplicabil in cauza.

Pentru a justifica aplicabilitatea art. 24 alin. (12) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa-si motiveze solutia in raport de natura mijlocului fix fata de care urmeaza a fi determinata inclusiv durata normala de utilizare, precum si sa indice care sunt documentele justificative ce au fost avute in vedere pentru a aprecia incadrarea in situatia „pierderii unei facilitati fiscale”.

Pe de alta parte, in ceea ce priveste suma reprezentand „pierderea facilitatii fiscale”, aferent anului 2004, organele de inspectie fiscala au considerat-o ca si cheltuiala nedeductibila pentru perioadele in care aceasta a fost dedusa, neincluzand in acelasi an

2004, si cheltuiala deductibila din punct de vedere fiscal, cu amortizarea fiscala aferenta reintregirii valorii mijlocului fix si a retrarii amortizarii.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stornat in anul 2006 aceasta cheltuiala si nu in perioada 2004 – 2006, perioada in care mijlocul fix a fost supus amortizarii, aceeasi fiind situatia si in ceea ce priveste suma aferenta anului 2005, care trebuie sa beneficieze de acelasi tratament.

Societatea solicita si recalcularea accesoriilor aferente diferentelor stabilite suplimentar de catre organele de inspectie fiscala, urmand a se tine cont de impozitul pe profit achitat in plus. Sumele achitate in plus, care vor fi luate la calculul accesoriilor, sunt cele evidentiata in fisa analitica pe platitor aflate in evidentele organului fiscal.

Referitor la impozitul pe dividende:

Astfel cum rezulta din documentele puse la dispozitie de subscrisa pe parcursul inspectiei fiscale, a rezultat in mod neechivoc imprejurarea ca sumele analizate au facut obiectul unei majorari de capital, reprezentand prin urmare profit incorporat in capitalul social si nicidecum dividende distribuite catre asociati, astfel cum in mod gresit au constatat organele de inspectie fiscala.

Acestea ar fi trebuit sa constatae ca aplicabile in speta erau dispozitiile Ordonantei Guvernului nr. 70/1994, potrivit carora impozitul aferent profitului incorporat in capitalul social se impoziteaza cu un procent de 5%.

Potrivit mentiunilor cuprinse in hotararea AGA, suma nu a fost niciodata inregistrata ca dividend in contabilitatea societatii, tratamentul fiscal aplicat fiind acelasi cu cel aplicat sumei neta rezultata dupa impozitarea conform Ordonantei Guvernului nr. 70/1994.

Toate aceste aspecte sunt confirmate si de mentiunile cuprinse in registrul jurnal al societatii, potrivit caruia suma a fost transferata din contul 107 – „rezultatul reportat” in contul 456 – „decontari cu actionarii/asociatii privind capitalul” si nu in contul 457 – „dividende de plata”, asa cum ar fi fost cazul daca sumele respective ar fi reprezentat dividend net.

Aceeasi a fost situatia si in cazul sumei care a fost de asemenea incorporata in capitalul social, potrivit notelor contabile.

Argumentarea organelor de inspectie fiscale nu poate fi primita nici in raport de mentiunile hotararii AGA in sensul distribuirii dividendului net, cuprinsul acestora urmand a fi interpretat potrivit vointei reale a actionarilor societatii, iar nu in sens literar tocmai in scopul de a stabili obligatii suplimentare in sarcina societatii.

In acest sens, practica si doctrina in materie s-au pronuntat in mod constant, stabilind ca actele juridice urmeaza a fi interpretate potrivit vointei reale a partilor iar nu intr-un sens literar care ar contraveni scopului pentru care acestea au fost incheiate.

Din aceasta perspectiva raportat la cele anterior mentionate, este evident ca vointa actionarilor a fost aceea de a majora capitalul social al societatii prin incorporarea profitului, avand in vedere operatiunile contabile efectuate in registrele contabile ale societatii.

Fata de natura sumelor in discutie, acestea urmeaza a fi impozitate la sursa Ordonantei Guvernului nr. 70/1994 in vigoare la data majorarii de capital, iar nu in raport de prevederile Ordonantei Guvernului nr. 26/1995 privind impozitul pe dividende.

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit, taxei pe valoarea adaugata si impozitului pe dividende:

Avand in vedere ca obligatiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscala nu sunt fundamentate in fapt si in drept, urmeaza sa fie inlaturate si obligatiile accesorii suplimentare, in virtutea principiului „accesoriul urmeaza regula principalului”.

Mai mult, din raportul de inspectie fiscala se poate observa ca in realitate au fost stabilite in sarcina societatii pe langa majorari de intarziere si dobanzi si penalitati de intarziere, in timp ce decizia de impunere stabileste in plus fata de impozitele suplimentare si alte obligatii sub denumirea generica de „majorari de intarziere”.

De vreme ce s-au stabilit prin decizia de impunere, ce reprezinta titlu de creanta, doar majorari de intarziere, nedatorate pentru aceleasi motive pentru care nu sunt datorate debitele principale, stabilirea in sarcina societatii a unor obligatii accesorii in lipsa unui temei legal sunt lipsite de fundament juridic.

Aceasta cu atat mai mult cu cat pentru fiecare dintre categoriile de obligatii accesorii au existat in perioada ce a facut obiectul controlului acte normative ce au reglementat cotele ce se

aplica bazei impozabile pentru determinarea majorarilor de intarziere, penalitatilor de intarziere si dobanzilor.

Chiar si prin absurd daca societatea ar datora obligatii fiscale, aplicarea unui tratament general pentru toate obligatiile accesorii face ca societatea sa fie in imposibilitatea de a verifica calculul corect al acestora.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 21.02.2007, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili au constatat urmatoarele:

Perioada verificata: **01.01.2002 – 31.12.2006.**

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

1. In perioada 2004 – 2006, SC R SA a inchiriat spatii in de la diverse persoane juridice cu destinatia de puncte de lucru.

Pentru un numar de 9 spatii inchiriate societatea a achitat si dedus TVA facturata de proprietari (locatori) in conditiile in care aceasta operatiune este scutita de TVA fara drept de deducere.

La solicitarea organelor de inspectie fiscale de a se face dovada ca locatorii au notificat la organele fiscale optiunea de colectare a TVA pentru operatiunea de inchiriere a spatiilor respective, societatea nu a putut face aceasta dovada.

Avand in vedere prevederile art. 126 alin. (4) lit. c si art. 141 alin. (2) lit. k din Legea nr. 571/2003, pct. 42 alin. (3), pct. 44 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, SC R SA avea obligatia sa refuze achitarea TVA facturata de locatori pentru prestarile de servicii din inchirieri, neavand drept de deducere pentru aceasta.

In timpul controlului societatea a solicitat locatorilor notificarile pentru optiunea de taxare cu TVA, fiind prezentate un numar de 15 notificari pentru spatiile inchiriate in perioada 2003 – 2006, unele avand specificata optiunea de taxare dupa data de 01.01.2007.

Avand in vedere prevederile pct. 38 alin. (6) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, in cazul in care, asa cum se arata in nota explicativa data de societate, locatorii care eventual au optat tacit pentru taxarea cu TVA pentru contractele incheiate inainte de 01.03.2003 aveau obligatia inregistrarii optiunii in termen de 90 de zile de la 01.01.2007.

In aceasta situatie societatea a prezentat o singura notificare.

- Prin urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la diminuarea TVA deductibila pentru perioada 2004 – 2006.

La calculul TVA nedeductibila nu a fost cuprinsa TVA aferenta facturilor emise de locatori, aferente spatiilor pentru care au fost prezentate de catre societate, notificari inregistrate pana la finele anului 2006, precum si notificarea efectuata in anul 2007 in termen de 90 de zile pentru cazul in care s-a optat tacit pentru taxare.

2. In perioada 2002 – 2004, SC R SA nu a colectat TVA aferenta veniturilor obtinute din refacturarea catre utilizatori a primelor de asigurare achitate catre SC A SA.

Asa cum rezulta din prevederile art. 18 alin. (2) din Legea nr. 345/2002, art. 137 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003, societatea avea obligatia includerii in baza de impozitare a TVA a cheltuielilor cu asigurarea decontate utilizatorilor si in consecinta, colectarea TVA aferenta, chiar daca asigurarea este facturata separat, intrucat aceasta face parte din baza de impozitare a operatiunii de leasing.

Operatiunea de facturare a politelor de asigurare catre utilizatori se incadreaza in operatiuni de leasing, respectiv in categoria prestarilor de servicii, potrivit art. 4 din Legea nr. 345/2002 si art. 129 din Legea nr. 571/2003.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat societatea prin refacturarea politelor de asigurare a efectuat o prestare de servicii si nu o operatiune de asigurare, avea obligatia colectarii TVA.

Intrucat SC R SA nu a colectat TVA la refacturarea politei de asigurare incheiata cu SC A SA, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei TVA.

In consecinta, pentru perioada 2002 – 2006, prin recalcularea TVA deductibila si TVA colectata a rezultat TVA suplimentar de plata, pentru care au fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

Referitor la impozitul pe profit:

Pentru anul 2002 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal astfel:

Suma reprezentand cotizatii achitate catre UNSRL a fost considerata cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu art. 4 alin. (1) lit. a din Hotararea Guvernului nr. 402/2000 si art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002.

Suma reprezentand TVA inclusa de SC R SA pe cheltuieli deductibile fiscal, urmare calcularii TVA deductibila pe baza de pro rata. Intrucat organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus eronat TVA pe baza de pro rata, aceasta cheltuiala este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit, conform art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002.

Prin recalcularea de catre organele de inspectie fiscala a profitului impozabil pentru anul 2002, a rezultat un profit fiscal suplimentar si un impozit pe profit suplimentar.

Pentru anul 2003 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal astfel:

Suma reprezentand cotizatii achitate catre UNSRL a fost considerata cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu art. 9 alin. (6) lit. d din Legea nr. 414/2002 modificata si completata prin Legea nr. 232/2003.

