

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

DECIZIA NR. 243/31.08.2007
privind solutionarea contestatiei formulate de
S.C. "P" S.R.L.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, si vizeaza urmatoarele:

- impozit pe profit achitat in plus in luna iunie 2005;
- impozit pe profit suplimentar;
- reducere impozit pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata, la care se adauga accesoriile acestora.

Contestatia a fost depusa la Directia generala a finantelor publice, la data de 14.11.2006, asa cum reiese din stampila registraturii, in termenul prevăzut de art. 207 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in M.O. nr. 513/31.07.2007, fata de data de 19.10.2006, data comunicarii deciziei de impunere inregistrata pe confirmarea de primire anexata in copie la dosarul cauzei.

Constatând ca in speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in M.O. nr. 513/31.07.2007, Direcția generala de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala este investita sa solucioneze contestatia formulata de S.C. "P" S.R.L..

I. Prin contestatia formulata, S.C. "P" S.R.L. invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

S.C. "P" S.R.L. contesta decizia de impunere si solicita anularea acesteia din urmatoarele considerente:

1. Societatea contestatoare arata ca in anul 2005, cu O.P. nr. ... a achitat "*in plus pentru impozitul pe profit*" suma de ... ROL, "*suma care nu a fost scazuta din suma datorata*" si sustine ca se afla "*in situatia deductibilitatii in exercitiul fiscal ulterior a impozitului varsat in plus si nedatorat in exercitiul anterior*".

Impozit pe profit

a) - anul 2001

S.C. "P" S.R.L. arata ca una din motocicletele pentru care organul de inspectie fiscala a stabilit ca amortizarea nu este deductibila fiscal, a fost vanduta la data de 03.09.2003, fapt pentru care, in conformitate cu prevederile art. 4 alin. 1 si alin. 4 din O.G. nr. 70/1994 republicata, *"amortizarea este deductibila ... deoarece cheltuiala este aferenta veniturilor realizate"*.

In ceea ce priveste amortizarea motocicletei ramase in proprietate, societatea contestatoare arata ca aceasta nu se regaseste la art. 4 alin. 6 de la lit. a) la lit. s) din O.G. nr. 70/1994, in schimb, instructiunile de aplicare *"fac trimitere in privinta amortizarii deductibile fiscal la Legea nr. 15/1994 privind amortizarea si la H.G. nr. 964/1998"*.

In actele normative invocate se regasesc *"motociclete si biciclete"*, iar pct. 23 din instructiuni stabileste ca sunt deductibile fiscal *"cheltuielile cu amortizarea bunurilor si valorilor destinate sa deserveasca activitatea contribuabilului inregistrata in contractul de societate, iar bunurile sunt in functiune si se regasesc la locul de desfasurare a acesteia"*.

Societatea contestatoare arata ca intrucat motocicletele erau utilizate in supravegherea activitatii de maturat stradal, amortizarea acestora este deductibila fiscal.

Referitor la documentele justificative, S.C. "P" S.R.L. sustine ca, in conformitate cu H.G. nr. 831/1997, factura *"serveste ca ... document de incarcare in gestiunea primitorului, document justificativ de inregistrare in contabilitatea furnizorului si a cumparatorului"*.

De asemenea, societatea contestatoare arata ca *"a intocmit fisa mijlocului fix conform H.G. nr. 425/1998"* si ca *"nu exista nici un document justificativ prevazut de legislatie care sa nu fi fost intocmit"*.

b) - anul 2002

Referitor la cheltuielile cu serviciile de consultanta, societatea contestatoare arata ca Legea nr. 414/2002 *"nu se aplica in mod retroactiv"* si ca pana la data de 1 iulie 2002 sunt aplicabile prevederile art. 4 alin. 6 lit. r) din O.G. nr. 70/1994, conform carora, intrucat *"prestarile de servicii sunt executate in baza unor contracte"* cheltuielile aferente sunt deductibile fiscal.

In ceea ce priveste amortizarea motocicletelor, pe langa motivatiile prezentate la punctul a), S.C. "P" S.R.L. arata ca nici la art. 9 alin. 7 de la lit. a) la lit. t) din Legea nr. 414/2002 nu se regaseste amortizarea motocicletelor.

c) - anul 2003

Societatea contestatoare arata ca in privinta amortizarii motocicletei si a motoscuterelor a prezentat anterior argumentatia.

Referitor la autoturismele achizitionate in leasing, S.C. "P" S.R.L. arata ca in nota explicativa data de directorul general al societatii

se prezinta modul de utilizare al acestora si ca potrivit art. 9 alin. 1 si art. 11 alin. 1 din Legea nr. 414/2002, *“amortizarea si dobanda aferenta masinilor cumparate in leasing sunt deductibile fiscal”*.

In ceea ce priveste utilizarea foilor de parcurs, societatea contestatoare sustine ca, potrivit H.G. nr. 223/1992, O.G. nr. 44/1997 si O.U.G. nr. 109/2005, *“foile de parcurs nu mai fac parte dintre documentele necesare transportului rutier”*, documentele justificative fiind factura fiscala si fisa mijlocului fix.

Ca si concluzie, S.C. "P" S.R.L. arata ca *“amortizarea si dobanda aferenta masinilor cumparate in leasing sunt deductibile fiscal si nu sunt legate de existenta foilor de parcurs, care nu mai sunt impuse de niciun act legislativ, cu atat mai mult cu cat amortizarea a fost calculata in functie de durata normata de utilizare si nu in functie de kilometrii parcursi”*.

d) - anul 2004

Referitor la amortizarea calculata pentru motocicletă, motoreta si motoscutere, cat si la amortizarea si dobanzile aferente contractelor de leasing, S.C. "P" S.R.L. arata ca, in baza art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, *“cheltuielile sunt deductibile fiscal, neregasindu-se in categoriile de cheltuieli nedeductibile fiscal”*.

f) - anul 2005

Societatea contestatoare arata ca pentru aceleasi categorii de cheltuieli analizate in anul 2004, organul de inspectie fiscala invoca ca temei legal in neacordarea deductibilitatii fiscale art. 21 alin. 1 si alin. 4 lit. e) din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, avand in vedere prevederile punctului 43 lit. a) din normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, S.C. "P" S.R.L. sustine ca *“nu reiese din niciun act prezentat organului fiscal ca aceste cheltuieli au fost efectuate in favoarea asociatilor”*, fapt pentru care concluzioneaza ca *“amortizarea este deductibila daca mijloacele de transport sunt folosite in favoarea societatii, iar dobanda aferenta contractelor de leasing nici nu este mentionata la pct. 43 lit. a) ca fiind nedeductibila”*.

