

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

**DECIZIA NR. 114/08.06.2005**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice cu privire la contestatia formulata de societatea comerciala "X".

Contestatia a fost formulata impotriva sumei totale stabilita prin Decizia de impunere din data de 28.02.2005 de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal - Serviciul control fiscal reprezentand impozit pe profit, dobanzi de intarziere aferente, penalitati de intarziere, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi de intarziere aferente si penalitati de intarziere.

Contestatia a fost inregistrata la Directia generala a finantelor publice dupa 22 zile de la data emiterii Deciziei de impunere din data de 28.02.2005 deci, in termenul legal prevazut de art.176 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174, art. 176 si art. 178, alin.1, lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea comerciala "X".

*I. Prin contestatia formulata, societatea comerciala "X" invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:*

**1. Impozitul pe profit**

a). Referitor la "platile facute pentru serviciile de brokeraj" societatea comerciala "X" arata ca "societatea nu este radiata din Registrul Comertului, este activa si depune bilant la organul fiscal, la termenele prevazute de lege".

Societatea contestatoare mentioneaza faptul ca in sustinerea celor afirmate anexeaza la contestatia formulata certificatul constatator emis de Registrul Comertului si arata ca "organul de control s-a rezumat la cea mai comoda pozitie si anume de a afirma ca prestatorul nu poate fi identificat [...]".

De asemenea, societatea comerciala "X" sustine ca temeiurile de drept invocate de organul de inspectie fiscala "*au cu totul alta finalitate*" si ca masura dispusa este nelegala intrucat serviciile in cauza au fost "*prestate in urma cu 5 ani, prestatorul era legal inregistrat si este si in prezent, documentele de plata sunt in conformitate cu prevederile legale*".

b). In ceea ce priveste "*rezervele tehnice*", societatea contestatoare arata ca acestea nu sunt venituri impozabile intrucat "*legea prevede expres ca sunt cheltuieli deductibile fiscal, fiind inregistrate in contul 1068, cont de pasiv, iar protocolul de preluare a portofoliului se refera la un fond de comert si nu la o fuziune care sa duca la disparitia conturilor de activ si pasiv ale societatii absorbite*".

## **2. Taxa pe valoarea adaugata**

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor realizate din vanzarea de active, societatea comerciala "X" arata ca "*obligatia societatii era ca in 15 zile sa se inregistreze ca platitor*" dar ca "*Pentru neinregistrarea ca platitor de t.v.a. societatea a fost sanctionata contraventional, dar obligarea la plata sumei cu titlu de t.v.a. necolectat si nerambursat, dobanzi si penalitati este nelegala*".

Urmare a solicitarii organului de solutionare a contestatiei, societatea comerciala "X" remite cu adresa fara numar din data de 16.05.2005 un extras din Registrul Comertului privind S.C. "Y" si cererea de suspendare a executarii Deciziei de impunere din data de 28.02.2005.

*II. Prin Decizia de impunere din data de 28.02.2005, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal - Serviciul control fiscal, au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din Raportul de inspectie fiscala din data de 28.02.2005:*

Societatea comerciala "X" este o societate cu capital privat care are ca obiect de activitate asigurarile auto, maritime, de transport, de raspundere civila, de credite si garantii, de pierdere financiara din riscuri asigurate, negocierea si incheierea de contracte de asigurare si reasigurare pentru societati de asigurare si/sau reasigurare si alte servicii privind incheierea si executarea unor asemenea contracte conform art. 1 al. 2 din Legea nr. 47/1991.

Verificarea a vizat perioada 08.06.1999 - 31.12.2003.

## **Impozitul pe profit**

Organul de inspectie fiscala a constatat ca in anul 2000 si in anul 2001 societatea comerciala "X" a inregistrat cheltuieli reprezentand contravaloarea serviciilor de brokeraj prestate de S.C. "Y", conform contractului de intermediere in asigurari din data de 02.02.2000.

Avand in vedere prevederile art. 4 din O.U.G. nr. 217/1999 si ale cap.II pct. (6) lit. r din H.G. nr. 402/2000, organul de inspectie fiscala a facut demersurile necesare pentru identificarea si verificarea prestatorului S.C. "Y", acesta nefiind identificat nici la sediul declarat la Oficiul Registrului Comertului si nici la cel indicat de societatea comerciala "X".