Aceasta suma depaseste echivalentul a 1.000 EUR annual prevazut de actul normative mai sus mentionat.

Suma reprezentand pierderi din creante a fost considerata cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002.

Pierderea reprezinta contravaloarea unui autoturism furat, pentru care societatea de asigurari nu a admis despagubiri.

Suma reprezentand TVA inclusa de SC R SA pe cheltuieli deductibile fiscal, urmare calcularii TVA deductibila pe baza de pro rata. Intrucat organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus eronat TVA pe baza de pro rata, aceasta cheltuiala este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit, conform art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002.

Prin recalcularea de catre organele de inspectie fiscala a profitului impozabil pentru anul 2003, a rezultat un profit fiscal suplimentar si un impozit pe profit suplimentar.

Pentru anul 2004 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal astfel:

Suma reprezentand TVA inclusa de SC R SA pe cheltuieli deductibile fiscal, urmare calcularii TVA deductibila pe baza de pro rata. Intrucat organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus eronat TVA pe baza de pro rata, aceasta cheltuiala este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit, conform art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Suma reprezentand pierderea facilitatii fiscale.

In anul 2004, potrivit art. 24 alin. (12) din Legea nr. 571/2003, societatea a dedus cheltuieli de amortizare reprezentand 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe amortizabile avand ca destinatie activitatea de leasing la data punerii in functiune a acestora.

Potrivit aceluiasi articol societatea avea obligatia sa pastreze in patrimoniu aceste mijloace fixe amortizabile cel putin o perioada egala cu jumătate din durata lor normala de utilizare.

Intrucat societatea a vandut mijloacele fixe pentru care a beneficiat de facilitatea fiscala sus mentionata, inainte de termenul stabilit de lege, suma reprezentand 20% din amortizarea dedusa la punerea in functiune a mijloacelor fixe vandute ulterior, reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal incepand cu data de la care a fost dedusa, potrivit art. 24 alin. (12) din Legea nr. 571/2003, modificata si completata prin Legea nr. 163/2005.

Prin recalcularea de catre organele de inspectie fiscala a profitului impozabil pentru anul 2004, a rezultat un profit fiscal suplimentar si un impozit pe profit suplimentar.

Pentru anul 2005 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal astfel:

Suma reprezentand cotizatii pentru asociatii profesionale (ASRL), cheltuiala nedeductibila fiscal potrivit art. 21 alin. (4) lit. s din Legea nr. 571/2003 modificata prin Ordonanta de urgenta nr. 24/2005.

Suma reprezentand provizioane nedeductibile fiscal.

Potrivit art.22 alin. (1) lit. c din Legea nr. 571/2003, contribuabilul avea dreptul la deducerea provizioanelor constituite intr-un procent de 25% incepand cu data de 01.01.2005, din valoarea creantelor asupra clientilor, inregistrate de catre contribuabil, care

indeplinesc cumulative urmatoarele conditii: sunt inregistrate dupa data de 1 ianuarie 2004, sunt neincasate intr-o perioada ce depaseste 270 zile de la data scadentei, nu sunt garantate de alta persoana, sunt datorate de o persoana care nu este persoana afiliata contribuabilului, au fost incluse in veniturile impozabile ale contribuabilului.

Valoarea creantelor care indeplineau cumulative conditiile enumerate mai sus a fost la data de 31.12.2005 suma pentru care societatea avea dreptul sa constituie un provision deductibil in procent de 25%.

Intrucat societatea a constituit un provizion deductibil reprezentand 100% din creantele care indeplineau cumulative conditiile prevazute de lege, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma reprezinta diferenta de provizion nedeductibil fiscal.

Suma reprezentand pierderea facilitatii fiscale.

In anul 2005, potrivit art. 24 alin. (12) din Legea nr. 571/2003, societatea a dedus cheltuieli de amortizare reprezentand 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe amortizabile avand ca destinatie activitatea de leasing, la data punerii in functiune a acestora.

Potrivit aceluiasi articol societatea avea obligatia sa pastreze in patrimoniu aceste mijloace fixe amortizabile cel putin o perioada egala cu jumătate din durata lor normala de utilizare.

Intrucat societatea a vandut mijloace pentru care a beneficiat de facilitatea fiscala sus mentionata, ianinte de termenul stabilit prin lege, suma reprezentand 20% din amortizarea dedusa la punerea in functiune a mijloacelor fixe vandute ulterior, reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal incepand cu data de la care a fost dedusa, potrivit art. 24 alin. (12) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

In anul 2005 societatea a recuperat autoturismul furat in anul 2003 si ca urmare, suma luata in calcul de organele de inspectie fiscala la cheltuieli nedeductibile, a fost reluata la venituri neimpozabile.

Prin recalcularea de catre organele de inspectie fiscala a profitului impozabil pentru anul 2005, a rezultat un profit fiscal suplimentar si un impozit pe profit suplimentar.

Pentru anul 2006 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal astfel:

Suma reprezentand cotizatii catre asociatii profesionale (ASRL), cheltuiala nedeductibila fiscal potrivit art. 21 alin. (4) lit. s din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

In anul 2006 societatea a vandut mijloace fixe pentru care a dedus cheltuieli de amortizare in anii 2004 – 2005, reprezentand 20% din valoarea de intrare a acestora, conform art. 24 alin. (12) din Legea nr. 571/2003, inainte de expirarea a jumatate din durata lor normala de utilizare.

Ca urmare a pierderii facilitatii fiscale societatea a majorat impozitul pe profit pe anul 2006.

Intrucat organele de control au recalculat obligatiile fiscale determinate de pierderea facilitatii fiscale in anii 2004 si 2005, la data punerii in functiune a mijloacelor fixe, asa cum s-a aratat in raportul de inspectie fiscala la anii respectivi, cheltuielile nedeductibile ale anului 2006 au fost diminuate.

Prin recalcularea de catre organele de inspectie fiscala a profitului impozabil pentru anul 2006, a rezultat o diminuare a profitului fiscal si o diminuare a obligatiei privind impozitul pe profit pe anul 2006.

In consecinta, pentru perioada 2002 – 2006, avand in vedere constatarile de mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit un profit impozabil suplimentar si un impozit pe profit suplimentar, pentru care au fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

Referitor la impozitul pe dividende:

- In anul 2002, prin Hotararea din data de 05.04.2002 s-a aprobat distribuirea din profitul anului 2001 astfel: suma pentru majorarea obligatorie a capitalului social, suma ce a fost impozitata de societate conform Ordonantei Guvernului nr. 70/1994; suma repartizata administratorului cu titlu de dividend prioritar; suma a fost distribuita actionarilor cu titlu de dividend net.

Tot in hotararea AGA din 05.04.2002 se face mentiunea ca dividendul net repartizat SC R SRL, va fi utilizat integral pentru

majorarea capitalului social, aceeași destinație având și o parte din dividendul distribuit celor doi acționari persoane fizice.

Din verificarea modului de impozitare a dividendelor s-a constatat că dividendul distribuit acționarului SC R SRL, persoană juridică, a fost impozitat cu un procent de 5%, contrar prevederilor art. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 26/1995.

În actul adițional la actul constitutiv al societății prin care s-a înregistrat la Registrul Comerțului majorarea capitalului social al societății, se face mențiunea că majorarea capitalului se face din dividendul aferent anului 2001.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe dividende datorat, stabilindu-se un impozit suplimentar, pentru care au fost calculate majorări de întârziere, penalități de întârziere și penalități pentru neretinererea impozitului la sursă, în procent de 10%.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. În ceea ce privește anul 2002:

Referitor la suma totală reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, impozit pe profit, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice și majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste obligații fiscale sunt datorate, în condițiile în care contestatoarea invocă faptul că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozite și taxe este prescris.

În fapt, prin decizia de impunere contestată, au fost stabilite în sarcina SC R SA obligații fiscale constând în taxa pe valoarea adăugată, impozit pe profit și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice pentru perioada 2002 –

2006, precum si accesorii aferente calculate pana la data de 15.02.2008.

Prin contestatia formulata, SC R SA sustine faptul ca in ceea ce priveste impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata , pentru perioada ianuarie – noiembrie 2002, iar in ceea ce priveste impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, pentru perioada ianuarie – decembrie 2002, dreptul organului fiscal de a stabili aceste obligatii fiscale era prescris, societatea precizand cuantumul obligatiilor fiscale mai sus mentionate si accesorii aferente, pentru aceste perioade.

Organele de inspectie fiscala au stabilit termenul de prescriptie potrivit prevederilor Ordonantei Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

In sustinerea contestatiei, SC R SA invoca prevederile art. 21 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997 privind Controlul fiscal si ale art. 231 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, mentionand faptul ca pentru a aprecia asupra perioadei care putea fi supusa inspectiei fiscale, precum si a dreptului organelor fiscale de a stabili in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare, urmeaza a fi avute in vedere normele legale in vigoare la momentul la care a inceput sa curga termenul de prescriptie cu privire la fiecare obligatie fiscala.

In drept, art. 231 “Dispoziții privind termenele” din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata precizeaza:

“Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”

Aceste dispozitii legale sunt dispozitii cu caracter general care reglementeaza situatia termenelor care au inceput sa curga sub imperiul legilor anterioare si pentru care legiuitorul a statuat ca raman supuse legilor vechi, ca exceptie expresa de la principiul neretroactivitatii.

