

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

DECIZIA nr. I 2006
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. W S.R.L

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Direcția generală de Administrare a Marilor Contribuabili asupra contestației formulata de **S.C W S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere din 16.03.2006, încheiata de organele de inspecție fiscala ale Direcției generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscala.

Contestația are ca obiect sume reprezentând taxa pe valoarea adăugata, dobânzi aferente, penalitati de intarziere aferente, impozit pe profit, dobanzi aferente si penalitati de intarziere aferente.

Contestația a fost depusa in termenul prevăzut de art. 177 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicata, in raport de data comunicarii deciziei de impunere din 16.03.2006, respectiv 20.03.2006, conform adresei de inaintare a deciziei si de data inscrisa pe stampila aplicata pe plicul cu care a fost transmisa contestatia Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, respectiv 19.04.2006.

Vazand ca in speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 si art. 179 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agenția Națională de Administrare Fiscala, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. W S.R.L. contesta decizia de impunere din 16.03.2006 emisa de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala, precizând următoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii o suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta serviciilor prestate de catre W SRL – Italia in baza contractului general de servicii de care a beneficiat societatea in perioada 2000 – 2005, fara a tine cont de faptul ca aceste servicii au fost folosite de societate pentru desfasurarea propriei activitati, contribuind la realizarea de operatiuni impozabile, asa cum de altfel se precizeaza si in nota explicativa data de administratorul al W SRL.

Faptul ca aceste servicii au fost folosite de societate pentru realizarea de operatiuni impozabile, pentru activitatea pentru care societatea a fost autorizata, este confirmat chiar de organele de inspectie fiscala prin recunoasterea deductibilitatii fiscale, in scopul calculului profitului impozabil, a cheltuielilor reprezentand contravaloarea serviciilor externe de care a beneficiat societatea in perioada supusa inspectiei fiscale.

Potrivit principiului general de deductibilitate a taxei pe valoarea adaugata, asa cum a fost acesta adoptat in art. 18 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, platitorii de taxa pe valoarea adaugata au dreptul de a deduce taxa aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate, destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Mai mult, potrivit pct. 10.2 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor externe societatea avea drept de deducere, fiind in stricta concordanta cu principiul dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile.

In ceea ce priveste exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor externe achizitionate de societate pentru care locul prestarii este in Romania, conform dispozitiilor art. 12 alin. (2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, este, de regula, data la care serviciile au fost prestate, respectiv data primirii facturii externe care este diferita de data la care taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor respective ar trebui platita. Astfel, organele de inspectie fiscala, in baza principiului exigibilitatii

taxei pe valoarea adaugata, erau indreptatite in a cere plata taxei la data primirii facturii externe, care este diferita de termenul de plata a taxei pe valoarea adaugata respective, reprezentand intervalul de 7 zile de la data primirii facturii externe.

In consecinta, in timp ce exigibilitatea taxei, ca drept al organelor de inspectie fiscala de a cere plata TVA, ia nastere la data primirii facturii externe, termenul de plata a taxei este diferit, respectiv in interval de 7 zile de la data primirii facturii externe in care este consemnata prestarea serviciilor respective.

Avand in vedere faptul ca operatiunile desfasurate de W SRL, inregistrata ca platitor de TVA, in perioada supusa inspectiei fiscale, au fost numai operatiuni taxabile, acestea dadeau dreptul societatii de a deduce integral taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor, inclusiv a taxei aferenta serviciilor externe achizitionate si utilizate in scopul desfasurarii operatiunilor taxabile.

In concluzie, pentru taxa pe valoarea adaugata exigibila aferenta serviciilor externe, societatea avea drept de deducere lunar, in temeiul art. 21 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000.

Avand in vedere cele de mai sus, TVA stabilita de organele de inspectie fiscala nu este datorata intrucat societatea avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, suma care ar fi fost recuperata de la bugetul de stat pe data de 25 a lunii urmatoare, urmare faptului ca aceasta ar fi fost inclusa in suma reprezentand TVA deductibila din decontul de TVA aferent lunii respective.