2. S.C. "P" S.R.L. contesta neacordarea reducerii la calculul impozitului pe profit pentru investitiile realizate, dupa cum urmeaza:

a) - anul 2000

Avand in vedere prevederile art. 5 alin. 4 din O.G. nr. 70/1994 republicata, societatea contestatoare solicita reducerea impozitului pe profit cu suma de ... ROL aferent reducerii bazei impozabile cu 10% din valoarea investitiilor efectuate.

b) - anul 2003

S.C. "P" S.R.L. solicita, in baza prevederilor art. 11 alin. 5, alin. 6 si alin. 8 din Legea nr. 414/2002, reducerea impozitului pe profit

cu suma de ... ROL aferent cheltuielilor de amortizare reprezentand 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe achizitionate si existente in patrimoniul societatii la data controlului.

c) - anul 2004

Societatea contestatoare solicita reducerea impozitului pe profit cu suma de ... ROL aferent diferentei dintre amortizarea fiscala si amortizarea contabila calculata pentru investitiile efectuate in anul 2004.

d) - anul 2005

S.C. "P" S.R.L. solicita reducerea impozitului pe profit cu suma de ... ROL aferent diferentei dintre amortizarea fiscala si amortizarea contabila calculata pentru investitiile efectuate in anul 2005.

Societatea contestatoare arata ca Legea nr. 571/2003 *“preia la art. 24 alin. 12 aceleasi prevederi ale Legii nr. 414/2002 valabile pana la 30.04.2005”*.

In sustinerea acordarii reducerilor solicitate, societatea contestatoare arata ca, in conformitate cu art. 5 alin. 4 din O.G. nr. 70/1994 republicata, *“cota de 10% din valoarea investitiilor se recupereaza din profiturile impozabile obtinute in urmatoorii ani”*.

De asemenea, S.C. "P" S.R.L. sustine in baza prevederilor art. 23 alin. 1, art. 83 alin. 1 si alin. 2, art. 132 din O.G. nr. 92/2003, ca *“dreptul societatii de a cere reducerea aferenta investitiilor conform actelor normative in vigoare in perioadele respective nu s-a prescis”*.

In ceea ce priveste *“nedepunerea inscrisurilor”*, societatea contestatoare sustine ca a *“pus la dispozitia organului fiscal situatia extracontabila cu investitiile, amortizarea contabila si amortizarea fiscala”* si le anexeaza la contestatie.

Totodata, societatea contestatoare arata ca *“rezultatele financiare si repartizarea profitului pentru anii 2000 - 2004 si semestrul I 2005 au fost aprobate in adunarea generala a actionarilor”* si ca *“solicitarea reducerii impozitului pe profit pentru sumele aferente investitiilor realizate nu influenteaza rezultatul contabil al anilor la care se face referire”*.

Taxa pe valoarea adaugata

a) - anul 2001

S.C. "P" S.R.L. sustine ca, in conformitate cu prevederile art. 18 alin. 1 lit. a) din O.U.G. nr. 17/2000 si ale punctului 10.2 din H.G. nr. 401/2000, si avand in vedere motivatiile prezentate la capitolul *“Impozit pe profit”*, taxa pe valoarea adaugata aferenta motocicletei care s-a vandut in anul 2003 si celei care a ramas in proprietatea societatii este deductibila.

b) - anul 2002

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor de servicii management si consultanta emise in luna iunie 2002, societatea

contestatoare arata ca sunt aplicabile prevederile Legii nr. 345/2002 si nu ale O.U.G. nr. 17/2000, si ca intrucat *“serviciile sunt destinate realizarii operatiunilor taxabile”* asa cum s-a aratat la capitolul *“Impozit pe profit”*, taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor facturi este deductibila.

c) - anul 2003

S.C. "P" S.R.L. sustine ca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile aferente contractelor de leasing este deductibila intrucat bunurile achizitionate sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile si *“este justificata cu exemplarul original al facturii fiscale”*.

In sustinere, societatea contestatoare invoca prevederile art. 22 alin. 4 lit. a) si alin. 6 din Legea nr. 345/2002 si art. 60 alin. 1 din H.G. nr. 598/2002.

d) - anii 2004 si 2005

Societatea contestatoare sustine ca, in temeiul art. 145 alin. 12 din Legea nr. 571/2003, *“conditiile de acordare a deducerii sunt indeplinite, bunurile fiind folosite pentru operatiuni cu drept de deducere, iar foile de parcurs nefiind documente care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata solicitata la deducere”*, fapt pentru care concluzioneaza ca taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor pentru rate de leasing este deductibila.

II. Prin decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala:

Verificarea a vizat perioada 01.07.2000 - 30.06.2005.

S.C. "P" S.R.L. este o societate comerciala cu capital privat care are ca obiect de activitate transportul rutier de marfuri.

Impozit pe profit

Verificarea a vizat perioada 01.07.2000 - 30.06.2005.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "P" S.R.L. a solicitat retroactiv, prin adresa inregistrata la Directia generala de administrare a marilor contribuabili sub numarul .../2006, *“aplicarea facilitatilor prevazute la art. 5 alin. 4 din O.G. nr. 70/1994 republicata, privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare; art. 11 alin. 5 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare; art. 24 alin. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare”* si *“recalcularea cheltuielilor de publicitate, a cheltuielilor cu penalitatile si*

a cheltuielilor de sponsorizare, stabilite eronat de societate la data declararii impozitului pe profit”.

Referitor la acordarea facilitatilor, organul de inspectie fiscala arata ca *“societatea nu a calculat deducerea de 10% din pretul de achizitie al mijloacelor fixe achizitionate conform prevederilor art. 5 (4) din O.G. nr. 70/1994 republicata, privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, si nici nu a in scris la cheltuieli deductibile in declaratia de impunere sumele referitoare la aceasta facilitate fiscala”.*

In ceea ce priveste facilitatea acordata conform art. 11 alin. 5 si 6 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, organul de inspectie fiscala arata ca societatea *“este obligata sa tina o evidenta extracontabila de calcul a amortizarii deductibile fiscal”* si ca *“in timpul controlului, contribuabilul nu a prezentat situatii privind mijloacele fixe achizitionate si nici o evidenta extracontabila de calcul a amortizarii aferente acestora”.*

Privitor la facilitatea acordata conform art. 24 alin. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organul de inspectie fiscala arata ca societatea nu a calculat si dedus cheltuieli suplimentare de amortizare de 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe achizitionate la data punerii in functiune a acestora si ca nu a prezentat situatii privind mijloacele fixe achizitionate si nici o evidenta extracontabila de calcul a amortizarii aferente acestora.