De altfel, in acelasi sens sunt si considerentele Deciziei nr.V din 15 ianuarie 2007 pronuntata de Sectiile Unite ale Inaltei Curti de Casatie si Justitie, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, partea I, nr.732/30.10.2007, unde se precizeaza : “ *Din moment ce [...] organele fiscale pot efectua controale pe o perioada de 5 ani*

anteriori, adica si pentru raporturi juridice de drept fiscal nascute inainte de intrarea in vigoare, la 1 ianuarie 2004, a Codului fiscal, **este evident ca stabilirea diferentelor de impozit sau a altor obligatii fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuata in baza reglementarilor existente in momentul nasterii raportului juridic de drept fiscal, chiar daca actiunea de control se desfasoara in perioada in care sunt in vigoare dispozitiile Codului Fiscal.**

Sub acest aspect este de observat ca **dispozitiile Codului Fiscal, intrat in vigoare la data de 1 ianuarie 2004, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse controlului ce se efectueaza de catre organele fiscale, in vederea examinarii legalitatii deducerilor de taxa pe valoarea adaugata neputand fi astfel analizate, in conformitate cu principiul tempus regit actum, decat potrivit normelor legale aplicabile in momentul nasterii fiecarui raport juridic.** “

Avand in vedere perioadele verificate pentru impozitul pe profit, taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, anterior mentionate, norma legala in vigoare la data la care a inceput sa curga prescriptia extinctiva a dreptului acestora de a stabili obligatii fiscale este Ordonanta Guvernului nr.70/1997, privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care la art.21 precizeaza:

“Dreptul organelor de control fiscal sau, dupa caz, al serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale de a stabili diferente de impozite si majorari de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum si de a constata contraventii si a aplica amenzi si penalitati pentru faptele ale caror constatare si sanctionare sunt, potrivit legii, de competenta organelor de control fiscal sau, dupa caz, a serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, pentru o perioada impozabila, se prescrie dupa cum urmeaza:

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligatia depunerii declaratiei;

[...]”.

Cu privire la intreruperea si suspendarea termenului de prescriptie, art.22 din Ordonanta Guvernului nr.70/1997 precizeaza :

“Termenele de prescriptie prevazute la art. 21 se intrerup:

a) în cazurile si în conditiile stabilite de lege pentru intreruperea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

b) la data depunerii de catre contribuabil a declaratiei fiscale dupa expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data efectuarii de catre contribuabil a unui act voluntar de recunoastere a impozitului datorat, inclusiv plata integrala sau partiala a acestuia;

d) la data comunicarii, catre contribuabil, a unor diferente de impozit stabilite de organele fiscale sau, dupa caz, de serviciile de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, ca urmare a actiunilor de control.”, iar potrivit art. 23 din acelasi act normativ, *“termenele de prescriptie prevazute la art.21 se suspenda :*

a) în cazurile si în conditiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

b) pe timpul cât contribuabilul se sustrage, cu rea-credinta, de la efectuarea controlului fiscal;

c) cât timp contribuabilul, ca urmare a dispozitiilor organelor fiscale sau, dupa caz, a serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, remediaza deficientele sau îndeparteaza cauzele care împiedica desfasurarea controlului fiscal”.

Se retine ca organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere prevederile legale mai sus enuntate, apreciind ca sunt aplicabile dispozitiile Ordonantei Guvernului nr.92/2003, republicata, cu privire la prescriptie, acest act normativ fiind in vigoare la data desfasurarii actiunii de inspectie fiscala insa reglementarile existente in momentul nasterii raportului juridic de drept fiscal, respectiv perioada anului 2002, erau cele continute de Ordonanta Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal si dispozitiile art. 23 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, care precizeaza:

“(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata au fost stabilite diferente de impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, fara ca organele de inspectie fiscala sa analizeze daca a intervenit prescriptia privind dreptul acestora de a stabili diferente sau daca termenul de prescriptie a fost intrerupt si/sau suspendat avand in vedere faptul ca termenele de prescriptie s-au nascut sub imperiul legii vechi, anterior intrarii in vigoare a dispozitiilor Ordonantei Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, respectiv sub autoritatea Ordonantei Guvernului nr. 70/1997 care prevede un alt mod de calcul al termenului de prescriptie extinctiva.

Astfel, potrivit art. 17 din Decretul nr. 167/1958, actul normativ care reglementeaza cu caracter general prescriptia, ale carei dispozitii completeaza prevederile referitoare la prescriptie, cuprinse in Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, *“intreruperea șterge prescripția începută înainte de a se fi ivit împrejurarea care a intrerupt-o.*

După intrerupere începe sa curgă o nouă prescripție.”, iar potrivit art. 15 alin. (1) din acelasi act normativ, *“după încetarea suspendării, prescripția reia cursul, socotindu-se și timpul curs înainte de suspendare.”*

Avand in vedere cele de mai sus, prin adresa Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Directiei generale de administrare a marilor contribuabili sa reanalizeze perioadele pentru care societatea contestatoare arata ca s-a prescis dreptul organelor fiscale de a stabili diferente de impozite si majorari de intarziere pentru neplata in termen a acestora.

De asemenea, s-a solicitat Directiei generale de administrare a marilor contribuabili sa comunice cuantumul taxei pe valoarea adaugata, impozitului pe profit si impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, precum si accesoriile aferente, pentru respectivele perioade, precum si pentru perioadele pentru care acest drept nu a fost prescis.

Urmare acestor solicitari, prin adresa, Directia generala de administrare a marilor contribuabili a transmis situatia *“influentelor asupra impozitelor stabilite suplimentar pe care le are prescrierea perioadei ianuarie – septembrie 2002”*.

Din analiza acestei situatii rezulta ca organele de inspectie fiscala au precizat cuantumul "obligatiilor fiscale suplimentare prescrise pentru perioada 01.01.2002 – 30.09.2002", mentionandu-se faptul ca aceasta perioada a fost considerata prescrisa conform art. 21 lit. a si lit. b din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, inspectia fiscala fiind inceputa in data de 14.11.2007.

Se retine ca organele de inspectie fiscala nu au precizat daca au existat cauze exprese de intrerupere si/sau suspendare a prescriptiei.

Referitor la data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul impozitului pe profit, art. 15 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, republicată, privind impozitul pe profit precizeaza ca *"plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor, cu excepția Băncii Naționale a României și a societăților bancare care efectuează plăți lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se calculează impozitul."*, iar potrivit art. 16 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, republicată, privind impozitul pe profit, *"in cursul anului fiscal, contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată al impozitului inclusiv, urmând ca după definitivarea impozitului pe profit pe baza datelor din bilanțul contabil anual să depună declarația de impunere pentru anul fiscal expirat până la termenul prevăzut pentru depunerea bilanțului contabil."*

In ceea ce priveste data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul taxei pe valoarea adaugata, potrivit art. 25 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, *"contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență au următoarele obligații:*

[...]

C. Cu privire la evidența operațiunilor:

[...]

b) să întocmească și să depună lunar la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice;

[...]".

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 462/2001 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor nr. 1.313/1999 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor de declarare a obligațiilor de plată la bugetul de stat datorate de persoanele juridice:

“1. Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat va fi completată și depusă de plătitorii de impozite și taxe care, potrivit legislației în vigoare, au obligația declarării impozitelor și taxelor cuprinse în această declarație.

2. Declarația se depune lunar până la data de 25 a lunii următoare lunii la care se referă.

[...]

5. Completarea declarației se va face conform termenelor de declarare prevăzute de reglementările fiscale, astfel:

a) lunar: pentru taxa pe valoarea adăugată;

[...].”

In ceea ce privește data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, potrivit art. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 26/1995 privind impozitul pe dividende, *“dividendele sunt supuse impozitării, prin reținere la sursă, cu o cotă de 10% din suma acestora”*, iar potrivit art. 3 din același act normativ, *„obligativitatea calculării, reținerii și vărsării impozitului pe dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către acționari sau asociați.*

În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților, după caz, până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la 31 decembrie a anului respectiv.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că perioada indicată de organele de inspecție fiscală ca fiind prescrisă, respectiv 01.01.2002 – 30.09.2002 este eronată având în vedere că termenele de prescripție prevăzute la art. 21 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 se întrerup la data comunicării, către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ca urmare a acțiunilor de control, în speta data comunicării deciziei de impunere contestată, respectiv data de 22.02.2008 și nu data

inceperii inspectiei fiscale, 14.11.2007, asa cum sustin organele de inspectie fiscala.

Astfel, chiar daca in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, decontul lunii octombrie 2002 are termen de depunere 25.11.2002, data inceperii inspectiei fiscale, respectiv 14.11.2007, nu are relevanta intrucat asa cum s-a retinut mai sus termenul de prescriptie se intrerupe la data de 22.02.2008, in speta fiind aplicabile prevederile Ordonantei Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal si nu cele ale Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care la art. 92 lit. b precizeaza faptul ca *“termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiei fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspectiei fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale.”*

Aceeasi situatie se regaseste si in ceea ce priveste mentiunea organelor de inspectie fiscala cu privire la faptul ca la impozitul pe profit au fost considerate prescrise primele trei trimestre ale anului 2002, trimestrul IV avand termenul de depunere a declaratiei, data de 25.01.2003.

Avand in vedere cele de mai sus, faptul ca norma legala in vigoare la data la care a inceput sa curga prescriptia extinctiva a dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale este Ordonanta Guvernului nr.70/1997, privind controlul fiscal, faptul ca organele de inspectie fiscala nu au analizat daca termenul de prescriptie a fost intrerupt si/sau suspendat avand in vedere faptul ca termenele de prescriptie s-au nascut sub imperiul legii vechi, anterior intrarii in vigoare a dispozitiilor Ordonantei Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, respectiv sub autoritatea Ordonantei Guvernului nr. 70/1997 care prevede alt mod de calcul a cursului prescriptiei, precum si cauze exprese de intrerupere si suspendare a acesteia, organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta asupra bazei de impozitare pentru aceste impozite si taxe.

Prin urmare, vor face aplicatiunea art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, fapt pentru care se va desfiinta decizia de impunere pentru taxa pe valoarea adaugata de plata, majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, impozit pe profit, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice si

majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice urmand ca organele de inspectie fiscala, alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a acelorasi tipuri de impozite, in limita perioadelor si sumelor invocate de contestatoare, in vederea aplicarii dispozitiilor legale mentionate tinand cont de cele precizate prin prezenta decizie.

B. Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei 2003 – 2006, si la majorarile de intarziere aferente:

1) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca SC R SA poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta chiriilor facturate de diversi prestatori, in conditiile in care prestatorii nu au depus la organele fiscale teritoriale notificarea pentru taxarea operatiunilor de inchiriere.

In fapt, in perioada 2004 - 2006, SC R SA a dedus taxa pe valoarea adaugata, aferenta chiriei facturata de diversi prestatori pentru spatiile puse la dispozitie cu destinatia de puncte de lucru.

Pe considerentul ca SC R SA nu a prezentat notificarile intocmite si inregistrate de catre prestatori la organele fiscale teritoriale competente in scopul taxarii operatiunilor de inchiriere, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita si inregistrata in facturile de chirie.

In drept, art. 141 alin. (2) lit. k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004, precizeaza *alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata*, respectiv:

[..]

k) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operatiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. *serviciile de parcare a vehiculelor;*
3. *închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;*

4. *închirierea seifurilor;*

[...], iar potrivit alin. (3) al art. 141 din actul normativ mai sus menționat, *“orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”*

Astfel, aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile Titlului VI pct. 42 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se aplică de la data înscrisă în notificare. În situația în care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal și se optează pentru taxarea acestora, în notificarea transmisă organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinată acestor operațiuni.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se dorește taxarea acestei operațiuni prestatorul trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, iar taxarea se aplică de la data înscrisă în notificare.

Asa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală din 21.02.2007, organele de inspecție fiscală au solicitat SC R L SA să facă dovada că locatorii au notificat la organele fiscale opțiunea pentru taxarea operațiunilor de închiriere a spațiilor respective, însă contestatoarea nu a făcut dovada acestor notificări, nici la data efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației.

În aceste condiții sunt aplicabile prevederile pct. 44 din actul normativ mai sus menționat, care precizează:

“Scutirile de taxă pe valoarea adăugată prevăzute de art. 141 din Codul fiscal sunt obligatorii, cu excepția operațiunilor

prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal pentru care art. 141 alin. (3) din Codul fiscal prevede dreptul de opțiune pentru aplicarea regimului de taxare. Scutirile de taxă pe valoarea adăugată se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. Dacă o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a facturat în mod eronat cu taxa pe valoarea adăugată livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată către beneficiari care au sediul activității economice sau un sediu permanent ori, în lipsa acestuia, domiciliul sau reședința obișnuită în România, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită; aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără taxa pe valoarea adăugată.”

Se retine ca prin aceste reglementari legiuitorul a dat posibilitatea persoanelor impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata sa opteze pentru aplicarea regimului de taxare pentru operatiunile prevazute la art. 141 alin. (2), lit. k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Beneficiarii unor astfel de operatiuni pentru care nu a fost depusa o notificare nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita, acestia avand obligatia sa solicite prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adaugata si emiterea unei noi facturi fara taxa pe valoarea adaugata.

Totodata, beneficiarul cunoscand faptul ca operatiunea de inchiriere este o operatiune scutita precum si faptul ca nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru o astfel de operatiune decat in cazul in care ar fi fost depusa o notificare de solicitare a taxarii de catre prestator, era obligat, chiar daca acest lucru nu este prevazut expres in lege dar decurge in mod logic din prevederea mai sus mentionata, sa solicite prestatorului dovada depunerii acestei notificari. In cazul nedepunerii acesteia beneficiarul ar fi putut sa solicite prestatorului, in conditiile legii, stornarea facturii cu taxa pe valoarea adaugata si emiterea unei noi facturi fara taxa pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste argumentele contestatoarei cu privire la faptul ca intentia legiuitorului este una neechivoca, atat in ceea ce

priveste distinctia pe care o face intre persoanele care la momentul 1 martie 2003 desfasurau activitati de inchiriere pentru care aplicau TVA si persoanele neinregistrate ca platitori de TVA la acel moment, precum si in ceea ce priveste posibilitatea celor dintai de a opta tacit pentru continuarea regimului de taxare, continuand sa colecteze TVA aferenta acestei activitati, iar cel putin in ceea ce priveste persoanele care erau inregistrate ca platitori de TVA la momentul modificarii legislative si instituirii scutirii si desfasurau deja la acel moment activitati dintre cele avute in vedere in cuprinsul art. 141 alin. (2) lit. k, legea recunoaste expres dreptul de a aplica in continuare regimul de taxare, recunoscand totodata si posibilitatea manifestarii tacite acestei optiuni, se retine:

Potrivit Hotararii Guvernului nr. 348/2003 pentru modificarea și completarea unor metodologii fiscale, Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002, cu modificările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

[...]

3. După articolul 22 se introduce un nou articol, articolul 22¹, cu următorul cuprins:

"Art. 22¹

[...]

(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care au continuat după data de 1 martie 2003 regimul de taxare pentru contractele în derulare, se consideră că au optat tacit pentru regimul de taxare pentru operațiuni de natura celor prevăzute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege.", respectiv pentru operatiunile de arendare, concesiune si inchiriere de bunuri imobile.

Avand in vedere aceste prevederi legale, se retine ca vointa legiuitorului, care foloseste sintagma "de contracte in derulare", a fost aceea ca pentru operatiunile de inchiriere aflate in derulare la data de 01.03.2003 si pentru care s-a ales in mod tacit regimul de taxare, sa se pastreze acest regim pana la momentul implinirii termenului de valabilitate a contractului, fara a mai fi necesara o manifestare de vointa suplimentara de natura notificarii scrise si depuse la organul fiscal.

Prin urmare, regimul de taxare se aplica doar contractelor in vigoare la acea data si se mentine atata timp cat acestea produc efecte juridice.

Pe cale de consecinta, prevederile legale mai sus citate reprezinta o norma tranzitorie pe care legiuitorul a inteles sa o instituie in cazul persoanelor impozabile platitoare de TVA care au continuat regimul de taxare dupa data de 1 martie 2003 pentru contractele in derulare.

Norma tranzitorie prevazuta la alin. (4) al art. 22¹ din Hotararea Guvernului nr. 348/2003 inceteaza sa produca efecte incepand cu data de 10.04.2003, data care corespunde momentului intrarii in vigoare a Hotararii Guvernului nr. 348/2003, avandu-se in vedere prevederile alin. (8) al art. 22¹ din acest act normativ, conform carora *“prin derogare de la prevederile alin. (7), persoanele prevăzute la alin. (4), care la data de 1 martie 2003 au optat tacit pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege, pot renunța oricând la această opțiune în vederea aplicării regimului de scutire. Formularul pentru notificarea anulării opțiunii (modelul este prevăzut în anexa nr. 4 la norme) se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca plătitori de impozite și taxe. Dacă ulterior vor opta pentru taxare, se vor conforma prevederilor alin. (7)”*, prevederi legale care dau posibilitatea persoanelor prevazute la alin. (4) sa renunte oricand la regimul de taxare in vederea aplicarii regimului de scutire.

Din interpretarea intregului text al art. 22¹ din Hotararea Guvernului nr. 348/2003, rezulta fara echivoc ca alin. (6) care precizeaza ca *“persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege. Opțiunea se notifică organelor fiscale teritoriale conform procedurii descrise la alin. (5) și se aplică de la data înscrisă în notificare.”*, consituie regula pentru contractele viitoare, anume pentru acele contracte incheiate din momentul intrarii in vigoare a acestui act normativ.

Prin aceasta reglementare, legiuitorul a dat posibilitatea persoanelor impozabile inregistrate ca platitori de TVA sa opteze pentru aplicarea regimului de taxare pentru operatiunile prevazuta la

art. 9 alin. (2) lit. o din Legea nr. 345/2002, in conditiile in care aceste operatiuni erau incluse in categoria operatiunilor scutite de taxare.

Regimul de taxare pentru operatiuni de natura celor prevazute la art. 9 alin. (2) lit. o din Legea nr. 345/2002, nu poate fi aplicat acestor operatiuni in lipsa unei manifestari de vointa de natura notificarii depuse la organul fiscal intrucat regimul si efectele unui act juridic rezulta din legea aplicabila la momentul incheierii sale si nu poate fi judecat in functie de prevederile legale anterioare sau ulterioare.

Se retine ca in conformitate cu prevederile Titlului VI pct. 38 alin. (6) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata si completata prin Hotararea Guvernului nr. 1861/2006, *“persoanele impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru închirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile, trebuie să depună notificarea prevăzută în anexa 1 la prezentele norme în termen de 90 de zile de la data aderării.”*

Astfel, rezulta ca si in cazul persoanelor care au optat tacit inainte de data aderarii, legiuitorul a inteles sa oblige persoana impozabila sa notifice organul fiscal inlauntrul termenului de 90 zile de la data aderarii, creand in acest fel un cadru unitar pentru toate persoanele inregistrate ca platitoare de TVA care opteaza pentru regimul de taxare.

In ceea ce priveste destinatarul acestei obligatii, avand in vedere sintagma utilizata in textul de lege, “persoana impozabila care a optat tacit inainte de [...]”, nu poate fi alta decat cea la care se refera art. 22¹ alin. (4) din Hotararea Guvernului nr. 348/2003, anume “cea care a continuat dupa data de 1 martie 2003 regimul de taxare pentru contractele in derulare si care se considera ca a optat tacit pentru regimul de taxare pentru operatiuni de natura celor prevazute la art. 9 alin. (2) lit. o din Legea nr. 345/2002.

Se retine ca in sensul celor de mai sus este si punctul de vedere al Directiei generale juridice din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor.