Prin faptul ca TVA aferenta serviciilor externe nu a fost platita in perioada cuprinsa intre a 8 – a zi de la data primirii facturii externe si data de 25 a lunii urmatoare celei in care a sosit factura, societatea nici nu a dedus TVA corespunzatoare serviciilor respective. Taxa pe valoarea adaugata respectiva a fost platita, in fapt, la data depunerii decontului de TVA, respectiv cu o intarziere de zile calculate ca diferenta intre data depunerii decontului de TVA corespunzator lunii si a 8 – a zi de la data la care factura externa privind serviciile externe a fost primita de societate.

Modul in care organele de inspectie fiscala au calculat dobanzile si penalitatile de intarziere nu este justificat intrucat prin neplata TVA aferenta serviciilor externe, bugetul statului a fost dezavantajat numai pe perioada cuprinsa intre termenul legal de plata, respectiv 7 zile dupa data primirii facturii externe, si termenul stabilit de lege pentru depunerea decontului si plata TVA, respectiv

data de 25 a lunii urmatoare. Astfel, pe data de 25 a lunii urmatoare, societatea ar fi beneficiat de dreptul de deducere a TVA aferenta serviciilor externe.

De exemplu, pentru factura primita de W SRL pe data de 14 decembrie 2000, societatea ar fi avut obligatia inregistrarii in contabilitate si a platii TVA pana pe data de 21 decembrie 2000. Pe de alta parte, in cazul in care ar fi fost inregistrata in contabilitate, aceasta suma ar fi devenit deductibila pe data de 25 a lunii urmatoare, diminuand astfel TVA datorata de societate pentru luna decembrie 2000. Astfel, este evident faptul ca bugetul statului a fost dezavantajat pentru o perioada de 35 de zile, intre 21 decembrie 2000 si 25 ianuarie 2001, dar nicidecum pentru o perioada de 1652 zile, asa cum se prezinta in anexa nr. 30 pag. 6 din raportul de inspectie fiscala.

In cazul in care societatea ar fi obligata la plata diferentei de TVA stabilita de organele de inspectie fiscala, aceasta s-ar afla in situatia de dubla impunere, respectiv:

- Pe de o parte prin faptul ca la nivelul deconturilor lunare de TVA societatea a platit o taxa mai mare prin neincluderea achizitiilor de servicii externe la cumparari si ca drept consecinta nu a dedus taxa aferenta
- Pe de alta parte plata diferentei stabilita de organele de inspectie fiscala si consemnata in decizia de impunere pune compania intr-o situatie de a plati a doua oara TVA.

Mai mult, conform doctrinei fiscale, taxa pe valoarea adaugata este un impozit indirect si pentru contribuabilii care sunt inregistrati ca platitori de TVA si efectueaza numai operatiuni impozabile cu drept de deducere, cum este cazul W SRL, efectul TVA este unul neutru, deoarece compania are drept integral de deducere a TVA aferenta intrarilor de bunuri si servicii.

Asadar, prin plata diferentei de TVA stabilita de organele de inspectie fiscala s-ar incalca principiul neutralitatii TVA, potrivit caruia taxa se plateste doar pentru valoarea adaugata la nivelul fiecarui platitor de TVA, bazat pe faptul ca din TVA colectata aferenta vanzarilor se deduce TVA aferenta cumpararilor utilizate pentru realizarea de operatiuni impozabile.

In concluzie, fata de argumentele prezentate mai sus societatea solicita anularea obligatiei de plata a TVA aferenta serviciilor externe achizitionate in perioada supusa inspectiei fiscale

si pe cale de consecinta, reducerea dobanzilor si a penalitatilor de intarziere, asa cum este prezentat in calculul din anexa nr. 2.

Referitor la impozitul pe profit:

Pierderea fiscala declarata de societate pentru anul 2000 a fost diminuata de organele de inspectie fiscala. Acestea au constatat ca in declaratia de impozit pe profit depusa pentru anul 1998, societatea ar fi preluat eronat o suma mai mare reprezentand pierderea fiscala aferenta anului 1997.

Intrucat in anul 2000 societatea inregistra in continuare pierdere fiscala, inclusiv dupa recalcularea rezultatului fiscal prin diminuarea pierderii fiscale reportate, organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul pe profit aferent anului 2001 rezultand, aditional din ajustarea pierderii fiscale reportate un impozit pe profit si accesoriile corespunzatoare.