Referitor la impozitul pe profit calculat de societate, organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

Anul 2001

Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "P" S.R.L. *“a inregistrat pe costuri amortizarea mijloacelor fixe care nu au legatura cu obiectul de activitate al societatii - motocicleta marca Suzuki, motoreta Yamaha, doua motoscutere”* si despre care, in nota explicativa data, reprezentantul societatii sustine ca au fost achizitionate *“in scopul utilizarii lor de catre sefii de sectoare care supravegheaza activitatea de maturat strada”*, fara a prezenta documente justificative in acest sens si fara a nominaliza persoanele care le utilizeaza.

Avand in vedere prevederile art. 4 (4) din O.G. nr. 70/1994 republicata, privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

Anul 2002

Organul de inspectie fiscala a stabilit, in baza art. 4 (4) din O.G. nr. 70/1994 republicata, privind impozitul pe profit, si a art. 9 (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, si avand in vedere considerentele de la punctul “Anul 2001”, ca amortizarea calculata de

S.C. "P" S.R.L. pentru mijloace fixe ce nu au legatura cu obiectul de activitate al societatii nu este deductibila fiscal.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a stabilit, in baza prevederilor art. 9 (7) lit. s) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, ca intrucat "*societatea nu a prezentat situatii de lucrari sau documente care sa justifice necesitatea serviciilor de consultanta si management*", cheltuielile inregistrate de societatea contestatoare cu aceste servicii nu sunt deductibile fiscal.

Anul 2003

Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "P" S.R.L. a incheiat doua contracte de leasing in vederea achizitionarii unor autoturisme - VW Phaeton, Grand Cherokee.

Aferent acestor contracte, societatea contestatoare "*a inregistrat pe costuri amortizarea mijloacelor fixe si cheltuieli cu dobanzi*".

Avand in vedere prevederile art. 9 (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, cat si faptul ca in nota explicativa data, reprezentantul societatii nu a adus "*justificarile necesare pentru a demonstra modul de utilizare al acestor autoturisme*" neexistand documente justificative, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

Totodata, organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "P" S.R.L. a inregistrat cheltuieli cu servicii de management si consultanta in baza unor facturi in copie emise de S.C. ...Consulting S.R.L., fara a prezenta "*situatii de lucrari care sa justifice necesitatea serviciilor*".

Avand in vedere prevederile art. 9 (7) lit. s) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

Anul 2004 si semestrul I 2005

Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "P" S.R.L. "*a inregistrat pe costuri amortizarea mijloacelor fixe si cheltuieli cu dobanzi aferente contractelor de leasing de achizitie autoturisme - VW Phaeton, Grand Cherokee, Hummer - 2 bucati*".

Avand in vedere ca prin nota explicativa data de reprezentantul societatii nu s-au adus justificari din care sa rezulte ca autoturismele au fost utilizate in scopul realizarii de venituri, in baza prevederilor art. 21 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

Cu cheltuielile considerate ca fiind nedeductibile fiscal, organul de inspectie fiscala a majorat profitul impozabil stabilind in

sarcina S.C. "P" S.R.L. un impozit pe profit suplimentar aferent perioadei 01.07.2000 - 30.06.2005, in suma totala de ... lei.

Aferent acestuia s-au calculat majorari/dobanzi de intarziere pana la data de 30.06.2006 in suma de ... lei si penalitati de intarziere pana la data de 31.12.2005 in suma de ... lei.

Taxa pe valoarea adaugata

Verificarea a vizat perioada 01.07.2000 - 30.06.2005.

Anul 2001

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. "P" S.R.L. nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in factura de achizitie a motocicletei marca Suzuki, intrucat nu au fost respectate prevederile art. 18 - 20 din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca bunul in cauza nu este destinat nevoilor societatii.

Anul 2002

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu servicii de management si consultanta pentru care societatea nu a prezentat documente care sa justifice necesitatea serviciilor in cauza, nu este deductibila conform prevederilor art. 18 - 20 din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Anul 2003

Pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de consultanta inscrisa pe facturi prezentate in copie, organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea nu are drept de deducere conform prevederilor art. 22 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a stabilit ca *"nefiind indeplinite conditiile de deducere prevazute de art. 22 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare"*, societatea contestatoare nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile aferente unor contracte de leasing incheiate pentru achizitionarea unor autoturisme - VW Phaeton, Grand Cherokee.

Anul 2004 si semestrul I 2005

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile aferente unor contracte de leasing incheiate pentru achizitionarea unor autoturisme pentru care nu s-a facut dovada ca au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile, nu este deductibila conform prevederilor art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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:

1. Referitor la suma de ... lei reprezentand impozit pe profit virat in plus in luna iunie 2005, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca decizia de impunere contestata a fost corect intocmita in conditiile in care, la stabilirea debitelor suplimentare de plata, organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere acest impozit virat in plus.

In fapt, cu ordinul de plata nr. .../2005, S.C. "P" S.R.L. a virat in plus cu titlu de impozit pe profit suma de ... lei.

In urma verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala stabileste ca in perioada 01.07.2000 - 30.06.2005, o serie de cheltuieli inregistrate de S.C. "P" S.R.L. nu sunt deductibile fiscal, fapt pentru care "s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit", rezultand un impozit pe profit suplimentar aferent perioadei verificate in suma totala de ... lei.

Aferent acestui impozit pe profit suplimentar, organul de inspectie fiscala calculeaza majorari/dobanzi de intarziere pana la data de 30.06.2006 in suma de ... lei si penalitati de intarziere pana la data de 31.12.2005 in suma de ... lei.

In baza raportului de inspectie fiscala organul de inspectie fiscala emite decizia de impunere care, la punctul 2.1.1. "Obligatiile fiscale suplimentare de plata", in coloana 5 "*Impozit, taxa, contributie stabilit(a) suplimentar de plata/Obligatii fiscale accesorii de plata*", are inscris impozit pe profit in cuantum de ... lei si majorari de intarziere in cuantum de ... lei rezultate prin insumarea majorarilor in suma de ... lei si a penalitatilor in suma de ... lei.