Argumentele contestatoarei cu privire la faptul ca norma generala in ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA este reprezentata de dispozitiile art. 126, art. 145 alin. (1), alin. (3) si alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat aceste prevederi legale reglementeaza deductibilitatea TVA pentru achizitiile reprezentand operatiuni taxabile facturate de furnizori/prestatori si nu pentru operatiuni scutite de TVA, iar asa cum s-a retinut si mai sus, in conditiile prevederilor Titlului VI pct 40 din Hotararea Guvernului 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, societatea trebuia sa verifice daca sunt indeplinite conditiile legale pentru a putea beneficia de deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta chiriei.

Prin urmare, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru operatiunea de inchiriere, se exercita in situatia in care furnizorul ar fi depus o notificare de solicitare a taxarii acestei operatiuni, nefiind suficient, in acest caz doar indeplinirea conditiilor prvazute de actele normative invocate de contestatoare.

In ceea ce priveste faptul ca prin contestatie SC R SA precizeaza ca dispozitiile pct. 38 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal au intrat in vigoare la inceputul anului 2007, neputand fi avute in vedere la stabilirea TVA achitata si dedusa anterior acestui moment, se retine ca asa cum rezulta din continutul acestor prevederi legale, anterior precizate, persoanele impozabile care au optat tacit inainte de data aderarii, sunt obligate sa notifice optiunea de taxare la organul fiscal in termen de 90 de zile de la data aderarii, deci de la data la care a intrat in vigoare acest text de lege si nu de la o data anterioara.

Totodata, argumentul contestatoarei referitoare la faptul ca potrivit unui punct de vedere al Directiei generale de politici si legislatie din cadrul Ministerului Finantelor Publice "depunerea notificarii ulterior inceperii aplicarii regimului de taxare nu poate anula optiunea de taxare a operatiunilor respective, aceasta fiind numai o conditie formala. Legea contine prevederi clare prin care se subliniaza ca regimul de taxare se aplica de la data inscrisa in notificare si nu de la data depunerii notificarii", nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat potrivit prevederilor pct.38 alin.(1) si alin.(3) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal,

cu modificarile si completarile ulterioare, prevede expres ca optiunea de taxare a operatiunii de inchiriere **se exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare.**

De asemenea, argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca legea nu prevede in sarcina beneficiarului obligatia si nici dreptul de a solicita furnizorului dovada notificarii si nici obligatia de a prezenta un astfel de document cu ocazia controlului fiscal, sarcina efectuării acestor verificari apartinand organelor fiscale prin efectuare unui control incrucisat, acestea neexercitandu-si rolul activ prevazut de art. 6, art. 7, art. 64 si art. 105 din Codul de procedura fiscala, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat in conditiile prevederilor Titlului VI pct. 44 din Hotararea Guvernului 44/2004 societatea trebuia sa verifice daca sunt indeplinite conditiile legale pentru a putea beneficia de deducerea taxei pe valoarea adaugata.

Mai mult, organele de inspectie fiscala au solicitat SC R SA sa prezinte notificările privind optiunea de taxare, pentru persoanele juridice de la care contestatoarea a inchiriat diverse imobile si a primit facturi fiscale cu TVA, inasa contestatoarea nu a prezentat toate notificările solicitate.

Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala si documentele anexate la dosarul cauzei au fost analizate si luate in considerare notificările depuse de contestatoare urmare acestor solicitari, tinandu-se seama de data inscrisa in notificare privind optiunea de taxare pentru notificările inregistrate la organele fiscale pana la data de 31.12.2006 si data la care a fost depusa notificarea pentru cele depuse dupa data de 01.01.2007, astfel incat la stabilirea TVA nedeductibila nu a fost inclusa taxa aferenta facturilor emise de locatori pentru care au fost prezentate notificari.

In consecinta, intrucat contestatoarea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala toate notificările solicitate, acestea in mod legal nu au acordat SC R SA dreptul de deducere a TVA inscrisa in facturile fiscale emise de prestatori pentru care contestatoarea nu a prezentat notificările depuse la organul fiscal competent din care sa rezulte ca acestia au optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operatiunile de inchiriere a imobilelor in cauza, fapt pentru care pentru acest capat de cerere contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

2) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca operatiunea de refacturare a primelor de asigurare catre utilizatori reprezinta operatiune taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In fapt, in perioada 2003 - 2004 contestatoarea a refacturat utilizatorilor bunurilor preluate in regim de leasing primele de asigurare achitate catre S.C. A S.A. fara sa colecteze taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Societatea a realizat venituri prin recuperarea de la clienti, utilizatori, a acestor cheltuieli cu asigurarea autovehiculelor aflate in proprietatea sa si livrate in regim de leasing acestora, pentru care organele de inspectie fiscala au calculat TVA.

In drept, potrivit art. 4 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare in perioada 01.06.2002 – 31.12.2003, *“se consideră prestare de servicii orice activitate care nu constituie livrare de bunuri în sensul art. 3. Astfel de operațiuni pot fi:*

[...]

t) operațiuni de leasing.”

Aceleasi prevederi legale au fost mentinute si prin art. 129 din Legea nr. 571/2002 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca asigurarile au fost incheiate in nume propriu de catre SC R SA care este atat beneficiarul politelor de asigurare cat si proprietarul autovehiculelor predate in regim de leasing catre utilizatori, aceasta avand totodata si obligatia legala de a asigura autovehiculele, astfel incat **veniturile reprezentand recuperarea de la clienti a cheltuielilor cu primele de asigurare reprezinta, in fapt, venituri conexe activitatii de baza - leasing financiar.**

Prin urmare operatiunea prin care societatea a refacturat catre utilizatori contravaloarea primelor de asigurare achitate catre S.C. A S.A. este asimilata prestarilor de servicii, impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Veniturile realizate de contestatoare in perioada 2003 - 2004 privind recuperarea de la clienti - utilizatori, a unor cheltuieli cu asigurarea autovehiculelor aflate in proprietatea sa si livrate in regim de leasing acestora reprezinta in fapt venituri aferente activitatii de baza - leasing financiar - si care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata fiind o activitate de prestari servicii, astfel incat societatea avea obligatia legala de a colecta taxa pe valoarea adaugata, pentru perioada mai sus mentionata.

Mai mult, potrivit art. 18 alin. (2) din Legea nr. 345/2002, in vigoare in perioada 01.06.2002 – 31.12.2003, *“sunt cuprinse în baza de impozitare:*

[...]

b) cheltuieli accesorii cum ar fi: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, decontate cumpărătorului sau clientului.

[...].”

Conform art. 137 din Legea nr. 571/2003, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004, *“baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

(1) a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

[...]

(2) Se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată:

a) impozitele, taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;

b) cheltuielile accesorii, cum ar fi: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, decontate cumpărătorului sau clientului.

[...].”

Avand in vedere cele de mai sus, contestatoarea are obligatia includerii in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata si a cheltuielilor cu asigurarea, decontate utilizatorilor, si in consecinta, colectarea taxei aferenta. Astfel, baza de impozitare a

operatiunii de leasing nu poate fi fragmentata pe parti componente. In fapt, contravaloarea asigurarii face parte din rata de leasing.

Se retine ca in sensul celor de mai sus este si punctul de vedere al Directiei legislatie impozite indirecte.

Avand in vedere cele de mai sus, pentru acest capat de cerere se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC R SA.

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca operatiunile de refacturare a primelor de asigurare au fost desfasurate in temeiul contractului de agent de asigurare incheiat cu S.C. A S.A., astfel ca aceste operatiuni intra sub incidenta prevederilor art. 141 alin. (2) lit. d din Codul fiscal, fiind operatiuni scutite de la plata TVA, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat societatea nu a actionat ca intermediar intre utilizator si asigurator, adica intre persoanele fizice si juridice care foloseau bunurile in regim de leasing si SC. A S.A. - politele fiind incheiate pe numele SC R SA care este beneficiarul asigurarii si proprietarul masinilor, avand si obligatia de a le asigura conform prevederilor art. 9 lit. f din Legea nr. 51/1997, republicata, privind operatiunile de leasing si societatile de leasing, cu modificarile si completarile ulterioare, iar refacturarea s-a efectuat pentru serviciile prestate de SC. A S.A. pentru SC R SA.

Recuperarea de catre societate a cheltuielilor cu primele de asigurare nu reprezinta activitate de intermediere in asigurari.

Se retine totodata ca motivatia contestatoarei referitoare la faptul ca a actionat ca intermediar in asigurari nu este intemeiata avand in vedere prevederile art. 2 pct. 2 din Legea nr.32/2000 privind societățile de asigurare si supravegherea asigurărilor, care precizeaza ca agentul de asigurare este "persoana fizică sau juridică abilitată, în baza autorizării unui asigurător, să negocieze sau să încheie în numele si în contul asigurătorului contracte de asigurare cu tertii, conform conditiilor stipulate în contractul de mandat încheiat, fără să aibă calitatea de asigurător sau de broker de asigurare", precum si cele ale pct. 58 din Legea nr. 403/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 32/2000 privind societățile de asigurare și supravegherea asigurărilor care precizeaza ca agent de asigurare este "persoana fizică sau juridică împuternicită, în baza autorizării

unui asigurator ori reasigurator, sa incheie in numele si in contul asiguratorului sau reasiguratorului, contracte de asigurare ori de reasigurare cu tertii, conform conditiilor stipulate in contractul de mandat incheiat, fara sa aiba calitatea de asigurator/reasigurator, broker de asigurare si/sau de reasigurare”.

Din analiza constatarilor organelor de inspectie fiscala rezulta ca asiguratul nu este o terta persoana, respectiv utilizatorii bunurilor, asiguratul si beneficiarul asigurarii fiind contestatoarea.