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma totala reprezentand contravaloarea serviciilor de brokeraj prestate de S.C. "Y" nu este deductibila fiscal.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca in anul 2000 societatea comerciala "X" a inregistrat in contul 1068 rezerve.

Acestea au fost considerate de societate ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2000, iar in anul 2001 au fost tratate fiscal ca fiind venituri neimpozabile.

Avand in vedere protocolul de preluare a portofoliului incheiat in data de 19.10.2001 intre societatea comerciala "X" si S.C. "Z" prin care se stipuleaza preluarea tuturor drepturilor si obligatiilor ce izvorasc din politele in vigoare, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste rezerve reprezinta venituri impozabile.

### **Taxa pe valoarea adaugata**

Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea comerciala "X" a realizat in luna decembrie 1999 venituri din vanzarea de active pentru care nu a colectat si virat taxa pe valoarea adaugata.

Desi, in conformitate cu prevederile art. 6 A lit. i din O.G. nr.3/1992 si ale pct. 4.8 din H.G. nr. 512/1998, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata veniturile incasate de la asigurati, pentru veniturile din vanzarea de active, societatea comerciala "X" avea obligatia sa solicite luarea in evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, asa cum precizeaza art. 25 pct. 11.3 din H.G. nr. 512/1998.

Intrucat societatea contestatoare nu a depus cerere de luare in evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, organul de inspectie fiscala a aplicat amenda contraventionala conform prevederilor art. 189 (1) lit. a din H.G. nr. 1050/2004 si a stabilit in sarcina societatii comerciale "X" taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor din vanzarea de active, majorari si dobanzi de intarziere si penalitati.

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

## **Impozitul pe profit**

*Referitor la suma totala reprezentand impozit pe profit suplimentar, dobanzi si penalitati aferente, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, se poate pronunta asupra legalitatii stabilirii acesteia in conditiile in care, la incadrarea cheltuielilor cu serviciile de brokeraj prestate de S.C. "Y", nu s-a analizat contractul de intermediere in asigurari din data de 02.02.2000 conform prevederilor legale in vigoare in perioada 2000 - 2001.*

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala din data de 28.02.2005 in baza caruia s-a emis Decizia de impunere din aceeaasi data, s-a stabilit ca societatea comerciala "X" a inregistrat in anii 2000 si 2001 o suma reprezentand contravaloarea serviciilor de brokeraj prestate de S.C. "Y".

Aceasta suma a fost stabilita ca fiind nedeductibila fiscal intrucat, in urma demersurilor "pentru identificarea brokerului si verificarea acestuia", organul de inspectie fiscala nu a putut identifica societatea prestatoare.

In drept, in perioada vizata, erau aplicabile prevederile O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonantei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, care la art. 4 (6) precizeaza urmatoarele:

*"În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt: [...]*

*r) cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificate prestatorii în legătură cu natura acestora. Nu sunt deductibile serviciile facturate de persoane fizice și juridice nerezidente, în situația în care plata acestora determină pierdere la nivelul unui exercițiu financiar sau în situația în care aceste servicii nu sunt aferente activității entității din România.*

*În același sens vor fi analizate și furnizările de bunuri și de servicii între persoanele juridice controlate în comun sau care participă sub orice formă la conducerea ori la controlul beneficiarului acestora".*

Prin H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, legiuitorul aduce urmatoarele precizari:

*"În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile prestate să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului".*

Conform textelor de lege sus mentionate, se retine ca nu sunt deductibile fiscal acele cheltuieli cu serviciile pentru care societatea

beneficiara nu prezinta un *“contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului”* si ai caror prestatori nu pot fi verificati *“în legătură cu natura acestora”*.

Din analiza Raportului de inspectie fiscala din data de 28.02.2005 in baza caruia s-a emis Decizia de impunere din aceeași data, se retine ca, referitor la cheltuielile cu serviciile de brokeraj, este mentionat contractul de intermediere in asigurari din data de 02.02.2000 incheiat intre societatea comerciala “X” si S.C. “Y”, fara ca organul de inspectie fiscala sa analizeze acest contract prin prisma actelor normative in vigoare la data derularii acestuia, sub aspectul punerii in executare a clauzelor acestuia, respectiv cum s-au concretizat obligatiile agentului de asigurari asa cum sunt ele precizate la pagina 2 a contractului.