In drept, art. 85 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in M.O. nr. 513/31.07.2007, precizeaza:

"(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(2) Dispozitiile alin. (1) sunt aplicabile si în cazurile în care impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general

consolidat sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si în cazul unei rambursari de taxa pe valoarea adaugata."

Punctul 107.1 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

"Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a)decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii".

Cu alte cuvinte, decizia de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala, constituie titlu de creanta conform caruia S.C. "P" S.R.L. are obligatia de plata in suma totala de ... lei reprezentand impozit pe profit in suma de ... lei si majorari de intarziere in cuantum de ... lei.

Din contestatia formulata de S.C. "P" S.R.L., din anexa nr. 20 la raportul de inspectie fiscala si din referatul intocmit de organul de inspectie fiscala anexat la dosarul cauzei, se retine ca la data emiterii deciziei de impunere, adica la data de 04.09.2006, societatea contestatoare avea achitat impozit pe profit in plus fata de cel evidentiat si datorat, in suma de ... lei.

Urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au completat in decizia de impunere rubrica «**Obligatii fiscale suplimentare de plata**», respectiv punctul 2.1.1 cu suma totala de ... lei reprezentand impozitul pe profit si accesoriile stabilita suplimentar in urma verificarii.

Prin urmare, punctul 2.1.1 al deciziei de impunere ca titlu de creanta si instiintare de plata trebuie sa reprezinte **diferente de obligatii fiscale de plata** ceea ce nu este cazul in speta, intrucat impozitul pe profit in suma de ... lei inscris la acest punct nu poate constitui diferente de obligatii fiscale de plata atata timp cat, asa cum s-a aratat, S.C. "P" S.R.L. are deja achitata o parte a acestuia, respectiv suma de ... lei virata in plus in data de 02.06.2005.

In acest sens a fost emis Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr.528/19.06.2006, care la anexa 2 "**INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală"** precizeaza ca "**<<Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală>> reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele**

*de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare **de plată**, [...]*”.

Mai mult, art. 84 (6) din Legea nr. 158 din 15 mai 2006 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 165/2005 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data emiterii deciziei de impunere contestate, precizează că *“Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată”*.

Asadar, titlul de creanță *“Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”* se emite pentru debite stabilite suplimentar în vederea încasării acestora la buget prin plăți efectuate de contribuabil ulterior emiterii acestui titlu și nu pentru sume deja achitate.

De altfel, prin referatul anexat la dosarul cauzei, organul de inspecție fiscală nu infirmă faptul că S.C. "P" S.R.L. a achitat în luna iunie 2005 în plus suma de ... lei cu titlul de impozit pe profit, dar arată că nu poate diminua impozitul pe profit stabilit suplimentar cu această sumă deja achitată întrucât sarcina de a opera compensări revine serviciului teritorial de administrare fiscală.

Cu privire la acest aspect se reține că la data emiterii deciziei de impunere contestată, respectiv 04.09.2006, erau în vigoare dispozițiile art. 92 (1) și (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală așa cum a fost modificată prin Legea nr. 158 din 15 mai 2006 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 165/2005, care precizează următoarele:

*“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor **obligațiilor de plată**, precum și a accesoriilor aferente acestora. [...]*

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului; [...]

d¹) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

e) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora”.

Din interpretarea acestor dispoziții legale rezultă că la data emiterii deciziei de impunere, organul de inspecție fiscală avea în atribuții atât stabilirea diferențelor suplimentare față de creanțele

declarate de contribuabil cat si stabilirea diferentelor de obligatii fiscale de plata.

Prin urmare, si in situatia in care in urma examinarii documentelor rezulta suprasolviri in contul tipului de impozit verificat, organul de inspectie fiscala are atributia stabilirii atat a diferentelor suplimentare fata de creantele declarate de contribuabil cat si a diferentelor de obligatii fiscale de plata, fapt care presupune ca in aceasta situatie organul de inspectie fiscala sa diminueze diferenta stabilita ca datorata suplimentar cu sumele incasate la buget in suprasolvire in contul impozitului respectiv, operatiune care nu poate fi asimilata cu o compensare, aceasta fiind reglementata de alt temei de drept.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se va anula punctul 2.1.1 din decizia de impunere pentru suma de ... lei inscrisa eronat si reprezentand impozit pe profit achitat in suprasolvire de S.C. "P" S.R.L. in luna iunie 2005.

De asemenea, avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul, decizia de impunere se va anula si pentru majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere inscrise in aceasta urmand a se recalcula accesoriile aferente impozitului pe profit de plata tinand cont de sumele deja incasate la buget.

2. IMPOZIT PE PROFIT

Verificarea a vizat perioada 01.07.2000 - 30.06.2005.

2.1. Referitor la cheltuielile inregistrate in perioada 2001 - semestrul I 2005 reprezentand amortizarea unor mijloace fixe si dobanzi aferente unor contracte de leasing privind achizitionarea de autoturisme, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit in conditiile in care nu s-a facut dovada ca acestea au fost utilizate in vederea obtinerii de venituri impozabile.

In fapt, in perioada 2001 - semestrul I 2005, S.C. "P" S.R.L. a inregistrat pe de o parte cheltuieli cu amortizarea unor mijloace fixe de tipul motocicletata marca Suzuki, motoreta Yamaha, doua motoscutere, iar pe de alta parte, amortizarea si dobanda aferente unor contracte de leasing incheiate pentru achizitionarea unor autoturisme marca VW Phaeton, Grand Cherokee si Hummer, pentru care nu a prezentat documente care sa probeze faptul ca aceste mijloace fixe au fost utilizate in desfasurarea obiectului de activitate in vederea obtinerii de venituri impozabile.

In drept, in perioada pana la 01.07.2002, deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea este reglementata prin O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, care precizeaza urmatoarele:

“Art. 4

(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.

ART. 5

Amortizarea activelor corporale și necorporale se face în concordanță cu prevederile legale în vigoare”.

Prevederile legale in vigoare referitoare la amortizare sunt cele din O.G. nr. 54/1997 pentru modificarea și completarea Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, care, la art. 2, precizeaza urmatoarele:

“Capitalul imobilizat supus amortizării este reflectat în patrimoniul agenților economici prin bunurile și valorile destinate să deservească activitatea pe o perioadă mai mare de un an și care se consumă treptat”.

Tot odata, H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, cu referire la art. 5 din O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, vine cu urmatoarele precizari:

“Sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea bunurilor și valorilor destinate să deservească activitatea contribuabilului (înscrisă în contractul de societate), iar bunurile sunt în funcțiune și se regăsesc la locul de desfășurare a acesteia”.

In perioada ieulie 2002 - decembrie 2003, se face aplicarea prevederilor Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care precizeaza urmatoarele:

“ART. 9

(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.

ART. 11

(1) Cheltuielile privind amortizarea activelor corporale și necorporale sunt deductibile în limita prevederilor Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

Cu privire la cele doua articole sus citate, H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aduce urmatoarele precizari:

“9.1. Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor”.

Incepand cu luna ianuarie 2004, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care, in materie de deductibilitate a cheltuielilor, precizeaza urmatoarele:

“ART. 21

Cheltuieli

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

Din textele de lege sus invocate se retine ca principiu general ca orice cheltuiala, pentru a fi incadrata in categoria cheltuielilor deductibile fiscal, trebuie sa fi fost efectuata in scopul realizarii de venituri.

In aceste conditii, pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe de tipul motocicletă marca Suzuki, motoreta Yamaha, motoscutere, cat si cele aferente contractelor de leasing pentru achizitionarea autoturismelor marca VW Phaeton, Grand Cherokee si Hummer, ar fi trebuit sa isi gaseasca corespondent in veniturile inregistrate de societate.

Faptul ca mijloacele fixe in cauza au fost utilizate strict in vederea obtinerii de venituri impozabile nu poate fi probat decat cu documente care sa ateste ca motocicletă marca Suzuki, motoreta Yamaha, motoscuterul, autoturismele marca VW Phaeton, Grand Cherokee si Hummer au deservit activitatea pentru care S.C. "P" S.R.L. este autorizata, respectiv ca au fost utilizate efectiv fie in transporturile rutiere de marfuri, fie in prestarea serviciilor de salubritate.

Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, faptul ca , prin contestatia formulata, S.C. "P" S.R.L. se limiteaza la a declara ca “societatea a intocmit fisa mijlocului fix conform O.M.F.P. nr. 425/1998” fara a prezenta nici un document in acest sens, cat si declaratia reprezentantului legal al societatii contestatoare anexata la dosarul cauzei la pagina 3, conform careia “sub sanctiunea faptei de fals in declaratii”, societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala “toate documentele solicitate”, se retine ca nu s-a facut dovada pe baza de documente ca mijloacele fixe in cauza au fost utilizate efectiv in vederea obtinerii de venituri impozabile.

In ceea ce priveste sustinerea S.C. "P" S.R.L. conform careia factura fiscala de achizitie reprezinta document justificativ, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat factura fiscal reprezinta documentul justificativ care atesta achizitia mijlocului fix dar care nu probeaza faptul ca mijlocul fix achizitionat este utilizat in activitati aducatoare de venit impozabil.

De altfel, cu privire la modul in care au fost utilizate mijloacele fixe in cauza, reprezentantul legal al societatii contestatoare,

in nota explicativa anexata la dosarul cauzei la pagina 2, arata urmatoarele:

- motocicleta marca Suzuki, motoreta Yamaha si cele doua motoscutere *“au fost achizitionate cu scopul utilizarii lor de catre sefii de sectoare care supravegheaza, controleaza si dirijeaza in teren activitatea de maturat stradal. ... La data utilizarii nu au fost intocmite foi de parcurs”*.

- autoturismul marca VW Phaeton, autoturismul marca Grand Cherokee si cele doua autoturisme marca Hummer au fost destinate activitatii desfasurate de societate iarna in cele doua orase (Constanta si Arad), cand *“sunt folosite utilaje de mare putere cum ar fi gredere, excavatoare, incarcatoare, auto camioane, basculante si autoturisme de teren performante cu care se supravegheaza activitate. ... Folosirea acestor autoturisme a fost facuta in mod neregulat si nu au fost intocmite documente justificative: foi de parcurs si FAZ-uri”*.

Din cele citate anterior se retine ca in conditiile in care societatea desfasoara activitatea de salubritate in doua orase, deci nu pe terenuri accidentate, folosind utilaje specifice desfasurarii acestei activitati, supravegherea activitatii cu autoturisme marca VW Phaeton, Grand Cherokee si Hummer nu se justifica.

De asemenea, sustinerea conform careia societatea contestatoare nu a intocmit foi de parcurs pentru mijloacele fixe in cauza deoarece, potrivit H.G. nr. 223/1992, O.G. nr. 44/1997 si O.U.G. nr. 109/2005, *“foile de parcurs nu mai fac parte dintre documentele necesare transportului rutier”*, nu este de natura a influenta constatările organului de inspectie fiscala intrucat temeiurile legale invocate vizeaza *“cadrul general pentru organizarea, efectuarea și asigurarea desfășurării fluente a transporturilor rutiere de mărfuri și de persoane”* si nu aspectul fiscal al activitatii.

Astfel, in organizarea si efectuarea activitatii de transport contribuabilul nu este obligat sa intocmeasca foi de parcurs, dar in cazul in speta, cu mijloacele fixe in cauza nu s-au efectuat *“transporturi rutiere de mărfuri și de persoane”*, acestea fiind utilizate *“in mod neregulat”* pentru supravegherea activitatii de salubritate.

In aceasta situatie, foile de parcurs constituie documentele in baza carora se poate constata daca autovehicolele au fost folosite numai in activitatile aducatoare de venit impozabil si, pe cale de consecinta, daca cheltuielile aferente acestora cum ar fi cheltuielile cu amortizarea, cheltuielile cu carburantii, cheltuielile cu reparatiile, sunt deductibile la calculul profitului impozabil si in ce quantum.

Referitor la sustinerea S.C. "P" S.R.L. conform careia cheltuielile cu amortizarea motocicletei marca Suzuki, a motoretei Yamaha si a motoscuterelor nu se regasesc mentionate intre cheltuielile

nedeductibile fiscal stabilite de legiuitor in temeiurile legale invocate de organul de inspectie fiscala, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea contestatiei intrucat prin legile fiscale sunt stabilite categorii generale de cheltuieli, nominalizarea tuturor tipurilor de cheltuieli fiind practic imposibila.

In ceea ce priveste faptul ca mijloacele fixe in cauza se regasesc mentionate in H.G. nr. 964 din 23 decembrie 1998 invocat de societate in contestatia formulata, acesta nu are relevanta in incadrarea cheltuielilor cu amortizarea intrucat actul normativ in cauza reglementeaza clasificatia și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, in timp ce deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea este reglementata prin legi fiscale specifice, altfel spus cheltuielile cu amortizarea unui mijloc fix incadrat intr-o clasa si avand o durata de functionare conforme cu H.G. nr. 964/1998, pot fi deductibile numai daca sunt indeplinite conditiile impuse de legea fiscala, independent de incadrarea in prevederile H.G. nr. 964/1998.