Avand in vedere cele de mai sus nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei nici argumentele societatii referitoare la faptul ca nici Legea nr. 32/2000 si nici dispozitiile Legii nr. 345/2002 si Legii nr. 571/2003 nu fac nicio referire expresa cu privire la calitatea de agent a societatii si legatura juridica existenta intre aceasta si bunurile si/sau serviciile care fac obiectul asigurarii si cu atat mai mult nu instituie o interdictie pentru agentul de asigurari de a-si asigura propriile bunuri, astfel incat se impune concluzia ca scutirea mentionata la art. 9 alin (2) lit. e din Legea nr. 345/2002 si art. 141 alin. (2) lit. b din Legea nr. 571/2003 este aplicabila indiferent de cine are calitatea de proprietar al bunului asigurat.

Se retine ca SC R SA a avut incheiat un contract de agent de asigurare cu SC. A S.A, societate de asigurari autorizata sa desfasoare astfel de activitati in Romania. In baza acestui contract SC R SA a fost autorizata sa actioneze pentru si in numele companiei de asigurari si sa efectueze toate activitatile specifice, inclusiv colectarea primelor si plata acestora catre compania de asigurari.

Contestatoarea a intermediat asigurari intre SC. A S.A si SC R SA. Pentru aceasta intermediere contestatoarea, in calitate de agent avea dreptul la un comision calculat asupra primelor de asigurare incasate si depuse la SC. A S.A.

Organele de inspectie fiscala au verificat aceasta intermediere neconstatand deficiente in ceea ce priveste veniturile din comisioanele incasate in calitate de agent.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei cu privire la faptul ca organele de inspectie fiscala si-au depasit competentele stabilite de lege, apreciind asupra calitatii de agent de asigurare a SC R SA, singura institutie cu atributii de control in domeniul asigurarilor fiind Comisia de Supraveghere a Asigurarilor, se retine ca organele

de inspectie fiscala nu au desfasurat un control din punct de vedere al atributiilor acestei comisii, ci au desfasurat un control fiscal, conform competentelor ce le revin, incadrand operatiunea prin care societatea a refacturat catre utilizatori contravaloarea primelor de asigurare achitate catre S.C. A S.A. in categoria prestarilor de servicii, operatiune impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, asa cum s-a retinut si in cuprinsul prezentei decizii.

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca obligatia societatii de leasing de asigurare a bunului nu este de natura a inlatura dreptul locatorului/utilizatorului de a accepta ca societatea de leasing sa actioneze in calitate de agent in vederea incheierii contractului de asigurare si pe cale de consecinta de a opta, in baza art. 5 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 care permite alegerea asiguratorului pentru incheierea contractului direct intre agent si asigurator, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat asa cum s-a retinut mai sus contestatoarea nu a actionat ca intermediar intre utilizator si asigurator adica intre persoanele fizice si juridice care foloseau bunurile in regim de leasing si SC. A S.A. - politele fiind incheiate pe numele SC R SA.

In ceea ce priveste argumentele contestatoarei cu privire la faptul ca urmare recalcularii de catre organele de inspectie fiscala a taxei pe valoarea adaugata aferenta lunii decembrie 2002 a rezultat TVA de rambursat pentru aceasta luna, astfel ca TVA stabilita suplimentar pentru anul 2003 se va diminua cu aceasta suma, ducand totodata si la diminuarea majorarilor de intarziere si penalitatilor de intarziere aferente acestui debit, se retine :

Asa cum rezulta din adresa organelor de inspectie fiscala precizeaza ca TVA stabilita suplimentar pentru anul 2002 si majorarile de intarziere aferente a fost diminuate cu suma reprezentand TVA de rambursat calculata pentru anul 2002.

Se retine ca societatea contestatoare nu depune in sustinerea contestatiei documente din care sa rezulte faptul ca TVA de rambursat nu a fost luata in considerare la diminuarea TVA stabilita suplimentar pentru anul 2002.

Avand in vedere ca in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata deductibila si taxa pe valoarea adaugata colectata, asa

cum s-a retinut la pct. 1 si pct. 2 din prezenta deciziei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar pentru perioada 2003 – 2004 organele de inspectie fiscala au admis la deducere TVA ca urmare a calcularii eronate de catre societate a pro ratei intrucat aceasta a considerat operatiunile de leasing scutite de TVA, se va respinge contestatia SC R SA pentru TVA de plata aferenta perioadei 2003 – 2006.

3) Referitor la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 2003 - 2006, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in sarcina SC R SA a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei 2003 - 2006, aceasta datoreaza si suma cu titlu de majorari de intarziere reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

In ceea ce priveste solicitarea contestatoarei de recalculare a majorarilor de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar tinandu-se cont de lunile in care societatea a inregistrat TVA de rambursat, se retine ca asa cum rezulta din adresa organele de inspectie fiscala precizeaza ca aceasta TVA de rambursat a fost compensata sau restituita in decursul perioadei verificate, iar pentru debitele stabilite suplimentar au fost calculate majorari de intarziere potrivit art. 120 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Se retine ca societatea contestatoare nu depune in sustinerea contestatiei documente din care sa rezulte faptul ca organele de inspectie fiscala nu au compensat sau restituit aceasta TVA de rambursat in decursul perioadei verificate.

C. Referitor la impozitul pe profit aferent perioadei 2003 – 2006, si la majorarile de intarziere aferente:

1) In ceea ce priveste cheltuielile privind cotizatiile achitate catre U si catre A, Agentia Nationala de Administrare Fiscala

prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea in mod legal a considerat aceste cheltuieli ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, in conditiile in care pentru anul 2003 aceste cheltuieli au fost deductibile până la nivelul echivalentului în lei al sumei de 1.000 euro anual, iar pentru anii 2005 si 2006 acestea reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal.

In fapt, in anii 2003, 2005 si 2006 SC R SA a inregistrat in evidentele contabile si a dedus la calculul profitului impozabil sumele reprezentand cotizatii achitate catre U si catre A.

In drept, art. 9 alin. (6) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 232/2003, precizeaza:

“Sunt deductibile la calculul profitului impozabil:

[...]

d) cheltuielile cu cotizațiile plătite asociațiilor profesionale, recunoscute prin hotărâre a Guvernului ca fiind de utilitate publică, până la nivelul echivalentului în lei al sumei de 1.000 euro anual.”

Avand in vedere aceste prevederi legale se retine ca pentru anul 2003 cotizatiile achitate catre U sunt deductibile la calculul profitului impozabil până la nivelul echivalentului în lei al sumei de 1.000 euro anual.

In anul 2003 SC R SA a inregistrat in evidentele contabile si a dedus la calculul profitului impozabil suma reprezentand cotizatii achitate catre U.

Asa cum rezulta din constatările organelor de inspectie fiscala, suma considerata de societate deductibila la calculul profitului impozabil aferent anului 2003, depaseste echivalentul a 1.000 euro anual, prevazut de actul normativ mai sus mentionat.

In ceea ce priveste perioada 2005 – 2006, se retine ca potrivit art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003, astfel cum a fost modificat prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 24/2005, *“următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

[...]

s) cheltuielile cu taxele și cotizațiile către organizațiile neguvernamentale sau asociațiile profesionale, altele decât cele prevăzute la alin. (2) lit. g) și m)."

La art. 21 alin. (2) lit. g si lit. m sunt mentionate cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, respectiv:

"[...]

g) taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile obligatorii, reglementate de actele normative în vigoare, precum și contribuțiile pentru fondul destinat negocierii contractului colectiv de muncă;

[...]

m) taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale;

[...]"

Astfel, pentru anii 2005 si 2006 cotizatiile achitate catre A, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cotizatiile achitate de contestatoare neregasindu-se in cele mentionate la art. 21 alin. (2) lit. g si lit. m.

In consecinta, intrucat pentru anul 2003 cotizatiile achitate de SC R SA sunt deductibile la calculul profitului impozabil până la nivelul echivalentului în lei al sumei de 1.000 euro anual, acest plafon fiind depasit de contestatoare, iar pentru anii 2005 si 2006 cotizatiile in cauza sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, asa cum precizeaza actul normativ mai sus mentionat, pentru acest capat de cerere contestatia societatii va fi respinsa ca neintemeiata.

Argumentele contestatoarei cu privire la faptul ca sumele platite cu titlu de cotizatii catre U si catre A reprezinta cheltuieli aferente veniturilor impozabile in sensul art. 9 din Legea nr. 414/2002 si art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat deductibilitatea acestor cheltuieli, asa cum s-a retinut mai sus este reglementata in mod expres de actele normative anterior precizate. Astfel, in speta in cauza nu se pune problema de a analiza daca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, asa cum sustine contestatoare.

2) In ceea ce priveste cheltuielile, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu diferenta de TVA nedeductibila rezultata din aplicarea pro ratei, in conditiile in care contestatoarea a dedus eronat TVA pe baza de pro rata.

In fapt, in anii 2003 si 2004 SC R SA a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, sumele reprezentand diferente de TVA nedeductibila rezultate ca urmare a aplicarii pro ratei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil intrucat contestatoarea in mod eronat a dedus taxa pe valoarea adaugata pe baza de pro rata.

In drept, art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit precizeaza ca *“la calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”*, iar potrivit pct. 9.1 din Hotararea Guvernului nr. 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, *“cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.”*

Incepand cu data de 01.01.2004, potrivit art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, *“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 pct. 22 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *“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.”*

Se retine ca in perioada 2003 - 2004 SC R SA a dedus TVA pe baza de pro rata considerand operatiunea de refacturare a primelor de asigurare catre utilizatori, operatiune scutita de TVA.

Astfel, contestatoarea a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, sumele reprezentand diferente de TVA nedeductibile rezultate ca urmare a aplicarii pro ratei

Asa cum au constatat organele de inspectie fiscala la capitolul privind taxa pe valoarea adaugata si cum s-a retinut la pct. 2 referitor la taxa pe valoarea adaugata din prezenta decizie, contestatoarea are obligatia includerii in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata si a cheltuielilor cu asigurarea, decontate utilizatorilor, si in consecinta, colectarea taxei aferenta.