Privitor la *“identificarea brokerului si verificarea acestuia”*, se retine ca organul de inspectie fiscala s-a deplasat la adresa sediului social declarat al S.C. “Y” si la o alta adresa indicata de societatea contestatoare.

La ambele locatii organul de inspectie fiscala a incheiat note de constatare anexate in copie la dosarul cauzei din care rezulta ca S.C. “Y” nu functioneaza la nici una din cele doua adrese.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a concluzionat ca *“societatea nu a putut fi identificata”* fara a verifica daca S.C. “Y” a depus la organul fiscal teritorial bilanturile si raportarile prevazute de lege in perioada derularii contractului si daca in perioada respectiva societatea a functionat legal la adresa declarata la Registrul Comertului, aspect la care face trimitere societatea in contestatia formulata.

De asemenea, se retine ca societatea comerciala “X” a anexat la dosarul cauzei cu adresa fara numar din data de 16.05.2005 un extras din Registrul Comertului privind S.C. “Y” din care rezulta ca ultima actualizare s-a efectuat in data de 17.10.2001 si ca asociat si administrator al societatii era cetateanul german Biermann Alfred care a detinut parti sociale si la societatea comerciala “X”, aspecte asupra carora organul de inspectie fiscala nu face nici o referire prin prisma prevederilor art. 22 din O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele prezentate se retine ca incadrarea sumei totale reprezentand contravaloarea serviciilor de brokeraj prestate de S.C. “Y” in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal s-a facut fara o analiza temeinica a tuturor aspectelor referitoare la realitatea operatiunilor prevazute de contractul incheiat intre cele doua societati.

In ceea ce priveste suma reprezentand valoarea rezervelor inregistrate in contul 1068 si considerate de organul de inspectie fiscala ca fiind venituri impozabile, se retine ca incadrarea fiscala nu are la baza un temei legal si totodata nu se explicita natura operatiunii



contabile efectuate de societate, documentele care au stat la baza acesteia.

Fata de cele retinute anterior si avand in vedere prevederile art. 185 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, punctul 2.1.1. din Decizia de impunere din data de 28.02.2005 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala din aceeasi data referitor la impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile aferente va fi desfiintat, cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat a aceluiasi impozit, vizand aceeasi perioada, avand in vedere retinerile din prezenta decizie cat si sustinerile societatii contestatoare.

### **Taxa pe valoarea adaugata**

*Referitor la suma totala reprezentand taxa pe valoarea adaugata, majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra datei la care societatea comerciala “X” devine platitoare de taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care plafonul de scutire prevazut de O.G. nr. 3/1992 a fost depasit in luna decembrie 1999.*

In fapt, societatea comerciala “X” a realizat in luna decembrie 1999 venituri din vanzarea de active pentru care nu a colectat si nu a virat taxa pe valoarea adaugata.

Organul de inspectie fiscala a calculat taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor obtinute din vanzarea de active si a aplicat amenda contraventionala pentru neinregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

In drept, societatea comerciala “X” se incadreaza in prevederile pct. 4.8 din H.G. nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, care precizeaza urmatoarele:

*“Societățile comerciale de asigurare, de asigurare-reasigurare și societățile de reasigurare sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată pentru sumele încasate de la asigurați”.*

Conform textului de lege sus invocat, pentru sumele încasate de la asigurați, societatea comerciala “X” este scutita de taxa pe valoarea adaugata.

In cazul veniturilor de alta natura decat cele provenind de la asigurați asa cum sunt cele obtinute din vanzarea de active, sunt

aplicabile prevederile art. 6 lit. A pct. i)12 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, care precizează următoarele:

*“Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele operațiuni: [..]*

*i) 12. activitățile agenților economici, precum și cele care îndeplinesc condițiile unei activități economice desfășurate de asociațiile, organizațiile, instituțiile publice și alte persoane juridice prevăzute la art. 3 din prezenta ordonanță, cu o cifră de afaceri declarată organului fiscal competent sau, după caz, realizată, de până la 50 milioane lei anual.*