Diminuarea pierderii fiscale de recuperat din anul 1998 si implicit stabilirea impozitului pe profit suplimentar pentru anul 2001, a dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente sunt neintemeiate intrucat organele de inspectie fiscala nu mai aveau dreptul de a verifica suma respectiva, aceasta rezultand dintr-o perioada supusa prescriptiei.

Aceste argumente se bazeaza pe art. 89 dn Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

In concluzie, fata de cele prezentate mai sus, societatea solicita anulara obligatiei de plata a impozitului pe profit, a dobanzilor si a penalitatilor de intarziere aferente.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 24.02.2005, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor externe:

Fata de taxa pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii externe inregistrata, evidentiata si declarata de societate, pentru perioada supusa inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata,

neevidentiată de societate, aferentă prestațiilor de servicii externe, astfel:

Pentru anii 2000, 2001 și pentru perioada 01.01.2002 – 31.03.2002 sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă prestațiilor de servicii efectuate conform facturilor externe emise de W SRL – Italia în baza contractului general de servicii.

Taxa pe valoarea adăugată a fost stabilită avându-se în vedere următoarele:

Conform prevederilor înscrise în contractul general de servicii, explicațiilor înscrise în facturile externe emise de W SRL – Italia în baza contractului general de servicii și notei explicative înregistrată la societate în data de 05.08.2005, serviciile prestate au fost concretizate și defalcate în: servicii de vânzări și marketing; servicii IT; servicii de logistică și planning constând în coordonare și planificare transport, coordonare activitate de producție pentru produsele cerute în România, etc; servicii legate de urmărirea activității de achiziție a marfurilor sub brand “W”, produse în fabrici care nu aparțin grupului W; servicii generale de conducere, administrare și control pentru SC W SRL, care în fapt sunt servicii de aceeași natură ca cele de mai sus, prestate la nivel de conducere a grupului.

Din analiza prevederilor contractului general de servicii încheiat cu W SRL – Italia și a explicațiilor din nota explicativă înregistrată la societate în data de 05.08.2005 s-au constatat următoarele:

- pentru serviciile de vânzări și marketing facturate de W SRL – Italia în baza contractului general de servicii, SC W SRL datorează taxa pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art. 4 alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 coroborat cu pct. 3, pct. 3.1 și pct. 3.4 lit. d și e din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000
- pentru serviciile IT facturate de W SRL – Italia în baza contractului general de servicii, SC W SRL datorează taxa pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art. 4 alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000, pct. 3. pct. 3.1 și pct. 3.4 lit. f din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000
- pentru serviciile de logistică și planning facturate de W SRL – Italia în baza contractului general de servicii, SC W SRL datorează taxa pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art. 4 alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 coroborat cu pct. 3,

pct. 3.1, pct. 3.3 si pct. 3.4 lit. e din Hotararea Guvernului nr. 401/2000

- pentru serviciile legate de urmarirea activitatii de achizitie a marfurilor sub brand "W", produse in fabrici care nu apartin grupului W facturate de W SRL – Italia in baza contractului general de servicii, SC W SRL datoreaza taxa pe valoarea adaugata in conformitate cu prevederile art. 4 alin. (3) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 coroborat cu pct. 3, pct. 3.1, pct. 3.3 si pct. 3.4 lit. e din Hotararea Guvernului nr. 401/2000
- pentru serviciile generale de conducere, administrare si control al SC W SRL, facturate de W SRL – Italia in baza contractului general de servicii, SC W SRL datoreaza taxa pe valoarea adaugata in conformitate cu prevederile art. 4 alin. (3) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 coroborat cu pct. 3, pct. 3.1, pct. 3.3 si pct. 3.4 lit. e din Hotararea Guvernului nr. 401/2000.

Avand in vedere ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte data primirii facturilor de prestari servicii externe, organele de inspectie fiscala au stabilit data scadenta ca fiind data inscrisa in acestea, societatea avand obligatia achitarii taxei pe valoarea adaugata in conformitate cu prevederile pct. 7.7 din Hotararea Guvernului nr. 17/2000.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita pentru anii 2000, 2001 si 2002 au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

Referitor la impozitul pe profit:

Pentru anul 2000 societatea a inregistrat si declarat o pierdere fiscala pe cumulat.

La calculul profitului impozabil aferent anului 2001, conform declaratiei de impozit pe profit aferenta, societatea a avut in vedere o anumita pierdere fiscala pe cumulat aferenta anului 2000 intrucat nu a declarat in anul 2000 anumite cheltuieli nedeductibile.

Fata de cele inregistrate de societate la 31.12.2000, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala inregistrata de societate cu suma compusa din:

- o suma reprezentand cheltuieli nedeductibile
- o suma reprezentand diminuarea pierderii fiscale de recuperat din anii precedenti. In conformitate cu prevederile art. 8 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, republicata, organele de inspectie fiscala au constatat ca prin declaratia de impozit pe profit pentru anul

2000, inregistrata la Directia generala a finantelor publice s-a preluat eronat o pierdere fiscala din anii precedenti, deoarece s-a constatat ca in declaratia de impozit pe profit aferenta anului 1998, societatea a in scris la randul 29 – “pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti”, cu toate ca in declaratia de impozit pe profit aferenta anului 1997, la randul 31 – “profit impozabil” este in scrisa suma cu semnul “-“.

In consecinta, pentru anul 2000 organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala inregistrata si declarata de societate cu suma o anumita suma, rezultand astfel o pierdere fiscala.

Pentru anul 2001 societatea a inregistrat un profit impozabil, profitul impozabil pe cumulat inregistrat de societate fiind calculat ca diferenta intre profitul impozabil inregistrat in anul 2001, si pierderea fiscala inregistrata la 31.12.2000. Pentru profitul impozabil inregistrat de societate la 31.12.2001, societatea a calculat un impozit pe profit inregistrat, evidentiat si declarat.

Pentru anul 2001 societatea inregistreaza un impozit pe profit platit in plus, suma ce este preluata ca plata in plus si in fisa de evidenta pe platitor.

Fata de cele inregistrate de societate la 31.12.2001 organele de inspectie fiscala au stabilit pentru anul 2001 un profit impozabil suplimentar, astfel:

- o suma reprezentand cheltuieli nedeductibile constatate de organele de inspectie fiscala
- o suma reprezentand diminuarea de catre organele de inspectie fiscala a pierderii fiscale inregistrata de societate la 31.12.2000 asa cum s-a prezentat la calculul profitului impozabil aferent anului 2000.

III. Luând in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin următoarele:

1) Referitor la taxa pe valoarea adaugata, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe daca societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul in strainatate, pentru care conform criteriilor de teritorialitate locul prestarii este in Romania, in conditiile in care la data efectuării inspectiei fiscale aceasta taxa pe valoarea adaugata nu a fost evidentiata si platita la bugetul statului.

In fapt, in anii 2000, 2001 si in perioada 01.01.2002 – 31.03.2002, SC W SRL a beneficiat de servicii externe prestate de W SRL – Italia in baza unui contract general de servicii.

Potrivit criteriilor de teritorialitate, prestarile de servicii externe de care a beneficiat SC W SRL, respectiv servicii de vanzari si marketing, servicii IT servicii de logistica si planning, servicii legate de urmarirea activitatii de achizitie a marfurilor sub brand “w”, produse in fabrici ce nu apartin grupului whirlpool si servicii generale de conducere, administrare si control al SC W SRL, sunt impozabile in Romania.

SC W SRL nu a evidenciat in contabilitate si nu a achitat la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile externe emise de W SRL – Italia, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata potrivit art. 4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata.

Prin contestatia formulata nu se contesta obligatia de plata la bugetul statului a acestei sume, din punct de vedere al impozitarii operatiunilor in cauza potrivit criteriilor de teritorialitate, argumentele in sustinerea contestatiei fiind in sensul ca aceste servicii au fost folosite pentru realizarea de operatiuni impozabile si prin urmare societatea are drept de deducere a TVA.

In drept, art. 19 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, *“pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:*

a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

[...].”