Totodata, intrucat aceasta operatiune este taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat ca bunurile si serviciile achizitionate in perioada 2003 – 2004 au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale contestatoarei, **fapt pentru care au acordat acesteia integral dreptul de deducere al TVA pentru perioada 2003 – 2004.**

In consecinta, intrucat SC R SA a inregistrat in mod eronat pe cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil TVA nedeductibile rezultata ca urmare a aplicarii pro ratei, aceasta nefiind o cheltuiala aferenta veniturilor impozabile, pentru acest caput de cerere contestatia societatii va fi respinsa ca neintemeiata.

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca societatea nu s-a aflat in situatia deducerii TVA pe baza de pro rata, respectiv nu a colectat TVA aferenta primelor de asigurare si nu a dedus TVA aferenta achizitiilor pentru aceleasi servicii, astfel ca nu a efectuat deduceri pe baza de pro rata cu privire la operatiunile de leasing, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat asa cum rezulta din capitolul referitor la taxa pe valoarea adaugata din raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie au constatat ca in perioada 2002 - 2004 SC R SA a dedus TVA pe baza de pro rata ca urmare a faptului ca aceasta a considerat operatiunea de refacturare a primelor de asigurare catre utilizatori, operatiune scutita de TVA.

Constatarea organelor de inspectie nu a fost in sensul ca societatea a dedus TVA pe baza de pro rata pentru aceasta operatiune, asa cum sustine contestatoarea, ci pentru toate operatiunile efectuate in perioada 2003 – 2004.

Deducerea de catre societate a TVA pe baza de pro rata a fost determinata de faptul ca a considerat aceasta operatiune scutita de TVA fara drept de deducere.

Mai mult, potrivit actelor normative care reglementau TVA in perioada 2003 – 2004 deducerea TVA pe baza de pro rata nu se realizeaza pentru o singura operatiune, care nu da drept de deducere a taxei, ci in situatia in care bunurile și/sau serviciile achizitionate sunt utilizate de către o persoană impozabilă pentru efectuarea atât de operațiuni ce dau drept de deducere, cât și de operațiuni care nu dau drept de deducere.

Astfel, art. 23 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata precizeaza ca *“dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și/sau serviciilor care sunt utilizate de către o persoană impozabilă pentru efectuarea atât de operațiuni ce dau drept de deducere, cât și de operațiuni care nu dau drept de deducere se determină în raport cu gradul de utilizare a bunurilor și/sau serviciilor respective la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere.”*

Incepand cu data de 01.01.2004, potrivit art. 147 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *“bunurile și serviciile pentru care nu se cunoaște destinația în momentul achiziției, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau operațiuni care nu dau drept de deducere ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, se evidențiază într-un jurnal pentru cumpărări întocmit separat. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.”*

Intrucat societatea contestatoare nu a efectuat operatiuni scutite fara drept de deducere a TVA, asa cum s-a retinut in cuprinsul prezentei decizii, nu avea nici obligatia sa aplice pro rata pentru TVA deductibila, organele de inspectie fiscala acordand drept de deducere pentru TVA pe care societatea a inregistrat-o in mod eronat pe cheltuieli.

3) In ceea ce priveste cheltuielile, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu pierderile din creante, in

conditiile in care acestea sunt aferente unui autoturism furat in anul 2003 si recuperat si vandut in anul 2005, data la care organele de inspectie fiscala au considerat ca suma de reprezinta venituri neimpozabile.

In fapt, in anul 2003 SC R SA a inregistrat ca si cheltuiala deductibila fiscal in suma de, pierderi din creante reprezentand contravaloarea unui autoturism furat pentru care societatea de asigurari nu a admis despagubiri.

Intrucat in anul 2005 contestatoarea a recuperat autoturismul furat in 2003, organele de inspectie fiscala au constatat ca suma luata in calcul de acestea la cheltuieli nedeductibile fiscal reprezinta venituri neimpozabile aferente anului 2005.

In drept, art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit precizeaza ca *“la calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”*, iar potrivit pct. 9.1 din Hotararea Guvernului nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, *“cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.”*

SC R SA a inregistrat in evidentele contabile in anul 2003 si a dedus la calculul profitului impozabil suma reprezentand contravaloarea unui autoturism furat pentru care societatea de asigurari nu a admis despagubiri.

Intrucat in anul 2005 contestatoarea a recuperat si apoi a vandut autoturismul mai sus mentionat, organele de inspectie fiscala au constatat ca suma luata in calcul la cheltuieli nedeductibile, reprezinta venituri neimpozabile.

Se retine ca in anul 2003 urmare inregistrarii cheltuielilor deductibile fiscal SC R SA nu realizeaza venituri impozabile. Astfel, aceasta suma nu reprezinta cheltuieli efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile.

Totodata, se retine ca prin considerarea sumei ca si cheltuiala nedeductibila fiscal in anul 2003, iar in anul 2005 cand autoturismul a fost recuperat si vandut, aceeasi suma a fost

considerata venit neimpozabil, organele de inspectie fiscala nu au influentat pe total baza de impozitare a impozitului pe profit.

In consecinta, intrucat in anul 2003 suma nu reprezinta cheltuieli efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile, pentru acest capat de cerere contestatia SC R SA va fi respinsa ca neintemeiata.

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca in anul 2005, bunul a fost recuperat si apoi instrainat, suma astfel obtinuta fiind inscrisa in factura prin care bunul a fost vandut si inregistrata ca venit impozabil, contrar celor retinute de catre organele de inspectie fiscala, respective faptul ca “suma luata in calcul de control la cheltuielile nedeductibile a fost reluata la venituri neimpozabile”, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat asa cum rezulta din constatarile organelor de inspectie fiscala de la capitolul privind impozitul pe profit aferent anului 2005, din raportul de inspectie fiscala, acestea au constatat ca pentru acest an suma reprezinta venit neimpozabil.

Mai mult, aceasta rezulta si din anexa 28 la raportul de inspectie fiscala – “situatia privind impozitul pe profit pentru anul 2005”, in care la rubrica “venituri neimpozabile”, aferent lunii septembrie este inscrisa suma.

Se retine ca SC R SA a interpretat eronat constatarea organelor de inspectie fiscala mai sus mentionata in sensul ca acestea nu au tinut cont de faptul ca bunul a fost vandut intrucat asa s-a retinut mai sus organele de inspectie fiscala, la data recuperarii bunului au inclus suma pe venituri neimpozabile.

Astfel, nu sunt incidente prevederile legale invocate de contestatoare, respectiv art. 7 alin. (2) si art. 64 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, referitoare la faptul ca stabilirea obligatiilor in sarcina contribuabililor se realizeaza in urma verificarii tuturor documentelor justificative si in urma identificarii situatiei reale de fapt astfel rezultata, intrucat organele de inspectie fiscala, conform constatarilor din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, au avut in vedere faptul ca in anul 2005 bunul in cauza a fost recuperat si vandut.

4) In ceea ce priveste cheltuielile, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea are dreptul la deducerea provizioanelor constituite intr-un procent de 100% din valoarea creantelor asupra clientilor, in conditiile in care potrivit prevederilor legale in vigoare in perioada verificata contestatoarea avea dreptul la deducerea acestor provizioane intr-un procent de 25% din valoarea creantelor care indeplineau cumulativ conditiile prevazute de lege.

In fapt, in anul 2005 SC R SA a constituit un provizion deductibil reprezentand 100% din creantele asupra clientilor care indeplineau cumulativ conditiile prevazute de lege.

Potrivit prevederilor legale in vigoare in perioada verificata, respectiv anul 2005, societatea avea dreptul la deducerea provizioanelor constituite intr-un procent de 25% din valoarea creantelor asupra clientilor care indeplineau cumulativ conditiile prevazute de lege.

In drept, art. 21 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2005, precizeaza:

“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22;

[...]”.

Potrivit art. 22 alin. (1) lit. c din actul normativ mai sus mentionat *“contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:*

[...]

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;

2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;

3. nu sunt garantate de altă persoană;
 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;
- [...]"

Avand in vedere cele de mai sus se retine ca incepand cu data de 01.01.2005 SC R SA avea dreptul la deducerea provizioanelor constituite în limita unui procent de 25% din valoarea creanțelor asupra clienților, care îndeplinesc cumulativ condițiile prevazute de actul normativ anterior precizat.

Se retine ca societatea contestatoare a constituit un provizion deductibil reprezentand 100% din valoarea creantelor asupra clientilor care îndeplinesc cumulativ condițiile mai sus mentionate.

Intrucat SC R SA a constituit un provizion deductibil reprezentand 100% si nu 25% din valoarea creantelor asupra clientilor care îndeplinesc cumulativ condițiile prevazute de lege, organele de inspectie fiscala in mod legal au constatat ca reprezinta diferenta de provizion nedeductibil fiscal pentru anul 2005, fapt pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca SC R SA a constituit, aferent exercitiului financiar 2005, provizioane , iar 25% din aceasta a reprezentat suma, aceasta fiind suma maxima pe care societatea putea sa o constituie in conformitate cu cerintele instituite de Legea nr. 571/2003 si cu toate acestea dreptul de deducere a fost exercitat numai pentru suma, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat contestatoarea avea dreptul sa deduca la calculul profitului impozabil provizioane intr-un procent de 25% din valoarea creanțelor asupra clienților, care îndeplinesc cumulativ condițiile prevazute de lege si nu pentru toate provizioanele constituite.

Asa cum rezulta si din raportul de inspectie fiscala, suma reprezinta 100% din creantele asupra clientilor care indeplineau

cumulativ condițiile prevăzute de lege, societatea având dreptul la deducerea unui procent de 25% din această sumă.