Privitor la invocarea art. 11 alin. 1 din Legea nr. 414/2002, potrivit caruia "*amortizarea si dobanda aferenta masinilor cumparate in leasing sunt deductibile fiscal*", se retine ca aceste cheltuieli cu amortizarea si dobanzile aferente contractelor de leasing pentru achizitionarea autoturismelor marca VW Phaeton, Grand Cherokee si Hummer nu pot fi incadrate ca fiind deductibile fiscal atata timp cat nu sunt respectate prevederile art. 9 (1) din Legea nr. 414/2002, cu alte cuvinte numai cheltuielile aferente veniturilor impozabile pot fi deduse in conformitate cu prevederile art. 11(1) din Legea nr. 414/2002.

Avand in vedere cele reinute anterior, contestatia formulata de S.C. "P" S.R.L. va fi respinsa ca neintemeiata pentru impozitul pe profit in suma totala de ... lei aferent cheltuielilor cu amortizarea unor mijloace fixe de tipul motocicleta marca Suzuki, motoreta Yamaha, doua motoscutere, si cu amortizarea si dobanda aferente unor contracte de leasing incheiate pentru achizitionarea unor autoturisme marca VW Phaeton, Grand Cherokee si Hummer.

De asemenea, avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul, contestatia va fi respinsa si pentru majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere aferente acestui impozit.

2.2. Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei aferent cheltuielilor cu servicii management si consultanta inregistrate in semestrul I 2002, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii fiscale a acestor cheltuieli, in conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada prestarii serviciilor de management si consultanta.

In fapt, in semestrul I 2002, S.C. "P" S.R.L. a inregistrat cheltuieli de management si consultanta in baza unor facturi emise de S.C. "P" Service S.R.L., S.C. ... Management S.R.L. si S.C. ... Company S.R.L., cheltuieli incadrate de organul de inspectie fiscala in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

In drept, deductibilitatea cheltuielilor cu servicii de management si consultanta este reglementata pana in data de 1 iulie 2002, de O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, modificata si completata prin O.U.G. nr. 217/1999 care, la art. 4(6) lit. r) 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 verificați 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".

De asemenea, in aceeasi perioada sunt aplicabile prevederile H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care, cu privire la aceasta categorie de cheltuieli, precizeaza urmatoarele:

"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 invocate anterior, cheltuielile de consultanta sunt deductibile fiscal numai daca serviciile prestate au fost efectuate in baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, prestatorii putand fi verificati în legătură cu natura serviciilor prestate.

Asadar, contractele incheiate de S.C. "P" S.R.L. cu S.C. "P" Service S.R.L., S.C. ... Management S.R.L. si S.C. ... Company S.R.L., trebuiau sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, astfel incat sa fie posibila verificarea prestatiiilor contractate si efectuate, cuantificarea acestora, termenele la care s-au prestat serviciile fata de termenele contractate, tarifele negociate si acceptate de parti, elemente absolut

necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Referitor la aceste contracte, se retine ca desi acestea reprezinta vointa juridica a partilor cu privire la prestarea viitoare a unor servicii de consultanta si management, caracterul deductibil al cheltuielilor aferente acestora nu poate fi conferit numai in baza contractelor in cauza, fiind absolut obligatorie punerea in executie a acestora cu consecinta facturarii serviciilor efectiv prestate.

De altfel, numai in situatia punerii efective in executie a contractelor se intocmesc acele documente care atesta efectuarea serviciilor si in baza carora se intocmesc facturile, asa cum a stabilit si legiuitorul referitor la formularul << Factura fiscala>> in H.G. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, unde se precizeaza ca factura fiscala *“Se întocmește manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare, la livrarea produselor și a mărfurilor, la executarea lucrărilor și la prestarea serviciilor, de către compartimentul desfacere sau alt compartiment desemnat pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii sau a altor documente tipizate care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor și se semnează de compartimentul emitent”.*

Altfel spus, contractele de consultanta in cauza nu constituie documente primare in emiterea facturilor, simpla incheiere a acestora nefiind echivalenta cu executarea serviciilor.

In aceste conditii se retine ca incadrarea cheltuielilor cu servicii de management si consultanta in categoria cheltuielilor deductibile fiscal nu este posibila decat in cazul in care se probeaza ca facturile aferente contractelor care contin date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, au fost intocmite pe baza unor documente care atesta prestarea efectiva a serviciilor in cauza.

In concluzie, intrucat contractele incheiate de S.C. "P" S.R.L. cu S.C. "P" Service S.R.L., S.C. ... Management S.R.L. si S.C. ... Company S.R.L. nu se pot constitui ca documente primare in emiterea facturilor, societatea contestatoare trebuia sa prezinte in sustinere dovezi care sa ateste punerea in executare a contractelor si care sa defineasca concret in ce au constat serviciile prestate, termenele la care s-au realizat, tarifele negociate de parti.

Avand in vedere faptul ca prin contestatia formulata S.C. "P" S.R.L. nu prezinta documente din care sa rezulte in ce au constat serviciile in cauza si modul efectiv in care acestea au fost prestate, neaducand argumente de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru

impozitul pe profit in suma totala de 84.034 lei aferent cheltuielilor cu servicii de management si consultanta.

De asemenea, avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul, contestatia va fi respinsa si pentru majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere aferente acestui impozit.

2.3. Referitor la suma totala de ... lei reprezentand reduceri ale impozitului pe profit solicitate de S.C. "P"S.R.L., Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca acestea se pot acorda in conditiile in care societatea nu a optat pentru aplicarea deducerilor acodate la data realizarii achizitiei sau la data punerii in functiune a mijloacelor fixe.

In fapt, in timpul desfasurarii inspectiei fiscale, S.C. "P" S.R.L. a solicitat Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr. .../20.04.2006, reducerea impozitului pe profit cu suma totala de ... lei rezultata ca urmare a aplicarii prevederilor art. 5(4) din O.G. nr. 70/1994, art. 11(5) din Legea nr. 414/2002 si art. 24(12) din Legea nr. 571/2003, dupa cum urmeaza:

- anul 2000 - reducere in suma de ... lei calculata conform prevederilor art. 5 alin. 4 din O.G. nr. 70/1994 republicata.

- anul 2003 - reducere in suma de ... lei calculata conform prevederilor art. 11 alin. 5, alin. 6 si alin. 8 din Legea nr. 414/2002.

- anul 2004 si anul 2005 - reduceri in suma de ... lei, respectiv ... lei, conform prevederilor art. 24(12) din Legea nr. 571/2003.

In drept, aferent reducerii in suma de 100.236 lei, sunt aplicabile prevederile art. 5 (4) din O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonantei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, care precizeaza urmatoarele:

“Contribuabilii care achiziționează începând cu data de 1 ianuarie 2000 echipamente tehnologice (mașini, utilaje, instalații de lucru) și mijloace de transport, cu excepția autoturismelor, beneficiază de o deducere, din profitul impozabil aferent exercițiului financiar, a unei cote de 10% din prețul de achiziție al acestora. Deducerea se calculează în luna în care se realizează achiziția, numai din punct de vedere fiscal, prin înscrierea la cheltuieli deductibile în declarația de impunere a sumelor respective. În situația în care se realizează pierdere, aceasta se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani”.

In ceea ce priveste reducerea in suma de ... lei aferenta anului 2003, Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, la art. 11 (5) si (6) stabileste urmatoarele:

“(5) Contribuabilii care investesc în mijloace fixe și/sau în brevete de invenție amortizabile, potrivit legii, destinate activităților pentru care aceștia sunt autorizați, și care nu au optat pentru regimul de amortizare accelerată pot deduce cheltuieli suplimentare de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a acestora. Valoarea rămasă de recuperat pe durata de viață utilă se determină după scăderea din valoarea de intrare a sumei egale cu deducerea de 20% .

(6) Deducerea suplimentară de amortizare se acordă la data punerii în funcțiune a mijlocului fix, conform prevederilor Legii nr. 15/1994”.

Reducerilor in suma de ... lei si in suma de ... lei, aferente anului 2004 si anului 2005, le sunt incidente prevederile art. 24 (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza urmatoarele:

“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”.

Conform textelor de lege sus invocate, se retine ca S.C. "P" S.R.L. putea deduce o cota din cheltuielile de amortizare a unor mijloace fixe respectand conditiile impuse de legiuitor.

Astfel, pentru mijloacele fixe achizitionate incepand cu data de 1 ianuarie 2000, se face precizarea expresa ca **“deducerea se calculează în luna în care se realizează achiziția”**, fapt pentru care solicitarea societatii contestatoare exprimata prin adresa nr. .../**20.04.2006** este nejustificata.

In ceea ce priveste deducerea cheltuielilor suplimentare cu amortizarea in cota de 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe achizitionate in cursul anului 2003, aceasta poate fi realizata **“la data punerii în funcțiune a mijlocului fix”**, numai de contribuabili care **“nu au optat pentru regimul de amortizare accelerată”**.

Si in cazul mijloacelor fixe achizitionate in anul 2004 si in anul 2005, deducerea cheltuielilor suplimentare cu amortizarea in cota de 20% din valoarea de intrare a acestora este conditionata de legiuitor de indeplinirea concomitenta a celor doua conditii de mai sus.

Asadar, in conformitate cu prevederile legale aplicabile in speta, S.C. "P" S.R.L. avea dreptul de a deduce o cota din cheltuielile de amortizare a mijloacelor fixe achizitionate **în luna în care se realizează achiziția** sau **la data punerii în funcțiune a mijlocului fix**, cererea de a efectua aceste deduceri ulterior acestor momente stabilite imperativ de legiuitor neavand suport legal.

De altfel, faptul ca, in luna in care se realizau achizitiile sau la data punerii in functiune a mijloacelor fixe s-a optat pentru amortizarea liniara a acestora fara a aplica deducerile acceptate de legiuitor, reprezinta politica societatii contestatoare exprimata si aprobata de asociatii din perioadele respective, politica asumata de asociatii actuali ai S.C. "P" S.R.L. la preluarea partilor sociale ale societatii.

In ceea ce priveste invocarea de catre S.C. "P" S.R.L. a prevederilor art. 132 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia *"Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire"*, se retine ca, atat timp cat deducerile in cauza au avut un caracter optional nefiind obligatorii, iar societatea contestatoare a optat pentru neaplicarea acestora, impozitul pe profit calculat si virat in perioadele respective a fost corect sub acest aspect, cu alte cuvinte societatea a calculat si virat impozitul pe profit corect pentru alternativa aleasa de a calcula amortizarea mijloacelor fixe.

In aceste conditii, impozitul pe profit aferent deducerilor in cauza nu constituie creante fiscale a caror compensare sau restituire, potrivit art. 135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat in M.O. nr. 513/31.07.2007, sa poata fi solicitata in termen de 5 ani, ci reprezinta impozitul pe profit corect calculat de S.C. "P" S.R.L. in conformitate cu varianta de amortizare a mijloacelor fixe aleasa respectand prevederile legale aplicabile.

De altfel, in acelasi sens s-a pronuntat atat Directia generala juridica din Ministerul Finantelor Publice prin adresa nr. .../23.03.2007 cat si Directia generala legislatie impozite directe din Ministerul Finantelor Publice prin adresa nr. .../08.03.2007, adrese aflate la dosarul cauzei, precizand ca *"facilitatea fiscala consta in posibilitatea contribuabilului de a alege intre doua regimuri de amortizare fiscala, iar faptul ca respectivul contribuabil a inteles sa nu utilizeze regimul de amortizare prevazut la articolele respective nu poate fi considerata o greseala, o eroare in determinarea impozitului pe profit aferent acelor ani fiscali"* care sa impuna aplicarea art. 132 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, si sa justifice solicitarea S.C. "P" S.R.L. de a se recalcula impozitul pe profit aferent perioadei respective.

Avand in vedere cele retinute anterior, contestatia formulata de S.C. "P" S.R.L. va fi respinsa ca neintemeiata pentru reducerea impozitului pe profit cu suma totala de ... lei rezultata din deducerea cheltuielilor suplimentare cu amortizarea mijloacelor fixe.

De asemenea, avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul, contestatia va fi respinsa si pentru majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere aferente acestui impozit.

3. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Verificarea a vizat perioada 01.07.2000 - 30.06.2005.

3.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei aferenta achizitionarii unei motociclete marca Suzuki si unor autoturisme marca VW Phaeton, Grand Cherokee si Hummer ce fac obiectul unor contracte de leasing, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca S.C. "P" S.R.L. are drept de deducere a acesteia in conditiile in care, mijloacele fixe sus mentionate nu au fost utilizate pentru nevoile firmei si nu sunt destinate realizarii de operatiuni impozabile/taxabile.

In fapt, in perioada 01.07.2000 - 30.06.2005, S.C. "P" S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unei motociclete marca Suzuki si cea rezultand din derularea unor contracte de leasing avand ca obiect autoturismele marca VW Phaeton, Grand Cherokee si Hummer.

In drept, pana la data de 31.05.2002, deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata a fost reglementata prin O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, care, la art. 18 - 20, precizeaza urmatoarele:

"ART. 18

Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:

a) operațiuni supuse taxei conform art. 17; [...]

ART. 19

Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați: [...]

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

ART. 20

Contribuabilii care folosesc pentru nevoile firmei bunuri și servicii achiziționate au dreptul să deducă integral taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, numai dacă sunt destinate realizării operațiunilor prevăzute la art. 18. [...]"

Dupa data de 01.06.2002, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care la art. 22 (4) lit. a) si (6) precizeaza urmatoarele:

“(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operațiuni taxabile; [...]

(6) Bunurile și serviciile achiziționate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la alin. (4) cuprind materiile prime și materialele, combustibilul și energia, piesele de schimb, obiectele de inventar și de natura mijloacelor fixe, precum și alte bunuri și servicii ce urmează a se reflecta în cheltuielile de producție, de investiții sau de circulație, după caz”.

Din data de 01.01.2004 sunt incidente prevederile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care, la aliniatul 3, stipuleaza urmatoarele:

“Dreptul de deducere

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

Conform textelor de lege sus invocate, se retine ca deducerea taxei pe valoarea adaugata este conditionata de destinatia bunurilor achizitionate, respectiv acestea trebuie sa fie destinate nevoilor firmei, utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Cu alte cuvinte, taxa pe valoarea adaugata este deductibila numai in cazul bunurilor utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile, operatiuni care sa produca deci venit ce se constituie in baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adaugata.

Or, asa cum s-a retinut la punctul 2.1. din prezenta decizie, bunurile in cauza nu au fost utilizate efectiv in vederea obtinerii de venituri, ele nefiind destinate nevoilor firmei in sensul ca desfasurarea activitatii aducatoare de venituri impozabile de catre S.C. "P" S.R.L. nu era conditionata de detinerea motocicletei marca Suzuki si a autoturismelor marca VW Phaeton, Grand Cherokee si Hummer.

In aceste conditii, contestatia formulata de S.C. "P" S.R.L. va fi respinsa ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei aferenta achizitionarii motocicletei marca Suzuki si a autoturismelor marca VW Phaeton, Grand Cherokee si Hummer ca fac obiectul unor contracte de leasing.

De asemenea, avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul, contestatia va fi respinsa si pentru majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere aferente acestei taxe.

3.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta serviciilor de management si consultanta, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile reprezentand contravaloarea serviciilor de consultanta, in conditiile in care nu este demonstrata prestarea efectiva a serviciilor.

In fapt, in luna iunie 2002, S.C. "P" S.R.L. a inregistrat cheltuieli de management si consultanta in baza facturilor emise de S.C. "P" Service S.R.L., S.C. ... Management S.R.L. si S.C. ...Company S.R.L., si a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora in suma de ... lei.

Asa cum s-a retinut la punctul 2.2 din prezenta decizie, numai prin punerea efectiva in executie a contractelor incheiate de S.C. "P" S.R.L. s-ar fi produs acele documente din care s-ar fi dedus in mod concret natura prestatiilor, termenele la care acestea au fost executate, tarifele practicate.

In conditiile in care societatea contestatoare nu a prezentat documente care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor in cauza, se retine ca nu se poate proba transferul proprietatii asupra unor informatii, lucrari si studii apartinand prestatorului catre cumparatorul S.C. "P" S.R.L..

In drept, incepand cu data de 01.06.2002 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care la art. 22 (1) precizeaza urmatoarele:

"Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă".

Exigibilitatea este explicata la art. 16 (2) din acelasi act normativ astfel:

"Exigibilitatea ia naștere concomitent cu faptul generator, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege".

In ceea ce priveste notiunea de fapt generator, legiuitorul precizeaza la art. 14 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, urmatoarele:

"Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege".

Cu alte cuvinte dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata apare la momentul prestării serviciilor, societatea fiind in drept sa deduca numai taxa pe valoarea adaugata aferenta unor servicii prestate.

Prin urmare, conform legislatiei aplicabile in speta, S.C. "P" S.R.L. are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata numai pentru serviciile prestate, or pentru serviciile contractate cu S.C. "P" Service S.R.L., S.C. ... Management S.R.L. si S.C. ... Company S.R.L., nu s-a facut dovada prestarii efective a acestora.

Fata de cele retinute, contestatia formulata de S.C. "P" S.R.L. va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere referitor la deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de management si consultanta in suma totala de ... lei.

Totodata, avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul, contestatia va fi respinsa si pentru majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere aferente acestei taxe.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 4 si art. 5 din O.G. nr. 70/1994, art. 2 din O.G. nr. 54/1997, art. 9 si art. 11 din Legea nr. 414/2002, pct. 9.1. din H.G. nr. 859/2002, art. 21 (1), art. 24 (12) si art. 145 (3) din Legea nr. 571/2003, art. 4 (6) lit. r), art. 5 (4) din O.U.G. nr. 217/1999, H.G. nr. 402/2000, art. 18 - 20 din O.U.G. nr. 17/2000, art. 14, art. 16 (2), art. 22 (1), (4) lit. a) si (6) din Legea nr. 345/2002, art. 84 (6), art. 92 (3) lit. a), lit. d¹) si lit. e) din Legea nr. 158/2006, O.M.F.P. nr. 972/2006, pct. 107.1 din H.G. nr. 1050/2004, art. 85, art. 94, art. 216 din O.G. nr. 92/2003 republicata in M.O. nr. 513/31.07.2007, se

DECIDE

1. Anularea deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala de Directia generala de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala, pentru suma de ... **lei** inscrisa eronat in decizie precum si recalcularea accesoriiilor aferente impozitului pe profit de plata, conform considerentelor retinute in prezenta.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. "P" S.R.L. pentru suma totala de ... **lei** reprezentand:

- impozit pe profit stabilit suplimentar;
- reduceri impozit pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata si
- accesoriile acestora.

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