Potrivit pct. 10.12 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, *“pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să justifice prin documente legal întocmite cuantumul taxei.*

Documentele legale sunt:

[...]

d) documentul care confirmă achitarea taxei pe valoarea adăugată de contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, pentru operațiunile prevăzute la pct. 3.4.”

Avand in vedere cele de mai sus se retine ca pentru prestarile de servicii externe de care societatea a beneficiat in anii 2000, 2001 si in perioada 01.01.2002 – 31.03.2002, respectiv servicii de vanzari si marketing, servicii IT servicii de logistica si planning, servicii legate de urmarirea activitatii de achizitie a marfurilor sub brand “w”, produse in fabrici care nu apartin grupului w si servicii generale de conducere, administrare si control al SC W SRL, societatea avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta numai dupa achitarea acesteia in termen de 7 zile de la data primirii facturilor externe, conform prevederilor pct. 7.7 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, care precizeaza:

“Taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de persoane juridice din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit pct. 3.4, se plătește la organul fiscal teritorial sau la banca comercială, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe. Pentru plățile efectuate fără factură taxa pe valoarea adăugată se plătește concomitent cu plata prestatorului extern.”

In consecinta, avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC W SRL pentru acest capat de cerere.

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca in cazul in care societatea ar fi obligata la plata diferentei de TVA stabilita de organele de inspectie fiscala, aceasta s-ar afla in situatia de dubla impunere, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor externe nu a fost achitata in termen de 7 zile de la data primirii facturilor externe, conform prevederilor anterior precizate, astfel ca nu este vorba de dubla impunere. Societatea avea dreptul deducerii taxei pe valoarea adaugata in cauza numai dupa achitarea acesteia, asa cum s-a retinut mai sus.

Mai mult, societatea nu este indreptatita la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor mai sus mentionate intrucat aceasta taxa nu a fost evidentiata in contabilitate nefiind aplicabile prevederile Deciziei nr. 8/2003 a Comisiei centrale fiscale cu privire la aplicarea art. 4 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 4 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, art. 7 și art. 29 lit. D.d) - f) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările ulterioare, decizie care precizeaza:

“1. Taxa pe valoarea adăugată neachitată în termenul legal, evidențiată în contabilitate de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiuni de leasing contractate cu locatori/finanțatori din străinătate, servicii contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România dacă prestatorul de servicii nu și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, precum și pentru servicii contractate cu prestatori din străinătate pentru care beneficiarii aveau obligația, conform legii, să plătească taxa pe valoarea adăugată, care au fost efectuate până la data de 1 martie 2003 exclusiv, se regularizează astfel:

a) dacă prestările de servicii respective au fost destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se va înscrie la rândul 3 "regularizări" din decontul privind taxa pe valoarea adăugată, ca taxă colectată, și la rândul 10 "regularizări" din decont, ca taxă deductibilă;

[...]

Din punct de vedere contabil se va storna înregistrarea 4428 = 446 și se va efectua înregistrarea 4426 = 4427.

[...]

Pentru operațiunile prevăzute mai sus se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor.

2. În situația în care organele de control, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că persoanele impozabile nu au efectuat regularizări prevăzute la pct. 1, vor aplica aceeași procedură la data constatării acestora.”

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca societatea avea posibilitatea sa inscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor mai sus mentionate la rândul 3 "regularizări" din decontul privind taxa pe valoarea adăugată, ca taxă colectată, și la rândul 10 "regularizări" din decont, ca taxă deductibilă numai in situatia in care taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor servicii este evidentiata in contabilitate.

Prin urmare, in cazul in care taxa pe valoarea adaugata neachitata in termenul legal nu este inregistrata in evidentele contabile se aplica prevederile legale in vigoare la data efectuarii operatiunilor respective.

In sensul celor de mai sus este si punctul de vedere al Directiei generale legislatie impozite indirecte.

2. Referitor la dobanzile si la panalitatiile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunte asupra modului de calcul al acestor accesorii, respectiv perioada pentru care sunt datorate.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii dobanzi si penalitati de intarziere, aferente taxei pe valoarea adaugata, ca urmare a neachitarii la bugetul de stat a TVA aferenta serviciilor prestate de W SRL – Italia, in baza unui contract general de servicii incheiat cu SC W SRL, in calitate de beneficiar.

Prin contestatia formulata societatea recunoaste ca organele de inspectie fiscala in baza principiului exigibilitatii taxei pe valoarea adaugata erau indreptatite in a cere plata taxei pe valoarea adaugata la data primirii facturii externe, dar solicita reducerea dobanzilor, precum si reducerera penalitatilor de intarziere, pe considerentul ca aceste accesorii trebuiau calculate numai pentru perioada cuprinsa intre termenul de plata, respectiv 7 zile de la data primirii facturii externe si termenul stabilit de lege pentru depunerea decontului si plata TVA, repectiv 25 a lunii urmatoare.

In drept, art. 31 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata precizeaza ca *“pentru neplata integrală sau a unei diferențe din taxa pe valoarea adăugată în termenul stabilit, contribuabilii datorează majorări de întârziere calculate conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor”*.

Potrivit art. 13 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996 privind executarea silita a creantelor bugetare *“orice obligatie bugetara neachitata la scadenta genereaza plata unor majorari calculate pentru fiecare zi de intarziere, pana la data achitarii sumei datorate, inclusiv.*

In cazul constatarii unor diferente de obligatii bugetare, stabilite de organele competente, calculul majorarilor de intarziere incepe cu ziua imediat urmatoare scadentei obligatiei bugetare la care s-a stabilit diferenta, pana in ziua platii inclusiv”, iar potrivit pct. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 26/2001 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare precizeaza:

“Articolul 13¹ va avea următorul cuprins:

Art. 13¹

[...]

Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri bugetare, cu excepția majorărilor de întârziere, a penalităților și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii urmatoare celei în care acestea aveau termene de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a majorărilor de întârziere și/sau a penalităților”.

Potrivit art. 167 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, *“in toate actele normative în care se face referire la majorări de întârziere și/sau majorări aceste noțiuni se înlocuiesc cu noțiunea de dobânzi.”*

Asa cum s-a retinut la pct. 1 din prezenta decizie, taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de persoane juridice din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit pct. 3.4 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000, se plătește la organul fiscal teritorial sau la banca comercială, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe.

Avand in vedere faptul ca la data efectuării inspecției fiscale societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte data primirii facturilor de prestari servicii externe organele de inspectie fiscala au stabilit ca data primirii facturilor externe este data inscrisa in acestea. Se retine ca nici in sustinerea contestatiei societatea nu precizeaza datele primirii facturilor externe si nici nu depune in sustinerea contestatiei documente din care sa rezulte alte date de primire a acestora decat cele precizate de organele de inspectie fiscala.

In consecinta, intrucat societatea avea obligatia achitarii la bugetul de stat in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe a TVA aferenta serviciilor prestate de W SRL – Italia, organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit in sarcina societatii dobanzi si penalitati de intarziere, contestate de SC W SRL, fapt pentru care, pentru acest capat de cerere contestatia formulate de SC W SRL va fi respinsa ca neintemeiata.

In ceea ce priveste argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca bugetul de stat a fost dezavantajat numai pentru perioada cuprinsa intre termenul de plata, respectiv 7 zile de la data primirii facturii externe si termenul stabilit de lege pentru depunerea decontului si plata TVA, repectiv 25 a lunii urmatoare, astfel ca organele de inspectie fiscala ar fi fost indreptatite la calculul dobanzilor si penalitatilor de intarziere doar pentru aceasta perioada, aceste argumente nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat nici un act normativ nu prevede ca pentru TVA aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul in strainatate, pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania, agentii

economici datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere doar pentru perioada mentionata de societate.

Mai mult, asa cum rezulta din actele normative invocate anterior pentru neplata integrală sau a unei diferențe din taxa pe valoarea adăugată în termenul stabilit se datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere pentru fiecare zi de intarziere, pana la data achitarii sumei datorate, inclusiv, respectiv pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată. Astfel, dobanzile si penalitatile de intarziere nu puteau fi calculate pana la datele depunerii deconturilor de TVA intrucat debitul nu a fost achitat pana la acele date.

3. Referitor la impozitul pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala aveau dreptul sa stabileasca diferente suplimentare de impozit pe profit pentru anul 2001 ca urmare a preluarii eronate de catre contestatoare a pierderii fiscale de recuperat din anii precedenti.

In fapt, pentru anul 2000 organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala inregistrata si declarata de societate.

In suma cu care a fost diminuat pierderea fiscala este inclusa o anumita suma ca urmare a faptului ca in declaratia de impozit pe profit a anului 1998, societatea a in scris la randul 29 - „pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti”, desi in declaratia de impozit pe profit aferenta anului 1997, inregistrata la Directia generala a finantelor publice, la randul 31 – „profit impozabil” este in scrisa o suma mai mica cu semnul „-”.

Fata de cele inregistrate de societate la 31.12.2001, organele de inspectie fiscala au stabilit un profit impozabil suplimentar pentru anul 2001, ca urmare a stabilirii unor cheltuieli nedeductibile fiscal si diminuarii pierderii fiscale inregistrata de societate la 31.12.2000.

Pentru anul 2001 a fost stabilit impozit pe profit.

Prin contestatia formulata SC W SRL sustine ca diminuarea pierderii fiscale de recuperat din anul 1998 si implicit

stabilirea impozitului pe profit suplimentar pentru anul 2001, a dobanzilor si penalitati de intarziere sunt stabilite fara temei legal intrucat organele de inspectie fiscala nu mai aveau dreptul de a verifica suma respectiva, aceasta rezultand dintr-o perioada supusa prescriptiei.

In drept, pct. 8 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit precizeaza:

“Articolul 8 va avea următorul cuprins:

“ART. 8

(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani.

[...]”

Se retine ca prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au stabilit pentru anul 2001 impozit pe profit. La stabilirea acestui impozit s-a avut in vedere si diminuarea pierderii fiscale inregistrata de societate la 31.12.2000.

Astfel, avandu-se in vedere termenul de 5 ani stabilit pentru recuperarea pierderii fiscale organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a diminuat pierderea fiscala aferenta anului 2000, ca urmare a faptului ca in declaratia de impozit pe profit a anului 1998, societatea a in scris la randul 29 - „pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti” o anumita suma, desi in declaratia de impozit pe profit aferenta anului 1997, la randul 31 – „profit impozabil” este in scrisa o suma mai mica cu semnul „-”.

Prin urmare, organele fiscale nu au procedat la o verificare a modului de stabilire a pierderilor fiscale pe anii precedenti, asa cum sustine societatea, constatand-se numai o eroare de preluare a pierderii fiscale din anii precedenti evidentiata de societate in declaratiile de impozit pe profit inregistrate la organele fiscale care influenteaza baza de impozitare pentru impozitul pe profit aferent anului 2001.

Referitor la argumentele contestatoarei conform carora masura de diminuare a pierderii fiscale de recuperat din anul 1998 si implicit stabilirea de catre organele de inspectie fiscala a impozitului pe profit pentru anul 2001, a dobanzilor si penalitatilor de intarziere sunt neintemeiate intrucat suma respectiva rezulta dintr-o perioada

supusa prescriptiei, iar organele de inspectie fiscala nu mai aveau dreptul de a verifica aceasta suma avand in vedere prevederilor art. 89 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se retin urmatoarele:

In speta in cauza nu a fost prescris dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale pentru anul 2001 intrucat potrivit art. 23 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, *“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.” Astfel, in anul 2001 a fost stabilita in mod legal baza de impunere pentru impozitul pe profit contestat de societate avandu-se in vedere pierderea fiscala aferenta anului 2000 care a influentat stabilirea impozitului pe profit pentru anul 2001.

Mai mult, in situatia in care ar fi fost vorba de prescrierea dreptului organelor fiscale de a stabilit impozite si taxe nu sunt incidente prevederile invocate de contestatoare, respectiv art. 89 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, ci prevederile art. 21 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal coroborat cu prevederile art. 199 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, asa cum a fost modificat prin Legea nr. 158/2006 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 165/2005 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, articol care precizeaza ca *“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.”*

Se retine ca in sensul celor de mai sus sunt si punctele de vedere ale Unitatii de reglementare a procedurii fiscale, Directiei juridice si Directiei generale de gestiune a impozitelor si contributiilor, din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

Astfel, Unitatea de reglementare a procedurii fiscale precizeaza ca *„din analiza spetei prezentate reiese ca organul fiscal nici nu a pus in discutie modul de constituire a bazei de impunere aferent anului 1997 (si implicit suma determinata ca pierdere fiscala*

declarata de contribuabil in declaratia fiscala aferenta acestei perioade), ci doar a constatat o neconcordanta intre suma inscrisa ca pierdere in declaratie si preluarea corespunzatoare a acesteia, in baza legii, in declaratiile subsecvente, inclusiv in cea aferenta anului fiscal 2000, influentand de fapt baza de impunere a acestei perioade fiscale supuse inspectiei fiscale.

In opinia noastra, in speta prezentata nu se poate ridica problema prescriptiei dreptului de a stabili obligatii fiscale intrucat, asa cum am afirmat anterior, organul fiscal nu a verificat elementele bazei de impunere aferente impozitului pe profit al anului 1997 ci doar a indreptat eroarea strecurata in cuprinsul declaratiilor fiscale aferente anului 2000, perioada verificata in cadrul termenului de prescriptie.

Precizam ca, recalcularea, in anul 2004, a pierderii reportate ca element al bazei de impunere precedente, este, in opinia noastra, perfect corecta, in conditiile in care aceste baze nu sunt ele insele verificate, ele intrand doar in formula de calcul al unui element al bazei de impunere al perioadei verificate in cursul perioadei de prescriptie (2000)."

Directia juridica precizeaza ca „pentru a determina termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale, apreciem ca este necesar a se avea in vedere actul normativ in vigoare la momentul nasterii acestor obligatii. In acest sens, dispozitiile referitoare la prescriptia dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale cuprinse in Codul de procedura fiscala, sunt aplicabile incepand cu data intrarii in vigoare a acestui act normativ, respectiv data de 1 ianuarie 2004.

Totodata, avand in vedere dispozitiile art. 8 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, apreciem ca pentru pierderea anuala, stabilita prin declaratia de impozit pe profit, la nivelul anului 1997 aceasta se putea recupera din profiturile impozabile obtinute in urmatoorii 5 ani, respectiv pana la nivelul anului 2002.

Prin urmare, apreciem ca organele de inspectie fiscala au procedat corect luand in considerare dispozitiile art. 8 alin. (1) din actul normativ mai sus invocat."

Directia generala de gestiune a impozitelor si contributiilor precizeaza:

“Pierderea pentru anul 1997 a fost declarata prin declaratia depusa de societate pentru anul 1997 (si ramane astfel stabilita), si nu prin declaratia depusa pentru anul 1998.

In ceea ce priveste pierderea ramasa de reportat din anul 1997 pentru anul 2000, se are in vedere suma declarata de societate prin declaratia prin care s-a stabilit aceasta pierdere si eventualele compensari efectuate de societate pana in anul 2000.

Faptul ca SC W SRL a preluat in declaratia pentru anul 1998, care nu mai poate fi corectata, o suma eronata reprezentand pierdere de reportat din anul 1997, diferita de cea declarata pentru anul 1997, nu este relevant in speta, intrucat organul fiscal nu a recalculat pierderea pentru anul 1997, ci obligatia fiscala pentru anul 2000, avand in vedere elementele bazei de impunere:

- profitul impozabil/pierderea la nivelul anului de referinta (anul 2000);

- vechimea pierderii reportate in anul de referinta din anii precedenti;

- marimea pierderii reportate in anul de referinta, avand in vedere pe de o parte nivelul declarat al acesteia in anul de origine si eventualele compensari efectuate pana in anul de referinta.”

In consecinta, pentru acest capat de cerere contestatia formulata de SC W SRL va fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 4, art. 31 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, pct. 7.7, pct. 10.12 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, pct. 8 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit coroborate cu prevederile art. 23, art. 89, art. 179 alin. (1), art. 180, si art.186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulata de **SC W SRL** referitoare la sume reprezentând taxa pe valoarea adăugata, dobânzi si penalitati de intarziere aferente, impozit pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

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