*În situația realizării unei cifre de afaceri superioare plafonului de mai sus, agenții economici și celelalte persoane juridice prevăzute la alineatul precedent devin plătitoare de taxă pe valoarea adăugată în condiții și la termene stabilite prin hotărâre a Guvernului.*

*După înscrierea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată agenții economici și celelalte persoane juridice nu mai beneficiază de scutire chiar dacă ulterior realizează o cifră de afaceri inferioară plafonului de mai sus”.*

Prin punctul 4.13 din H.G. nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu următoarele precizări:

*“4.13. În situația în care unitățile scutite de taxa pe valoarea adăugată, potrivit art. 6 lit. A din ordonanță, realizează și operațiuni impozabile, obținând din acestea venituri de peste 50 milioane lei anual, sunt obligate să depună cererea de luare în evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, iar organele fiscale vor proceda conform prevederilor pct. 11.3 din prezentele norme.*

*Se înregistrează ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată numai partea din structura unităților respective prin care se realizează operațiunile impozabile și pentru care este obligatorie organizarea distinctă a evidenței gestiunilor și contabilității, care să permită determinarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă”.*

Punctul 11.3 din H.G. nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, stipulează următoarele:

*“Agenții economici care în cursul anului au depășit plafonul de scutire prevăzut la art. 6 lit. A din ordonanță sunt obligați să solicite luarea în evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.*

*Cererea se depune la organul fiscal care a atribuit codul fiscal, până la data de 15 a lunii următoare celei în care plafonul a fost depășit, conform modelului stabilit de Ministerul Finanțelor.*

*În cazul în care cererea de luare în evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată se prezintă în luna în care s-a depășit plafonul de scutire, luarea în evidență se va face începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care organele fiscale au primit cererea”.*

In conformitate cu prevederile legale citate mai sus, societatea comerciala "X" avea obligatia de a solicita luarea in evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata cel mai tarziu pana in data de 15 ianuarie 2000, ca o consecinta a faptului ca a depasit plafonul de scutire.

Ulterior datei de 15 ianuarie 2000, societatea comerciala "X" devenea platitor de taxa pe valoarea adaugata.

In aceste conditii, se retine ca in luna decembrie 1999 societatea contestatoare nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata pentru veniturile din vanzarea de active.

Fata de cele retinute, capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata, majorari si dobanzi aferente si penalitati va fi admis.

In ceea ce priveste solicitarea de suspendare a executarii silite pentru sumele ce fac obiectul contestatiei, se retine ca potrivit art.184 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata " *Organul de soluționare a contestației poate suspenda executarea actului administrativ atacat până la soluționarea contestației, la cererea temeinic justificată a contestatorului.*"

Avand in vedere aceasta prevedere legala si tinand cont de solutia pronuntata prin prezenta decizie, cererea societatii apare ca fara obiect.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 4 (6) din O.U.G. nr. 217/1999, H.G. nr. 402/2000, pct. 4.8, pct. 4.13, pct. 11.3 si pct. 11.4 din H.G. nr. 512/1998, art. 6 lit. A pct. i)12 din O.G. nr. 3/1992, art. 185(1) si (3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

## **DECIDE**

1. Desfiintarea punctului 2.1.1. "Obligatii fiscale suplimentare la impozitul pe profit" din Decizia de impunere din data de 28.02.2005 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala din aceeasi data incheiat la societatea comerciala "X" pentru suma totala reprezentand impozit pe profit, dobanzi de intarziere aferente si penalitati de intarziere, urmand a se încheia o noua decizie de impunere conform legii care va avea în vedere strict considerentele din prezenta decizie.



**2.** Admiterea contestatiei formulate de societatea comerciala "X" pentru suma totala reprezentand taxa pe valoarea adaugata, dobanzi de intarziere aferente si penalitati de intarziere.

**3.** Respingerea ca fara obiect a cererii de suspendare a executarii Deciziei de impunere din data de 28.02.2005.

**4.** Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 6 luni de la comunicare.

**ANEXA la DECIZIA NR. 114/08.06.2005**

- neanalizarea de catre organele de inspectie fiscala a documentelor prezentate de societate

- obligatia colectarii TVA la agentii economici neplatitori de TVA (societate de asigurari) care depasesc plafonul de scutire si nu depun cerere de luare in evidenta ca platitor de TVA