Mai mult, se reține că societatea contestatoare nu aduce argumente referitoare la condițiile ce trebuie îndeplinite cumulativ astfel încât societatea să poată deduce provizioane constituite în limita unui procent de 25% din valoarea creanțelor asupra clienților, care îndeplinesc aceste condiții, argumente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

5) În ceea ce privește cheltuielile, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea poate deduce la calculul profitului impozabil cheltuieli de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe amortizabile având ca destinație activitatea de leasing, în condițiile în care nu a păstrat în patrimoniu aceste mijloace fixe cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare.

In fapt, în anii 2004 și 2005 SC R SA a dedus la calculul profitului impozabil sumele reprezentând cheltuieli de amortizare în procent de 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe amortizabile având ca destinație activitatea de leasing.

Pe considerentul că societatea a vândut mijloacele fixe în cauză, pentru care a dedus cheltuieli de amortizare în procent de 20% din valoarea de intrare a acestora, înainte de termenul prevăzut de lege, acestea nefiind păstrate în patrimoniu cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal începând cu data de la care acestea au fost deduse.

In drept, art. 24 alin. (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizează:

“Contribuabilii care investesc în mijloace fixe amortizabile sau în brevete de invenție amortizabile, destinate activităților pentru care aceștia sunt autorizați și care nu aplică regimul de amortizare accelerată, pot deduce cheltuieli de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a acestora, la data punerii în funcțiune a mijlocului fix sau a brevetului de invenție. Valoarea rămasă de recuperat pe durata normală de utilizare se determină după scăderea din valoarea

de intrare a sumei egale cu deducerea de 20% . Pentru achizițiile de animale și plantații, deducerea de 20% se acordă astfel:

a) pentru animale, la data achiziției;

b) pentru plantații, la data recepției finale de înființare a plantației.

Intră sub incidența prezentului alineat și mijloacele fixe achiziționate în baza unui contract de leasing financiar cu clauză definitivă de transfer al dreptului de proprietate asupra bunului, la expirarea contractului de leasing financiar. Contribuabilii care beneficiază de facilitățile prevăzute la prezentul alineat au obligația să păstreze în patrimoniu aceste mijloace fixe amortizabile cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare.”

Legea nr. 163/2005 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizează:

“1⁴. Alineatul (12) al articolului 24 va avea următorul cuprins:

<<(12) Contribuabilii care au investit în mijloace fixe amortizabile sau în brevete de invenție amortizabile și care au dedus cheltuieli de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a acestora conform prevederilor legale, la data punerii în funcțiune a mijlocului fix sau a brevetului de invenție, până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv, au obligația să păstreze în patrimoniu aceste mijloace fixe amortizabile cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare. În cazul în care nu sunt respectate prevederile prezentului alineat, impozitul pe profit se recalculează și se stabilesc dobânzi și penalități de întârziere de la data aplicării facilității respective, potrivit legii.>>”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că pentru a deduce cheltuieli de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe amortizabile având ca destinație activitatea de leasing, SC R SA avea obligația să păstreze în patrimoniu aceste mijloace fixe amortizabile cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare.

În caz contrar, impozitul pe profit se recalculează și se stabilesc dobânzi și penalități de întârziere de la data aplicării facilității respective.

Se reține că SC R SA nu a respectat condițiile impuse de actele normative mai sus menționate, în sensul că deși a dedus cheltuieli de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a

mijloacelor fixe amortizabile având ca destinație activitatea de leasing, nu a păstrat în patrimoniu mijloacele fixe amortizabile cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare, acestea fiind vândute înainte de termenul prevăzut de lege.

În consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că suma totală reprezintă cheltuielile nedeductibile fiscal începând cu data de la care a fost dedusă, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să-și motiveze constatările în raport de natura mijlocului fix față de care urmează a fi determinate inclusiv durata normală de utilizare și să indice care sunt documentele justificative ce au fost avute în vedere pentru a aprecia că societatea se află în situația "pierderii unei facilități fiscale", nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din adresă, la stabilirea nedeductibilității acestor cheltuieli organele de inspecție fiscală au avut în vedere situația privind mijloacele fixe pentru care societatea a dedus cheltuieli de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a acestor mijloace fixe și care au fost vândute înainte de termen, situație prezentată în timpul inspecției fiscale de către SC R SA.

Totodată, argumentele contestatoarei referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au considerat sumele cheltuieli nedeductibile fiscal pentru perioadele în care acestea au fost deduse, neincluzând în anii 2004 – 2005 și cheltuielile deductibile din punct de vedere fiscal cu amortizarea fiscală aferentă reintregirii valorii mijlocului fix și a retratării amortizării, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a reținut mai sus, sumele mai sus menționate reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal începând cu data de la care au fost deduse, organele de inspecție fiscală analizând cheltuielile cu amortizarea din punct de vedere al facilității prevăzute de actele normative anterior precizate, societatea nedeputând în susținerea contestației o situație a calculului amortizării din punct de vedere al celor susținute în contestație, care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Se reține că urmarea pierderii facilității fiscale, prin vânzarea mijloacelor fixe, societatea a majorat impozitul pe profit pe anul 2006 cu suma, înregistrând pe cheltuieli nedeductibile suma.

Intrucat organele de inspectie fiscala au recalculat obligatiile fiscale determinate de pierderea facilitatii fiscale in anii 2004 si 2005, la data punerii in functiune a mijloacelor fixe, cheltuielile nedeductibile ale anului 2006 au fost diminuate.

Avand in vedere ca in ceea ce priveste cheltuielile, asa cum s-a retinut la pct. 1 - pct. 5, capitolul impozit pe profit din prezenta decizie, pentru cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite de organele de inspectie fiscala pentru perioada 2003 - 2006, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, se va respinge contestatia SC R SA pentru impozitul pe profit de plata aferent perioadei 2003 - 2006.

6) Referitor la majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit pentru perioada 2003 - 2006, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in sarcina SC R SA a fost retinut debitul de natura impozitului pe profit aferent perioadei 2003 - 2006, aceasta datoreaza si suma cu titlu de majorari de intarziere reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principalem***", drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

In ceea ce priveste solicitarea contestatoarei de recalculare a majorarilor de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar urmand a se tine cont de impozitul pe profit achitat in plus, aceste sume achitate in plus, care vor fi luate la calculul accesoriilor fiind cele evidentiate in fisa analitica pe platitor, se retine ca asa cum rezulta din adresa organelor de inspectie fiscala precizeaza ca aceste sume au fost utilizate de societate in perioada urmatoare pentru plata obligatiilor curente, iar pentru debitele stabilite suplimentar au fost calculate potrivit art. 120 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Se retine ca societatea contestatoare nu depune in sustinerea contestatiei documente din care sa rezulte cele sustinute in contestatie.

In ceea ce priveste argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca din raportul de inspectie fiscala rezulta ca au fost stabilite in sarcina societatii pe langa majorari de intarziere si dobanzi si penalitati de intarziere, in timp ce prin decizia de impunere se stabilesc in plus fata de impozitele suplimentare si alte obligatii sub denumirea generica de "majorari de intarziere", astfel ca atata timp cat prin decizia de impunere, ce reprezinta titlu de creanta, au fost stabilite doar majorari de intarziere, stabilirea in sarcina societatii a unor obligatii accesorii in lipsa unui temei legal sunt lipsite de fundament juridic, se retine:

Art. 4 din Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precizeaza:

„(1) La data de 1 ianuarie 2006 se abrogă art. 120 din Codul de procedură fiscală.

(2) În toate actele normative în care se face referire la noțiunile de dobânzi și/sau penalități de întârziere aceste noțiuni se înlocuiesc cu noțiunea de majorări de întârziere.”

Potrivit Ordinului ministrului finantelor publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", anexa 2 – Instrucțiuni de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", precizeaza:

„[...]”

e) Informațiile din conținutul "Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se vor completa după cum urmează:

[...]

2.1.1. Obligații fiscale suplimentare de plată - se va completa câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar, cu informații referitoare la:

[...]

- rând 2 col. 1: majorări de întârziere; în acest rând se vor înscrie cumulativ dobânzile și penalitățile de întârziere calculate până

la 31 decembrie 2005, împreună cu majorările de întârziere calculate după 1 ianuarie 2006, acolo unde este cazul.”

Astfel, organele de inspectie fiscala in mod legal au folosit in decizia de impunere denumirea de „majorari de intarziere”.

Se retine ca pentru diferentele de impozite stabilite suplimentar organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere si penalitati de intarziere pana la datele de 15.02.2008, respectiv 31.12.2005, avand in vedere ca incepand cu data de 01.01.2006 notiunea de penalitati de intarziere a fost inlocuita cu notiunea de majorari de intarziere.

Se retine ca in ceea ce priveste cuantumul majorarilor de intarziere stabilite prin decizia de impunere, acesta este identic cu cel al majorarilor de intarziere, dobanzilor si penalitatilor de intarziere calculate prin raportul de inspectie fiscala, aceste denumiri fiind utilizate de organele de inspectie fiscala in functie de perioada pentru care au fost calculate.

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 21, art. 22 si art. 23 din Ordonanta Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, art. 21 alin. (3) si alin. (4), art. 22 alin. (1) lit. c, art. 24 alin. (12) , art. 141 alin. (2) lit. k si alin. (3), art. 129, art. 137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct. 22, pct. 42 alin. (3) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, art. 4 alin. (1), art. 18 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 9 alin. (1) si (6) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, pct. 9.1 din Hotararea Guvernului nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, Legea nr. 163/2005 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 209, art. 216 si art. 231 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

DECIDE

1) Desfiintarea deciziei de impunere referitoare la suma totala reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata, majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, impozit pe profit, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice si majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice urmand ca organele de inspectie fiscala, alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

2) Respingerea contestatiei formulata de **SC R SA** pentru suma totala reprezentand taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente, impozit pe profit si majorari de intarziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicării.