

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

DECIZIA NR. 27 / 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
XX
inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub
nr.....

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice xx, prin adresa nr. XX inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr. *, cu privire la contestatia formulata de xx, in prezenta decizie XX.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere nr. * emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. * pentru suma totala de * RON, reprezentand:

- * lei - impozit pe profit;
- * lei - majorari de întârziere aferente;
- * lei - taxa pe valoarea adaugata;
- * lei - majorari de întârziere aferente;
- * lei - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- * lei - penalități de întârziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- * lei - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- * lei - penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- * lei - contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- * lei - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- * lei - penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- * lei - impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor;
- * lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor;
- * lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor;
- * lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

- * lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- * lei - varsaminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate;
- * lei - majorari de intarziere aferente varsamintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate;
- * lei - penalitati de intarziere aferente varsamintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate.

Contestatia a fost depusa la Directia generala a finantelor publice XX in data de 31.08.2007 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, fata de data de 01.08.2007, data comunicarii deciziei de impunere nr. * inregistrata pe adresa de inaintare nr. * anexata in copie la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206, art. 207 si art. 209 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 XX.

I. Prin contestatia formulata, XX invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

I. Impozit pe profit

1. Referitor la suma de * lei reprezentand comisioane platite pentru recuperarea creantelor, societatea sustine ca art. 3 din O.U.G. nr. 77/1999 invocat de organele de inspectie fiscala *“nu contine nici o reglementare prin care sa se constate deductibilitatea/nedeductibilitatea unor costuri la calculul profitului impozabil”*.

XX arata ca *“mecanismul compensarilor a fost precedat de un contract de cesiune”*, denumit de parti contract de colaborare care *“reprezinta de fapt un dublu contract: un contract de cesiune pentru dreptul de incasare a creantei si apoi un contract de prestari servicii ce consta in introducerea in circuitul de compensare a dreptului de creanta si incasarea acestuia in lichiditat”*.

De asemenea, in legatura cu art. 2 din O.U.G. nr. 77/1999, societatea contestatoare sustine ca *“intocmirea sau neintocmirea situatiei cu sumele restante mai vechi de 30 zile catre orice creditor respectiv de la orice debitor nu este de natura a impiedica sau anula compensarea ca atare”* cu atat mai mult cu cat *“fiecare operatiune de compensare este insotita de un proces verbal al sedintei de compensare organizata si patronata de catre IMI si contine lista concreta, certificata*

prin contrasemnături din partea firmelor înscrise în procesul verbal de compensare”.

Intrucat suma în cauza reprezintă *“o cheltuială curentă ... generată de ratiunea asigurării lichidităților curente ca surse de finanțare necesare obținerii de venituri impozabile”*, societatea consideră că nu au fost încălcate prevederile art. 1 pct. 5 din O.U.G. nr. 217/1999 și ale art.9 alin. 1 din Legea nr. 414/2002.

XX motivează procedura adoptată prin *“nevoia stringentă de lichidități care într-un blocaj financiar național nu puteau fi asigurate, iar presiunea dobânzilor bancare pentru acoperirea prin credite ar fi fost incomparabil mai mare, după cum nici accesoriile aferente obligațiilor fiscale neachitate tot din lipsa de lichidități nu ar fi fost mai mici”*, și arată că aceasta *“a fost în interesul fluidizării decontărilor între agenții economici”* în condițiile în care *“valabilitatea acestor ordine de compensare era limitată la durata a 10 zile lucrătoare”*.

2. În ceea ce privește suma de * lei reprezentând amortizarea spațiilor închiriate sau comodate, societatea susține că spațiile în care *“figurează cu sediul social și alte entități în baza unor contracte de închiriere”* au ca *“proprietar de fapt și de drept”* XX.

Societatea contestatoare arată că din raportul de inspecție fiscală în baza căruia s-a emis decizia de impunere contestată *“nu rezultă constatări prin care să se dovedească utilizarea în fapt de către aceste entități a cotelor parti din spațiile”* respective, contractele de închiriere fiind încheiate *“doar pentru dovada existenței sediului social”* și existând *“o confirmare din partea entităților semnatare ale contractelor de închiriere conform cărora contractele în cauza au încetat a produce efecte juridice - ca efect al voinței partilor, la 15 zile după data semnării”*.

Intrucat *“de dreptul de utilizare se folosește în continuare destinatorul - proprietar”*, XX susține că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

3. Referitor la suma de * lei reprezentând contravaloarea elementelor patrimoniale de natură mijloacelor fixe înregistrate pe costuri, XX arată că, în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 94/2001, *“a fost obligată să se conformeze schimbărilor provocate de armonizarea legislației românești cu acquis-ul comunitar”*.

De asemenea, societatea susține că organul de inspecție fiscală *“a aplicat doar parțial prevederile”* art. 24 din Codul fiscal, fapt pentru care în mod eronat a stabilit că fiind nedeductibilă fiscal suma de * lei reprezentând *“costurile aferente achiziționării patului medical”*, încălcând prevederile alin. 16 ale acestui articol de lege.

Cu privire la camera video și televizor, societatea contestatoare susține că în condițiile în care organul de inspecție fiscală *“nu a acceptat tratamentul contabil și recunoașterea că și cheltuială*

curenta aplicat de societate conform IAS, calculul amortizarii prezentat in anexa 1.3 trebuia sa se faca in conformitate cu prevederile de la lit. c)” ale aceluasi articol.

4. Suma totala de * lei

4.1. *XX arata ca a dobandit prin cumparare “anumite imobilizari corporale constand in constructii zootehnice si civile, animale vii, terenuri precum si alte active circulante constand in diverse produse agricole”.*

Societatea a inregistrat cheltuieli cu prestatii reprezentand bilant de mediu in vederea obtinerii autorizatiei de mediu, iar in luna * a vandut animalele vii detinute catre Xx.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli trebuiau suportate de cumparatorul animalelor - Xx.

Societatea contestatoare sustine ca *“elaborarea bilantului de mediu a constituit o conditie pentru mentinerea si functionarea fermelor zootehnice al caror proprietar era XX”* si ca *“profitul obtinut din vanzarea animalelor, vanzare care a fost posibila tocmai pentru ca fermele zootehnice erau viabile avand bilant de mediu, a acoperit pe deplin aceasta cheltuiala si a condus la obtinerea de profit impozabil”*

4.2. *XX arata ca a inregistrat cheltuieli cu amortizarea imobilizarilor corporale dobandite, pastrate in patrimoniu si care “au constituit obiectul contractului de comodat nr. * incheiat cu Xx” cat si cheltuieli “reprezentand uzura unor obiecte de inventar apartinand XX”.*

Societatea sustine ca aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal intrucat imobilizarile corporale ce au facut obiectul contractului de comodat au fost folosite pentru pastrarea produselor agricole dobandite de XX, fiind asadar destinate realizarii de venituri impozabile.

5. Referitor la suma de * lei reprezentand cheltuieli de transport efectuate in favoarea domnului Xx si doamnei Xx, societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala a tratat acelasi tip de cheltuiala in mod diferit in sensul ca, in timp ce cheltuiala pentru domnul Xx *“este doar nedeductibila fiscal”*, cheltuiala pentru doamna Xx este considerata *“o data nedeductibila fiscal reintregind profitul impozabil si a doua oara venit de natura salariala impozitand-o in consecinta”*.

6. In ceea ce priveste suma de * lei reprezentand contravaloarea a * facturi fiscale emise de Xx pentru prestatii de transport international, societatea contestatoare sustine ca in acceptiunea art. 6 din Legea nr. 82/1991 si art. 21 alin. 4 lit.f) din Legea nr. 571/2003, *“existand factura de transport extern emisa de prestator, confirmarea ca persoana care s-a deplasat este dl. Xx si recunoasterea faptului ca acesta este presedintele Consiliului de administratie al XX, cerinta referitoare la existenta documentului justificativ a fost indeplinita”*.

De asemenea, societatea arata ca *“documentul justificativ nu este documentul intocmit si eliberat de furnizor/prestator ci este documentul intocmit de catre o persoana anume desemnata, prin care se atesta intrarea in gestiune a bunului respectiv sau efectuarea prestatiei”*.

7. Cu privire la suma de * lei reprezentand cheltuieli aferente lucrarilor de constructii la imobilul din str. Xx si imobilul din str. XX, societatea contestatoare sustine ca acestea sunt *“de natura investitiilor, in interesul societatii, insa inregistrate in conturile de cheltuieli din ratiunea aplicarii Standardelor internationale de contabilitate”*.

De asemenea, XX arata ca organul de inspectie fiscala a calculat in mod eronat baza impozabila.

Astfel, intrucat *“impozitul pe profit a fost analizat doar pana la 31.12.2005”* baza impozabila stabilita de organul de inspectie fiscala *“se impune a fi redusa cu suma de * lei reprezentand cheltuieli inregistrate in anul 2006”*.

In aceste conditii, *“obiectul contestatiei pentru acest capat de cerere il constituie diferenta de baza impozabila pentru impozitul pe profit de la * lei cat a stabilit eronat inspectia fiscala la * lei”*.

8. Referitor la suma de * lei reprezentand cheltuieli fara documente justificative inregistrate in contul 623 - Cheltuieli de protocol, societatea contestatoare arata ca in raportul de inspectie fiscala nr. * in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata se mentioneaza ca XX *“a interpretat cheltuieli nedeductibile fiscal mai mult cu * lei”*, fapt pentru care cheltuielile stabilite ca fiind nedeductibile prin actul de control rezulta din diferenta dintre* lei si * lei.

De asemenea, societatea arata ca aceasta diferenta reprezinta *“contravaloarea cheltuielilor de protocol efectuate cu cardurile societatii de catre domnul Xx si doamna Xx”* si ca organul de inspectie fiscala *“dupa ce critica legalitatea inregistrarii acestora intr-un cont de cheltuieli - cont 623 si dupa ce anuleaza respectiva inregistrare le interpreteaza ca fiind inregistrate, insa le atribuie calitatea de cheltuieli nedeductibile si le impoziteaza ca atare”*.

9. In ceea ce priveste suma totala de * lei, aceasta este formata din urmatoarele:

9.1. Organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea nu a inregistrat pe venituri dobanda aferenta imprumutului acordat XX in baza contractului de imprumut nr. *.

XX sustine ca *“masura adoptata de inspectia fiscala este nelegala”* intrucat *“intre timp, partile conform acordului lor de vointa au renuntat la clauza cuprinsa la art. 7 din contractul de imprumut”*, perceperea de dobanzi fiind *“o clauza permisiva si nu imperativa”*.

De asemenea, societatea sustine ca a prezenta actul aditional nr. 1 la contractul de imprumut prin care partile au convenit ca dobanda sa fie *“percepata/achitata odata cu ultima rata de plata a imprumutului”* si ca desi in raportul de inspectie fiscala nr. * se face mentiunea potrivit careia *“contractul este nul”*, organul de inspectie fiscala utilizeaza ulterior acest contract *“pentru calcularea de venituri din dobanzi”*.

Totodata, XX sustine ca datorita dificultatilor financiare majore ale XX *“partile semnatare ale contractului de imprumut au inteles sa renunte la clauza referitoare la dobanda”*.

9.2. In ceea ce priveste imprumutul acordat Xx conform contractului incheiat in data de *, societatea contestatoare arata ca prin Ordonanta nr. 91 din data de 2 martie 2005 a Tribunalului XX, *“instanta a ordonat debitoarei sa achite creditoarei obligatia datorata actualizata la rata inflatiei la data platii efective”*.

Societatea arata ca organul de inspectie fiscala a *“procedat la actualizarea la rata inflatiei a sumelor ramase de plata dupa consumarea unei proceduri de executare silita”*, fara a *“recunoaste principiul potrivit caruia veniturile trebuie sa fie reale”* si fara a avea in vedere faptul ca *“prin apelarea la instantele de judecata nu se obtine decat o recuperare a unui drept nicidecum o alta sursa de venit”*.

De asemenea, XX sustine ca nu au fost respectate prevederile Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene cuprinse in anexa la Ordinul nr. 1752/2005, in sensul ca *“in opinia inspectiei fiscale prevaleaza juridicul, adica cuprinderea in contract a dreptului de a percepe dobanzi, si nu economicul, generarea de venituri efective”*.

10. Referitor la suma de * **lei** reprezentand diferenta de impozit stabilita ca urmare a aplicarii cotei reduce pentru operatiunile de export, XX sustine ca a fabricat matrite care au fost facturate si *“au ramas in proprietatea firmelor externe ... dar au ramas in custodie pentru efectuarea in continuare de repere”*.

Societatea arata ca organul de inspectie fiscala *“nu le-a recunoscut ca si export invocand lipsa formalitatilor de vamuire”* fara a retine *“faptul ca aceste matrite reprezinta accesorii consumabile fara de care realizarea produsului finit destinat exportului nu este posibila”*.

II. Taxa pe valoarea adaugata

1. Privitor la suma de * **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu comisioane pentru recuperarea creantelor, societatea contestatoare sustine ca *“nici o operatiune taxabila nu poate avea loc fara surse de finantare, iar aceste comisioane*

au fost generate tocmai de necesitatea transformarii creantelor comerciale in lichiditati”

2. Referitor la suma de * **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor considerate ca fiind efectuate pentru Xx, societatea contestatoare sustine ca bilantul de mediu apartine XX si ca fara acesta *“operatiunile taxabile desfasurate in domeniul zootehniei ar fi fost ilegale din punct de vedere al cerintelor legislatiei de mediu”*.

3. In ceea ce priveste suma de * **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de materiale necesare constructiilor din Xx si Xx, XX sustine ca desi *“detinatorul terenului si titularul autorizatiilor de constructii”* este o persoana fizica, *“in fapt si de drept respectivele cheltuieli reprezinta investitii realizate in baza unor contracte de comodat, contracte ce garanteaza dreptul juridic de folosinta in viitor”*.

De asemenea, societatea contestatoare arata ca *“art. 24 (11) lit. c) din codul fiscal permite comodatarii efectuarea de astfel de lucrari cu recuperarea ulterioara prin amortizare pe durata contractului”* si ca *“din punct de vedere al legislatiei privind taxa pe valoarea adaugata atat Codul fiscal actual cat si prevederile anterioare, in materie de investitii se statueaza pe principiul general potrivit caruia investitiile sunt detaxate, ceea ce inseamna ca deducerea taxei pe valoarea adaugata pentru astfel de operatiuni este legala”*.

In ceea ce priveste faptul ca nu au fost declarate sedii secundare, societatea contestatoare arata ca *“aceasta este irelevanta in aplicarea legislatiei privind taxa pe valoarea adaugata, intrucat cerinta de declarare pentru astfel de sedii este de ordin procedural fiscal si nu o conditie impusa de legislatia fiscala”*.

4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de * **lei** aferenta exportului de matrite, XX solicita admiterea contestatiei bazat pe argumentele prezentate la capitolul “Impozit pe profit”, punctul 10.

5. Privitor la suma de * **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta neaplicarii taxarii inverse pentru achizitii animale vii, societatea contestatoare sustine ca *“este doar o eroare aparenta si nu de continut”* intrucat a facut dovada ca aceasta a fost colectata de furnizor si *“achitata de XX bugetului de stat in contul furnizorului”*.

De asemenea, societatea arata ca *“aplicarea retroactiva a procedurii de taxare inversa ... nu are la baza cerinta de reparare a unui prejudiciu in realizarea veniturilor bugetului de stat”* dar creaza un prejudiciu cert in sensul ca *“anularea deducerii presupune nasterea unei creante comerciale in raport cu furnizorul imposibil de realizat intrucat acesta se afla in procedura falimentului”* si, pe cale de consecinta, conduce la *“o dubla impozitare”*.

6. Referitor la suma de * lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu actiuni sociale, protocol peste limita legala admisa si publicitate, XX sustine ca *“nu au fost analizate documentele primare prin care s-au generat astfel de cheltuieli pentru ca eventuala diferenta de taxa pe valoarea adaugata sa aiba o fundamentare temeinica”* si ca nu s-a procedat *“la o analiza concreta asupra destinatiei acestora”*.

III. Impozit pe dividende

Societatea contestatoare sustine ca asimilarea cheltuielilor efectuate cu constructiile din XX si XX cu dividendele a fost facuta *“fara a lua in considerare situatia de fapt si de drept, precum ca beneficiarul angajarii acestor cheltuieli este XX - dreptul de utilizare garantat prin contractul de comodat”*.

De asemenea, societatea arata ca nu au fost analizate *“rezultatele exercitiilor financiare consumate, sub aspectul indeplinirii conditiilor de plata a dividendelor, cunoscuta fiind cerinta legala potrivit careia plata dividendelor se face doar din beneficii reale”*.

IV. Contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap

XX arata ca s-a adresat in luna * la XX pentru a i se comunica *“daca in perioada ce a facut obiectul inspectiei fiscale (2002 - 2006) a avut in baza de date persoane cu handicap, calificate in urmatoarele ocupatii ...”* si ca XX a raspuns *“ca in toata aceasta perioada (2002 - 2006) nu a avut in evidenta persoane cu handicap calificate in meseriile specificate”*.

Societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala a stabilit *“in mod nelegal obligatii de plata”* intrucat *“nu avea cum sa angajeze astfel de personal nici in 2002, nici in 2003, nici in 2004, nici in 2005 si nici in 2006, pentru simplul fapt ca in baza de date a acestei institutii nu existau persoane cu handicap calificate in meseriile respective”*.

De asemenea, XX arata ca organul de inspectie fiscala a stabilit aceste debite analizand *“doar comportamentul societatii referitor la periodicitatea solicitarilor si nu faptul in sine, ca raspunsul acestora ar fi fost acelasi”*.

Totodata, societatea arata ca Legea nr. 519/2002 *“a intrat in vigoare in august”* si ca salariul minim pentru perioada luata in calcul este de * lei si nu de * lei, rezultand o diferenta de debit de * lei, majorari de * lei si penalitati in suma de * lei.

V. Impozitul pe venitul din salarii

Societatea contestatoare arata ca organul de inspectie fiscala a impozitat asimiland cu veniturile din salarii *“sumele retrase din conturile bancare de carduri ale XX de catre domnul Xx si doamna Xx”*, si care au fost inregistrate in *“conturile de cheltuieli de protocol - cont 623.1 - cheltuieli de protocol, reclama, publicitate, fara a se prezenta documente justificative”*.

De asemenea, societatea arata ca suma de * lei este *“de natura unor cheltuieli de reparatii, modernizari”* si ca intrucat domnul Xx are calitatea de presedinte al consiliului de administratie iar doamna Xx este director al sucursalei XX, cei doi sunt mandatasi sa angajeze cheltuieli in numele firmei.

XX sustine ca organul de inspectie fiscala nu a individualizat sumele *“in sensul separarii a ceea ce inseamna <<alimentare card>> de ceea ce inseamna <<alimentare conturi personale>>”*.

In aceste conditii, au fost cuprinse in baza de impozitare a veniturilor de natura salariala *“si acele cheltuieli de natura reparatiilor si modernizarilor”*.

Societatea contestatoare mai arata ca *“orice angajare de cheltuieli care la baza inregistrarii in contabilitate nu sunt insotite de documente justificative, nu este exclusiv asimilata cu platile de natura salariala”* si ca potrivit art. 21 alin. 4 lit. f) si lit. l) din Codul fiscal, intrucat suma de * lei a fost stabilita ca fiind nedeductibila fiscal la capitolul *“Impozit pe profit”* *“nu s-ar mai impune o impozitare ulterioara la impozitul pe venit”*.

XX sustine ca *“supunerea acestei sume si impozitului pe venituri din salarii reprezinta in fapt o tripla impozitare - cheltuieli nedeductibile fiscal la impozitul pe profit, apoi asimilate cu dividendele si in cele din urma venituri din salarii impozitate ca atare”*.

Totodata, societatea arata ca s-au produs *“unele inadvertente de calcul”* cum este cazul diferentei de costuri materiale in suma de * lei.

VI. Contributia angajatorului la fondul de somaj

Societatea contestatoare sustine ca imprumutul acordat catre XX in perioada de derulare a esalonarii la plata a unor obligatii, nu constituie un imprumut acordat *“in scopul participarii la privatizarea”* acestei societati asa cum sustine organul de inspectie fiscala si, pe cale de consecinta, scutirile la plata acordate prin conventia nr. * nu sunt anulate.

In acest sens XX arata ca *“transferul dreptului de proprietate asupra actiunilor este posibila doar pe o piata reglementata si nu la indemana oricui”* si invoca in sustinere prevederile art. 16, art. 17 si art. 45 din O.U.G. nr. 40/2002.

De asemenea, societatea sustine ca *“norma juridica in ceea ce priveste respectarea de catre contribuabil a conditiilor de acordare a inlesnirii nu se refera si la interdictia de participare la o eventuala procedura de privatizare”* asa cum se precizeaza si la capitolul 9 pct. 5 din procedura de acordare a inlesnirilor la plata a creantelor bugetare administrate de XX.

Totodata, societatea arata ca in conformitate cu art. 16 din contractul de imprumut nr. *, *“garantarea restituirii la termen a imprumutului prevede doar clauza de constituire a unei garantii reale mobiliare asupra numarului de * actiuni emise de Xx ce vor fi dobandite de catre imprumutat”*.

VII. Contributia la fondul de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator

XX arata ca prin conventia nr. * incheiata cu Casa judeteana de sanatate Xx beneficiaza de esalonarea la plata a obligatiilor datorate si scutirea la plata a majorarilor aferente contributiei la fondul social de sanatate datorat de angajator, a majorarilor aferente contributiei la fondul social de sanatate datorat de asigurati si a penalitatilor pentru contributia la fondul social de sanatate datorat de angajator.

Societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala a repus *“ca obligatii de plata scutirile aratate mai sus”* invocand *“presupusa intentie a societatii de dobandire de actiuni prin participarea la actiunea de privatizare organizata de AVAS printr-un intermediar”*.

Invocand prevederile Procedurii de acordare a inlesnirilor - Ordinul nr. 132 al presedintelui Casei nationale de asigurari de sanatate, XX sustine ca *“in intentia legiuitorului, notiunea de <<conditie>> se refera limitativ doar la plata obligatiilor curente la termenul scadent si in cuantumul datorat precum sin a ratelor scadente”*.

VIII. Contributia la fondul de sanatate datorata de asigurati

XX contesta debitele stabilite de organul de inspectie fiscala invocand argumentele prezentate la capitolul “Impozit pe venituri din salarii”.

IX. Cerere de suspendare a executarii actului administrativ fiscal atacat

XX invoca in sustinere faptul ca societatea este cotata la bursa iar executarea silita *“ar influenta negativ si ireparabil cotatia actiunilor”*, ca suspendarea executarii *“nu ar impiedica participarea la licitatii”* in activitatea de minerit careia ii sunt destinate * din produsele

fabricate, ca a onorat la timp obligatiile datorate si ca “*executarea silita ar dezechilibra sever activitatea societatii*”.

II. Prin decizia de impunere nr. * organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice Xx au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala nr. *:

Verificarea a vizat urmatoarele perioade:

- impozit pe profit *
- taxa pe valoarea adaugata *
- impozit pe dividende *
- contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap *
- impozitul pe venitul din salarii *
- contributia angajatorului la fondul de somaj *
- contributia la fondul de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator *
- contributia la fondul de sanatate datorata de asigurati *

I. Impozit pe profit

In urma verificarii efectuate s-a constatat ca urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile fiscal:

1. Organul de inspectie fiscala a constatat ca in anul* XX a inregistrat in contul 621 “Cheltuieli cu colaboratorii” si in contul 622 “Cheltuieli privind comisioanele si onorariile” suma totala de * lei reprezentand comisioane platite in baza facturilor emise de XX, XX, Xx si Xx.

Facturile au fost emise in baza unor contracte de colaborare avand ca obiect “recuperarea creantei de ... prin transformarea acesteia in lichiditati in schimbul unui comision”, comision ce va fi facturat si retinut in ziua platii.

XX avea creante de incasat de la Xx si Xx, creante recuperate prin incasare de numerar de la Xx, Xx, Xx si Xx, societati care au intrat in procesul de compensare initiat de Institutul de Management si Informatica.

Organul de inspectie fiscala a consemnat faptul ca “*intre XX si societatile cu care s-au incheiat contracte de colaborare nu au existat obligatii certe care sa justifice intrarea in procesul de compensare*”, incalcandu-se prevederile Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadenta ale contribuabililor si ale art. 2 din O.U.G. nr. 77/1999.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca pe unele ordine de compensare *“au fost inscise numerele unor facturi care nu se regasesc inregistrate in evidenta contabila a XX sau numarul contractelor de colaborare incheiate”* si ca facturile in cauza *“nu se regasesc nici in evidenta Xx si Xx”* asa cum rezulta din verificarea incrucisata efectuata.

Astfel, referitor la Xx, s-a constatat ca factura fiscala nr. * in valoare totala de * lei consemnata pe ordinul de compensare nr. * este emisa catre Xx, reprezinta contravaloare prestari servicii in valoare totala de * lei si nu face obiectul ordinului de compensare.

Totodata factura fiscala nr. * in valoare de * lei specificata pe ordinul de compensare nr. * a fost emisa catre Xx, reprezinta contravaloare combustibil lichid usor in suma totala de * lei si nu face obiectul ordinului de compensare.

Privitor la Xx, s-a constatat ca factura fiscala nr. * in valoare de * lei inscrisa pe ordinul de compensare nr. * *“este anulata, toate cele trei exemplare aflandu-se in posesia Xx”* si ca suma de * lei a fost *“inregistrata in evidenta contabila a Xx ca plata efectuata de XX iar ulterior a fost restituita ... prin ordine de plata”*.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constata ca pe ordinele de compensare nr. *, nr. *, nr. *, nr. *, nr. * si nr. * nu sunt consemnate facturi fiscale ci *“numarul si data contractelor de colaborare”*.

Organul de inspectie fiscala arata ca prin nota explicativa nr. * XX precizeaza ca *“incasarea unor sume mari din debite intr-un timp foarte scurt nu se putea face decat prin cedarea unor creante firmelor care se ocupau cu aceasta activitate, firme ce percepeau un comision mult mai mic decat majorarile calculate la debitele restante la bugetul statului sau dobanda calculata la un credit acordat de banca”*.

Totodata, s-a constatat ca sumele ce au facut obiectul compensarilor au fost incasate in baza unor ordine de plata reprezentand *“contravaloare marfa”, “contravaloare contract nr. ...”, “contravaloare facturi”, “contravaloare debite”*.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a stabilit ca in baza contractelor de colaborare care *“presupuneau plata unor sume de bani de catre firmele mentionate catre XX, aceste firme preluau creantele existente in relatia cu companiile miniere urmand sa le valorifice ulterior”*, aceste tranzactii neputand face *“obiectul compensarii asa cum este reglementat de O.U.G. nr. 77/1999”*. In concluzie, *“facturile de comision inregistrate pe costurile societatii nu reprezinta o cheltuiala aferenta realizarii de venituri impozabile, veniturile impozabile fiind realizate anterior, prin emiterea facturilor catre clientii care au intrat in procesul de compensare - clienti certi ai societatii, ale caror debite*

s-ar fi stins oricum daca se respectau prevederile legislatiei referitoare la compensari, nefiind necesara inregistrarea de cheltuieli suplimentare cu aceste comisioane”.

Prin “vanzarea” catre societatile mentionate a creantelor certe si antrenarea “*in lantul de compensari a acestor societati cu care nu avea obligatii/creante reciproce*”, XX a incalcat prevederile art. 1 pct. 5 din O.U.G. nr. 217/1999, art. 9 alin. 1 din Legea nr. 414/2002, art. 3 din O.U.G. nr. 77/1999 si art. 1 din H.G. nr. 685/1999.

2. Organul de inspectie fiscala a constatat ca XX a inregistrat cheltuieli cu amortizarea spatiilor inchiriate altor societati comerciale in suma totala de * lei, fara a inregistra venituri din inchirieri.

De asemenea, organul de inspectie fiscala arata ca desi societatea contestatoare sustine in nota explicativa nr. * ca “*ulterior, de comun acord, s-a renuntat la intelegerile anterioare de asigurare de spatii pentru sediul social*”, nu s-a prezentat nici un document in acest sens.

Desi societatea contestatoare sustine ca unele din societati “*nu au mai functionat sau daca au desfasurat diverse activitati nu au uzat de spatiile puse la dispozitie decat pentru declararea sediului social*”, organul de inspectie fiscala a constatat ca la data controlului contractele de inchiriere erau in vigoare si ca, in conformitate cu adresa nr. *, XX “*nu detine alte documente din care sa rezulte deductibilitatea fiscala a cheltuielilor aflate sub incidenta acestor contracte*”.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli cu amortizarea nu sunt destinate realizarii de venituri impozabile si nici desfasurarii activitatii proprii, prin deducerea lor societatea incalca prevederile art. 1 pct. 5 din O.U.G. nr. 217/1999, art. 9 alin. 1 din Legea nr. 414/2002, art. 21 alin. 1 si art. 24 alin. 2 din Legea nr. 571/2003.

3. Organul de inspectie fiscala a constatat ca XX “*a achizitionat bunuri de natura mijloacelor fixe in valoare totala de * lei inregistrate in luna achizitiei in contul 604 “Cheltuieli privind materialele nestocate” chiar daca aceste achizitii intrunesc calitatea de mijloace fixe*”.

In nota explicativa nr. *, se arata ca “*nu este satisfacut*” criteriul prevazut de IAS 16 privind recunoasterea ca activ a mijloacelor fixe si se precizeaza locurile de folosinta a acestor mijloace fixe - camera video si TV Panasonic la reprezentanta din XX, pat medical la sediul social din Xx si usa garaj la obiectivul din XX.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca si in conditiile in care “*societatea metodologic aplica IAS 16, din punct de vedere fiscal trebuia sa respecte reglementarile fiscale in vigoare*”, respectiv prevederile art.

1 alin. 1, alin. 2, alin. 3, art. 7 alin. 16, art. 24 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În aceste condiții s-a stabilit ca suma de * lei reprezentând diferența între valoarea înregistrată pe costuri de XX și valoarea totală amortizată calculată de organul de inspecție fiscală până la data de *, constituie cheltuieli nedeductibile fiscal.

4. Organul de inspecție fiscală a stabilit ca suma totală de * lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal întrucât acestea au fost efectuate pentru o altă societate comercială, nefiind aferente activității proprii.

Suma de * lei este compusă din următoarele sume:

= * lei constituie cheltuieli înregistrate în baza facturilor fiscale emise de Xx și reprezentând contravaloarea serviciilor executate pentru realizarea bilanțului de mediu necesar *“obținerii autorizației de mediu pentru ferma zootehnică Xx ... dată spre folosință gratuită la S.C. Xx în baza contractului de comodat nr. *”*.

= * lei reprezintă cheltuieli cu amortizarea imobilelor ce fac obiectul aceluiași contract de comodat.

= * lei reprezintă cheltuieli cu uzura obiectelor de inventar achiziționate de la Xx și înregistrate pe costuri.

Prin adresă nr. * societatea contestatoare precizează că nu mai deține alte documente justificative privind deductibilitatea fiscală a acestor sume.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

5. Referitor la suma totală de * lei reprezentând cheltuieli cu servicii de transport, organul de inspecție fiscală a stabilit că acestea nu sunt deductibile fiscal întrucât au fost *“efectuate în favoarea unor persoane fizice”* și nu *“în vederea realizării de venituri”* de către XX.

Astfel, din documentele justificative prezentate de societatea contestatoare rezultă că au fost transportate materiale de construcții, mobilier, electrocasnice, articole de uz gospodăresc, corpuri de iluminat, îmbracaminte, bunuri culturale în Xx, către persoana fizică Xx .

De asemenea, pentru factura fiscală nr. * reprezentând contravaloare transport pe ruta Xx - XX, și pentru factura fiscală nr. * reprezentând contravaloare transport auto intern, XX nu a prezentat nici un document justificativ, iar prin adresă nr. * a precizat că *“nu mai deține alte documente”*.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal conform prevederilor art. 9 alin. 1 din Legea nr. 414/2002 și art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

6. Organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma totala de * lei reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal intrucat au fost inregistrate in baza unor facturi fiscale reprezentand contravaloare servicii transport extern *“pentru care in timpul controlului nu s-au prezentat alte documente justificative care sa precizeze daca serviciile de transport au fost efectuate in favoarea societatii”*.

In aceste conditii, societatea contestatoare a incalcat prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003.

7. Referitor la suma totala de * lei reprezentand cheltuieli inregistrate de XX cu materiale de constructii, prestari de servicii executate de terti si cu personalul propriu in vederea realizarii constructiilor din xx din Xx si din xx din Xx, organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

= Constructia din Xx

Prin contractul nr. * *“transformat ulterior prin novare in contractul de comodat nr. *”*, se stabileste ca XX sa foloseasca *“ca centru de pregatire si de recreere pentru salariatii societatii”* constructia proprietate personala a domnului Xx Xx din Xx.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca terenul aferent constructiei este proprietatea domnului Xx Xx, ca cele doua nivele ale constructiei au destinatia de locuinta si ca autorizatiile de constructie si certificatul de urbanism au fost emise pe numele domnului Xx Xx.

= Constructia din Xx

Intre domnul Xx Xx in calitate de “proprietar” si XX in calitate de “beneficiar” s-a incheiat intelegerea nr. * ulterior transformata prin novare in contractul de comodat nr. *, prin care s-a stabilit ca *“beneficiarul sa contribuie cu materiale si manopera in vederea extinderii unei constructii situate in xx, Xx”* urmand ca *“la finalizarea acestui imobil proprietarul sa acorde beneficiarului cu titlu gratuit un etaj in care sa functioneze reprezentanta in Xx a beneficiarului XX”*.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca autorizatiile de constructie si certificatul de urbanism au fost emise pe numele domnului si doamnei Xx.

In baza celor doua contracte, XX a inregistrat cheltuieli cu materiale, manopera si cu deplasarile si salariile personalului propriu utilizat pentru efectuarea de lucrari la aceste constructii in suma totala de * lei.

De asemenea, a inregistrat in contul 722 “Venituri din productia de imobilizari corporale” suma de * lei.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca diferenta dintre cheltuielile si veniturile inregistrate in suma de * lei a diminuat profitul impozabil al societatii contestatoare.

In nota explicativa nr. *, XX precizeaza ca *“avand in vedere caracterul esentialmente gratuit al contractului, el fiind definit ca un imprumut de folosinta, in sarcina proprietarului persoana fizica au ramas cheltuielile cu impozitele si taxele locale, iar societatea a efectuat cheltuielile de amenajare - finisare care sa-i permita folosirea corespunzatoare a spatiului. Avand in vedere calitatea de comodatar iar nu de proprietar, aceste cheltuieli nu sunt supuse amortizarii pe perioada ramasa neamortizata a mijlocului fix ci sunt considerate cheltuieli, fiind evidentiata corespunzator in contabilitate si fiind deductibile fiscal in anul curent in care ele s-au efectuat”*.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal *“intrucat societatea nu a declarat la organele fiscale teritoriale functionarea unor sedii secundare la adresele respective, precum si pentru faptul ca aceste imobile si modernizarile aferente lor apartin actionarului majoritar Xx Xx”*.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a stabilit ca au fost incalcate prevederile art. 1 pct. 5 din O.U.G. nr. 217/1999, art. 9 alin. 7 lit. h) din Legea nr. 414/2002, art. 21 alin. 4 lit. e) din Legea nr. 571/2003 si art. 3 alin. 1 din Legea nr. 87/1994.

8. Organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma totala de *** lei** reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal intrucat au fost inregistrate eronat in contul 623.2 “Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate” neavand la baza nici un document justificativ.

S-a constatat ca XX *“a depus sume in conturile de card pe numele domnului Xx Xx si doamnei Xx ., sume ce au fost ridicate de acestia”* si ca s-au *“facut plati cu ordine de plata in conturi personale ale domnului Xx Xx”*, toate aceste sume fiind inregistrate in contul 623.2 “Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate”.

De asemenea, s-a constatat ca unele din aceste cheltuieli *“au fost considerate de societate ca nedeductibile fiscal in urma calcularii limitei de deductibilitate a acestora”*.

Societatea contestatoare a prezentat, asa cum precizeaza si in nota explicativa nr. *, ca fiind documente justificative pentru aceste sume extrasele de cont, documente din care *“nu rezulta natura bunurilor sau serviciilor achitate”* si nici daca *“aceste bunuri sau servicii au fost folosite in interesul firmei”*.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma totala de * lei *“a fost eronat inregistrata in contul 623.2 “Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate”, deci nu reprezinta o cheltuiala de*

protocol a societatii ci o cheltuiala nedeductibila fiscal", si a procedat la recalcularea limitei de deductibilitate a cheltuielilor de protocol.

Prin recalcularea limitei de deductibilitate a cheltuielilor de protocol, organul de inspectie fiscala a stabilit ca XX a inregistrat cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal mai mari cu * lei, valoarea corecta a acestora fiind in cuantum de * lei.

De asemenea, s-a constatat ca *"societatea a luat in calcul la stabilirea impozitului pe profit in plus suma de * lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor cheltuieli"*, suma care, impreuna cu diferenta intre cheltuielile de protocol nedeductibile fiscal determinate de societatea contestatoare si cele determinate de inspectia fiscala, au fost luate in calcul la stabilirea profitului impozabil.

Organul de inspectie fiscala arata ca *"prin inregistrarile efectuate"* XX a incalcat prevederile art. 1 pct. 5 din O.U.G. nr. 217/1999, art. 9 alin. 7 lit. h) din Legea nr. 414/2002 si art. 21 alin. 4 lit. e) din Legea nr. 571/2003.

9. Organul de inspectie fiscala a constatat ca XX nu a inregistrat venituri din dobanzi in suma totala de * lei.

= Imprumutul acordat Asociatiei Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx

Prin contractul de imprumut nr. *, XX a acordat un imprumut Asociatiei Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx destinat achitarii taxelor si garantiei de participare la *"licitatia organizata de AVAS pentru vanzarea unui pachet de * actiuni"*.

De asemenea, XX a incheiat inca un contract cu acelasi numar si din aceeasi data care are ca obiect vanzarea- cumpararea de actiuni de la Asociatia Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx .

Contractul de imprumut stipuleaza ca *"imprumutatorul se obliga sa plateasca imprumutatorului o dobanda anuala stabilita la nivelul ratei dobanzii de referinta a Bancii Nationale a Romaniei corespunzatoare ultimei luni din trimestru"* .

XX a prezentat actul aditional nr. 1 la contractul de imprumut nr. *, in care partile convin ca *"dobanda pentru suma imprumutata se va calcula si plati odata cu ultima transa a sumei datorate"* .

Organul de inspectie fiscala a constatat ca in contractul de imprumut nr. * XX - imprumutator este reprezentat de director general executiv Xx si contabil sef Xx, iar Asociatia Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx - imprumutat, prin presedintele consiliului director Xx, anexa nr. 1 la contract fiind semnata pentru XX - imprumutator de domnul Xx.

Actul aditional nr. 1 la contractul de imprumut nr. * *"nu mai este semnat de aceeasi reprezentanti ai XX"*.

Avand in vedere ca *“nu s-a prezentat nici o procura prin care domnul Xx este abilitat sa reprezinte in cadrul acestui contract atat <<imprumutatorul>> cat si <<imprumutatul>>”*, organul de inspectie fiscala considera contractul de imprumut ca fiind nul iar actul aditional nr. 1 la acesta ca neavand calitatea de a justifica neinregistrarea dobanzilor in suma de * lei aferente sumei nerambursate.

= Imprumutul acordat Xx

Organul de inspectie fiscala a constatat ca XX a acordat Xx, in baza contractului incheiat in data de *, un imprumut pentru a carui recuperare, societatea contestatoare a initiat la data de * procedura de recuperare a creantelor prin instanta de judecata.

Tribunalul Xx, prin ordonanta nr. *, a admis cererea creditoarei XX si a obligat debitoarea Xx *“sa plateasca creditoarei in termen de 30 zile suma de * lei actualizata cu rata inflatiei la data platii efective”*.

In baza ordonantei nr. *, definitiva si irevocabila, a fost recuperata suma de * lei, conform facturilor de executare silita.

Organul de inspectie fiscala a actualizat la inflatie debitul restant asa cum prevede ordonanta nr. *, si a stabilit ca societatea contestatoare nu a inregistrat venituri in suma de * lei.

Societatea contestatoare arata ca nu a recuperat *“in totalitate nici macar debitul initial, debitoarea intrand in procedura falimentului inca din august *”*, fapt pentru care s-a inscris la masa credala cu suma de * lei.

Aceasta suma este compusa din diferenta intre suma solicitata in instanta pentru recuperare de * lei si suma recuperata de * lei, la care se adauga suma de * lei rezultata din operatiuni derulate ulterior.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca XX *“era obligata sa inregistreze in contabilitate actualizarea debitului, suma pe care avea posibilitatea sa o recupereze prin inscrierea la masa creditorilor”* si ca prin neinregistrarea acestei sume au fost incalcate prevederile art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 si ale art. 4 din Legea nr. 87/1994.

10. Organul de inspectie fiscala a constatat ca XX a aplicat cota redusa la impozitul pe profit aferent unor operatiuni de export direct si prin comisionari fara a detine *“documentele care sa ateste efectuarea operatiunilor de export, respectiv declaratiile vamale de export, documente de transport international, facturi fiscale, facturi externe, prin care sa se faca dovada ca marfurile respective au parasit teritoriul tarii”*.

Astfel, pentru livrarile de matrite catre Xx xx, societatea contestatoare *“a prezentat numai contractele sau comenzile incheiate cu firmele respective precum si facturile externe care nu au viza vamii”* fara a face dovada ca *“acestea au parasit teritoriul tarii, matritele respective ramanand in tara”*.

In cazul exporturilor in comision realizate prin Xx, XX nu a *“prezentat nici un document justificativ care sa ateste ca marfa a parasit teritoriul tarii”*.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare a incalcat prevederile art. 1 pct. 7 din O.U.G. nr. 217/1999, H.G. nr. 402/2000, art. 2 alin. 4 si 5 din Legea nr. 414/2002, art. 2.8 din H.G. nr. 859/2002.

II. Taxa pe valoarea adaugata

1. Organul de inspectie fiscala a stabilit ca pentru cheltuielile nedeductibile cu comisioanele pentru recuperare de creante prezentate la capitolul *“Impozit pe profit”*, societatea contestatoare *“nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de * lei intrucat acestea nu sunt aferente realizarii de operatiuni taxabile”*.

De asemenea, s-a stabilit ca au fost incalcate prevederile art. 18 lit. a) din O.U.G. nr. 17/2000, art. 22 alin. 4 lit. a) din Legea nr. 345/2002.

2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, organul de inspectie fiscala a stabilit ca XX nu are drept de deducere intrucat aceasta este aferenta *“unor cheltuieli efectuate de societate pentru S.C. Xx”* prezentate la capitolul *“Impozit pe profit”*, fiind incalcate prevederile art. 145 alin. 3 lit. a) din Legea nr. 571/2003.

3. Organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, aceasta fiind aferenta cheltuielilor inregistrate cu constructiile din Xx si Xx prezentate la capitolul *“Impozit pe profit”*.

Prin deducerea acestei taxe pe valoarea adaugata sunt incalcate prevederile art. 2 lit. b) din O.U.G. nr. 17/2000, art. 3 alin. 4 din Legea nr. 345/2002, art. 128 alin. 4 din Legea nr. 571/2003.

4. Organul de inspectie fiscala a stabilit ca XX trebuia sa colecteze taxa pe valoarea in suma de lei aferenta *“facturilor externe inregistrate in contabile pentru care societatea nu a emis facturi fiscale si nu a justificat realizarea operatiunilor de export cu documentele prevazute de legislatia in vigoare”*.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare a incalcat prevederile art. 17 B lit. a) din O.U.G. nr. 17/2000, pct. 9.2, pct. 9.3 si pct. 9.6 din H.G. nr. 401/2000, art. 11 alin. 1 lit. a), alin. 2 din Legea nr. 345/2002, art. 27 alin. 1, alin. 2) si alin. 5 din H.G. nr. 598/2002, art. 143 alin. 1 lit. a) si alin. 2 din Legea nr. 571/2003, art. 2 alin. 1, alin. 2 si alin. 4 din O.M.F. nr. 1846/2003.

5. Organul de inspectie fiscala a constatat ca XX a achizitionat, ca urmare a executarii silite a Xx, animale vii si orzoaica in valoare totala de * lei.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare *“nu a aplicat masurile de simplificare privind taxarea inversa”* pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitionarii de animale vii in suma * **lei**, incalcand prevederile art. 160[^] alin. 1, alin. 2, alin. 3 si alin. 5 din Legea nr. 571/2003, fapt pentru care aceasta reprezinta *“diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata”*.

6. Organul de inspectie fiscala a stabilit ca taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor nedeductibile fiscal datorita depasirii limitei legale admise, in suma totala de 65.173,20 lei *“trebuia inregistrata conform art. 4 alin. 2 din H.G. nr. 598/2002 si pct. 7 alin. 6 din H.G. nr. 44/2004”*.

Totodata organul de inspectie fiscala a stabilit ca *“prin necalcularea corecta si neinregistrarea taxei pe valoarea adaugata colectata”* XX a incalcat prevederile art. 3 alin. 4 din Legea nr. 345/2002, art. 4 alin. 2 din H.G. nr. 598/2002 si art. 128 alin. 4 din Legea nr. 571/2003.

III. Impozitul pe dividende

Organul de inspectie fiscala a constatat ca *“in perioada ianuarie * - decembrie * societatea contestatoare nu a repartizat dividende din profitul net si ca urmare nu a avut obligatii de plata pentru impozitul pe dividende”*.

Asa cum s-a aratat la capitolul “Impozit pe profit”, XX *“a efectuat achizitii si plati pe baza de facturi de la diversi furnizori de materiale de constructii si prestari de servicii ... puse in opera si inregistrate in contabilitate in conturile de cheltuieli in baza bonurilor de consum si a situatiilor de lucrari”* aferente imobilului din Xx si celui din Xx.

De asemenea, societatea contestatoare a mai inregistrat cheltuieli cu deplasarile si salariile personalului propriu utilizat pentru efectuarea unor lucrari la aceste imobile care, potrivit contractelor incheiate intre XX si domnul Xx, urmau a fi utilizate de societate ca reprezentanta in Xx si ca centru de pregatire si recreere pentru salariati in Xx.

Avand in vedere faptul ca *“societatea nu a declarat la organele fiscale teritoriale sediile secundare din Xx si din Xx”* cat si punctul de vedere al Directiei generale legislatie impozite directe din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor exprimat prin adresa nr. *, organul

de inspectie fiscala a stabilit ca aceste *“cheltuieli nu pot fi supuse amortizarii dar totodata nu pot fi nici cheltuieli deductibile fiscala”*.

De asemenea, *“pentru faptul ca aceste imobile si modernizarile aferente lor apartin actionarului majoritar Xx”* s-a stabilit ca *“aceste achizitii sunt efectuate numai in favoarea actionarului majoritar si prin urmare urmeaza regimul juridic al dividendelor, impozitandu-se ca atare”*.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare a incalcat prevederile art. 7 alin. 12 lit. d) si art. 67 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

IV. Contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap

Organul de inspectie fiscala a constatat ca pentru perioada verificata cuprinsa intre ianuarie* - decembrie *, XX *“nu a facut dovada ca a solicitat trimestrial la Agentia Nationala pentru Ocuparea Fortei de Munca Xx repartizarea de persoane cu handicap”*, incalcand astfel prevederile O.U.G. nr. 102/1999, Legii nr. 519/2002 si ale Legii nr. 343/2004.

Adresele catre Agentia Nationala pentru Ocuparea Fortei de Munca Xx intocmite de societatea contestatoare in luna februarie * au fost considerate de organul de inspectie fiscala ca fiind *“facute cu intarziere”*, acestea nereprezentand *“solicitarile trimestriale aferente perioadei verificate”* prevazute de lege.

V. Impozit pe venitul din salarii

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca *“retragerea din conturile bancare a sumei de * lei de catre persoane care nu au calitatea de angajat al societatii”* si *“angajarea unor consumatiuni de materiale de constructii si servicii la obiectivele <<constructie Xx>> si <<constructie Xx>> la care actele de proprietate si autorizatiile de construire apartin persoanei fizice Xx Xx”*, se incadreaza in categoria veniturilor asimilate salariilor conform art. 9 alin. 1 si art. 24 alin. 8 din O.G. nr. 7/2001, si art. 41 lit. b), art. 56 alin. 2 lit. j) din Legea nr. 571/2003.

In aceste conditii, s-a stabilit ca pentru aceste avantaje de natura salariala sau asimilate salariilor, XX avea obligatia calcularii, retinerii si platii catre buget a impozitului conform art. 41 lit. b), art. 56 alin. 2 lit. j) din Legea nr. 571/2003 si pct. 71 si pct. 72 din H.G. nr. 44/2004.

VI. Contributia angajatorului la fondul de somaj

Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatii contestatoare, prin Conventia nr. *, i s-au acordat facilitati fiscale pentru obligatii restante, conform O.U.G. nr. 40/2002.

Conditia nr. 2 din Conventia nr. *, respectiv art. 7 pct. 5 din Norma metodologica de aplicare a Ordonantei de urgenta nr. 40/2002, prevede ca debitorii care beneficiaza de inlesniri la plata *“nu vor participa la nici o procedura de privatizare ... in vederea cumpararii de actiuni la alte societati comerciale”* pe perioada derularii inlesnirilor.

Prin acordarea imprumutului Asociatiei Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx *“cu destinatia utilizarii sumei imprumutate exclusiv in scopul achitarii taxei si garantiei de participare la licitatie organizata de A.V.A.S. pentru vanzarea pachetului de * actiuni reprezentand *% din capitalul social al Xx, ... ulterior urmand ca Asociatia Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx sa dobandeasca si sa transfere catre XXdreptul de proprietate asupra actiunilor”*, au fost incalcate prevederile legale sus invocate.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca *“nerespectarea conventiei, respectiv a conditiilor in care s-a acordat inlesnirea atrage anulara acesteia”*, fapt pentru care *“majorarile de intarziere si penalitatile scutite la plata in conformitate cu prevederile art. 12 din Ordonanta de Urgenta nr. 40/2002 pentru recuperarea arieratelor bugetare se vor inregistra in contabilitatea debitorului in cuantumul mentionat in conventie”*.

VII. Contributia la fondul de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator

Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatii contestatoare i s-a aprobat prin Conventia nr. * si Conventia nr. * esalonari si scutiri la plata in conformitate cu prevederile O.U.G. nr. 40/2002.

Inlesnirile la plata a obligatiilor datorate bugetului de stat au fost conditionate, potrivit art. 7 din Norma metodologica de aplicare a Ordonantei de urgenta nr. 40/2002 si a pct. 5 din Conventii, *“de interzicerea participarii la orice proceduri de privatizare”*.

Or, asa cum s-a prezentat la capitolul anterior, prin acordarea imprumutului Asociatiei Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx, societatea contestatoare a intentionat sa dobandeasca dreptul de proprietate asupra unui pachet de * actiuni la Xx.

In aceste conditii, Conventia nr. * si Conventia nr. * au fost anulate, societatea contestatoare fiind obligata la plata debitelor scutite la plata.

VIII. Contributia la fondul de asigurari sociale de sanatate datorata de asigurati

Organul de inspectie fiscala a stabilit "o diferenta cu titlu de contributie la fondul de asigurari de sanatate pentru asigurati in suma de * lei" aferenta avantajelor de natura salariala obtinute de domnul Xx si de doamna Xx, avantaje tratate la capitolul "Impozit pe venituri din salarii".

De asemenea, organul de inspectie fiscala a stabilit ca XX a incalcat prevederile art. 8 (1) din O.U.G. nr. 150/2002 si ale O.G. nr. 93/2004.

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

Verificarea a vizat urmatoarele perioade:

- impozit pe profit *
- taxa pe valoarea adaugata *
- impozit pe dividende *
- contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap *
- impozitul pe venitul din salarii *
- contributia angajatorului la fondul de somaj *
- contributia la fondul de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator *
- contributia la fondul de sanatate datorata de asigurati *

XX este o societate comerciala pe actiuni cu capital privat care are ca obiect de activitate productia de aparate pentru distributia si comanda electricitatii, producerea si comercializarea de aparatura electrica de joasa tensiune.

CAPITOLUL I. **IMPOZIT PE PROFIT**

Verificarea a vizat perioada ianuarie * - decembrie *.

1.1. Referitor la suma totala de * lei reprezentând cheltuieli cu comisioane platite pentru recuperarea de creante, Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra deductibilității fiscale a acesteia, in condițiile in care creantele in

cauza au fost inscrise in procedura de compensare monitorizata de Institutul de Management si Informatica din cadrul Ministerului Industriei si Comertului.

In fapt, in anul *, XX a inregistrat in baza facturilor emise de Xx, Xx, Xx si Xx cheltuieli cu colaboratorii si cheltuieli privind comisioanele si onorariile in suma totala de * lei.

In drept, art. 1 pct. 5 (4) din O.U.G. nr. 217 din 29 decembrie 1999 pentru modificarea și completarea Ordonantei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, aplicabila pana in data de 1 iulie 2002, precizeaza urmatoarele:

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor”.

Incepand cu data de 1 iulie 2002 se face aplicarea prevederilor Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care, la art. 9 (1), precizeaza urmatoarele:

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”.

Conform textelor de lege sus citate, pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile inregistrate de XX trebuie sa fie aferente realizarii de venituri impozabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca in anul * societatea contestatoare avea inregistrate creante de incasat de la Xx si Xx, cu alte cuvinte avea inregistrate veniturile si cheltuielile aferente acestora rezultate din relatia comerciala cu cele doua societati comerciale.

In aceste conditii, avand in vedere faptul ca pe de o parte societatea contestatoare avea de incasat creante de la Xx si Xx, iar pe de alta parte inregistra datorii neachitate, in concordanta cu legislatia aplicabila in materie, respectiv O.U.G. nr. 77/1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată, cu modificarile si completarile ulterioare, XX a fost inclusa in procedura de compensare a datoriilor neplatite la termenele scadente monitorizata la nivel national de Institutul de Management si Informatica din cadrul Ministerului Industriei si Comertului.

Conform Legii nr. 211 din 20 aprilie 2001 pentru aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 77/1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată, “Persoanele juridice, indiferent de forma de organizare și de tipul de proprietate, în termen de 15 zile de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență vor organiza evidența obligațiilor de plată și evidența creanțelor, pe termene scadente, către orice creditor, respectiv de la orice debitor, după caz”.

La art. 2 din același act normativ se precizează ca “Persoanele juridice vor întocmi situația privind sumele restante mai vechi de 30 de zile către orice creditor, respectiv de la orice debitor, persoană juridică, după caz, cu sediul în România, care va cuprinde ...”.

Asadar, evidenta obligatiilor de plata si a creantelor asa cum a fost stabilita de legiuitor, trebuia sa cuprinda in cazul XX creditorii neachitati inregistrati in contabilitate si debitorii neincasati, respectiv facturile emise de furnizori neachitate de societatea contestatoare si facturile emise de societatea contestatoare catre clienti si neachitate de acestia.

Mai mult, H.G. nr. 685 din 23 august 1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, la art. 4 și art. 6 din Anexa 2 “Regulament de compensare a datoriilor nerambursate la scadenta ale contribuabililor, persoane juridice”, precizează următoarele:

“Art. 4 [...]

Obiectul compensării succesive îl constituie stingerea datoriilor, cu creanțele reflectate în contabilitatea persoanelor juridice pe baza ordinelor de compensare.

Art. 6 [...]

În borderoul pentru decontările făcute prin ordinul de compensare de pe versoul formularului prezentat în anexa nr. 2.1 se consemnează situația documentelor primare cuprinse în suma compensată pentru fiecare persoană juridică”.

Cu alte cuvinte, procedura de compensare a datoriilor neplatite la termenele scadente monitorizată la nivel național de Institutul de Management și Informatică din cadrul Ministerului Industriei și Comerțului are ca obiect “stingerea datoriilor, cu creanțele reflectate în contabilitatea persoanelor juridice”, stingere explicitată pe ordinul de compensare prin consemnarea “documentelor primare cuprinse în suma compensată pentru fiecare persoană juridică”.

Asadar, in procedura de compensare a datoriilor neplatite la termenele scadente, XX isi stingea datoriile neachitate inregistrate in contabilitate cu creantele **reflectate în contabilitate**, conform facturilor inregistrate in contabilitate.

Or, conform constatarilor organului de inspectie fiscala, pe ordinele de compensare emise de Institutul de Management si Informatica pentru societatea contestatoare “au fost inscrise numerele unor facturi care nu se regasesc inregistrate in evidenta contabila a XX sau numarul contractelor de colaborare incheiate”.

In aceste conditii se retine ca XX nu a respectat prevederile legale sub aspectul realitatii creantelor reflectate in contabilitate.

Mai mult, in urma verificarii incrucisate, referitor la facturile inscrise pe ordinele de compensare ca apartinand Xx si Xx, se retine ca factura fiscala nr. * in valoare totala de * lei consemnata pe ordinul de compensare nr. * este emisa catre Xx, reprezinta contravaloare prestari servicii in valoare totala de * lei si nu face obiectul ordinului de compensare, factura fiscala nr. * in valoare de * lei specificata pe ordinul de compensare nr. * a fost emisa catre Xx, reprezinta contravaloare combustibil lichid usor in suma totala de * lei si nu face obiectul ordinului de compensare, iar factura fiscala nr. * in valoare de * lei inscrisa pe ordinul de compensare nr. * “este anulata, toate cele trei exemplare aflandu-se in posesia Xx” si ca suma de * lei a fost “inregistrata in evidenta contabila a Xx ca plata efectuata de XX iar ulterior a fost restituita ... prin ordine de plata”. De asemenea, se retine ca pe ordinele de compensare nr. *, nr. *, nr. *, nr. *, nr. * si nr. * nu sunt consemnate facturi fiscale ci “numarul si data contractelor de colaborare”.

In ceea ce priveste contractele de colaborare incheiate cu Xx, Xx, Xx si Xx, se retine ca acestea au ca obiect “recuperarea creantei de ... lei prin transformarea acesteia in lichiditati in schimbul unui comision de ... % + TVA din valoarea creantei”

Fata de cele prezentate se retine ca, odata declansata procedura de compensare a datoriilor neplatite la termenele scadente, nu se justifica incheierea contractelor de colaborare sus invocate intrucat efectuarea compensarii are ca efect diminuarea obligatiilor si creantelor inregistrate de societatea contestatoare cu aceeasi suma, la data ordinului de compensare.

Ca exemplu, prin ordinele de compensare nr. * si nr. * emise in baza procesului verbal al sedintei nr. * din data de *, creanta inregistrata de societatea contestatoare la Xx se diminueaza cu suma de * lei, suma cu care se diminueaza si datoria XX catre Xx.

In aceste conditii, contractul de colaborare nr. * incheiat de XX cu Xx prin care in fapt se vinde creanta in suma de * lei contra unui comision de *%+TVA din valoarea creantei, nu se justifica, “recuperarea creantei de * lei prin transformarea acesteia in lichiditati” denaturand procedura de compensare a datoriilor neplatite la termenele scadente monitorizata la nivel national de Institutul de Management si Informatica din cadrul Ministerului Industriei si Comertului, asa cum a fost reglementata de legiuitor.

Mai mult, transformarea creantelor in lichiditati contravine conceptului de compensare si incalca atentionarile tiparite pe ordinele de compensare conform carora acest document “Nu se deconteaza prin

banca. Nu se schimba contra numerar. ... Priveste numai obligatii certe. ... Diminuarea obligatiilor se face la data inscrisa pe ordinul de compensare”.

In concluzie, se retine ca prin procedura de compensare a datoriilor neplatite la termenele scadente XX era in masura sa diminueze debitele neachitate inregistrate cu valoarea totala a creantelor neincasate.

Introducerea artificiala in lantul compensarilor a societatiilor cu care a incheiat contractele de colaborare fara a detine creante certe la acestea, a urmarit recuperarea in numerar a creantei diminuată cu comisionul desi aceasta ar fi fost utilizata integral la diminuarea datoriilor inregistrate de XX.

In aceste conditii, se retine ca nu se justifica comisioanele achitate pentru transformarea creantelor in lichiditati, acestea nefiind aferente realizarii veniturilor impozabile.

Ratiunea pentru care societatea contestatoare a procedat in mod fortat la incheierea contractelor de colaborare este reprezentata, asa cum sustine XX in contestatia formulata, de *“nevoia stringenta de lichiditati”*, motivatie care nu este de natura a incadra cheltuielile cu comisioanele in categoria cheltuielilor deductibile fiscal.

De asemenea, se retine ca sustinerea societatii contestatoare conform careia *“presiunea dobanzilor bancare pentru acoperirea prin credite ar fi fost incomparabil mai mare”*, nu este de natura a influenta deductibilitatea cheltuielilor cu comisioane intrucat creditele bancare constituie o practica curenta de finantare pentru care legiuitorul acorda deductibilitate cheltuielilor cu dobanzile in functie de gradul de indatorare a societatii comerciale care a angajat un credit, in timp ce achitarea unor comisioane pentru transformarea in lichiditati a unei creante care, in baza unor ordine de compensare, a diminuat datoriile neachitate, reprezinta o operatiune atipica, nejustificata, care nu concorda nici cu legislatia privind compensarile si nici cu legislatia in materie fiscala.

Nici sustinerea potrivit careia operatiunea in cauza *“a fost in interesul fluidizarii decontarilor intre agentii economici”* nu poate fi retinuta intrucat aspectul *“fluidizarii decontarilor”*, adica diminuarea blocajului financiar, a fost avut in vedere de legiuitor prin Legea nr. 211 din 20 aprilie 2001 pentru aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 77/1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată, si H.G. nr. 685 din 23 august 1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență

ale contribuabililor, persoane juridice, care, la art. 1, precizeaza ca “Se aprobă Normele metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, prevăzute în anexa nr. 1”.

Or, tocmai legislatia in materie de diminuare a blocajului financiar, de fluidizare a decontarilor, nu a fost respectata de XX prin introducerea artificiala in lantul compensarilor a unor societati cu care a incheiat contractele de colaborare fara a detine creante certe la acestea.

Avand in vedere cele retinute, contestatia formulata de XX va fi respinsa ca neintemeiata pentru impozitul pe profit si accesoriile aferente rezultat ca urmare a neacordarii deductibilitatii fiscale cheltuielilor cu comisioanele platite pentru recuperarea de creante.

1.2. Referitor la suma totala de * lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea spatiilor inchiriate altor societati, Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra deductibilității fiscale a acesteia, in condițiile in care XX nu a inregistrat venituri din aceste inchirieri.

In fapt, XX a inregistrat cheltuieli cu amortizarea unor spatii inchiriate pentru care nu a inregistrat venituri din inchiriere.

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

“Art. 4

(2) *Pentru determinarea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor și cele considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare.*

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 deservescă activitatea pe o perioadă mai mare de un an și care se consumă treptat”.

Totodata, 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 următoarele 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”.

În perioada ieulie * - decembrie *, se face aplicarea prevederilor Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care precizează următoarele:

“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 două articole sus citate, H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aduce următoarele precizari:

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

9.2. Nu sunt deductibile cheltuielile cu amortizarea caselor de odihnă proprii sau a imobilizărilor, care nu sunt utilizate pentru realizarea veniturilor, de tipul navelor, aeronavelor, vaselor de croazieră și altele asemenea, precum și toate celelalte cheltuieli aferente acestora. ...”.

Începând cu luna ianuarie *, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care, în materie de deductibilitate a cheltuielilor, precizează următoarele:

“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.

ART. 24

(4) Nu reprezintă active amortizabile: [...]

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

Din textele de lege sus invocate se retine ca principiul general ca orice cheltuială, pentru a fi încadrată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, trebuie să fi fost efectuată în scopul realizării de venituri.

În aceste condiții, pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu amortizarea spațiilor închiriate de XX ar fi trebuit să își găsească corespondent în veniturile înregistrate de societate, respectiv în baza contractelor de închiriere încheiate societatea trebuia să înregistreze venituri.

Or, din documentele existente la dosarul cauzei, se retine că aferent acestor spații închiriate nu s-au obținut venituri.

Cu privire la aceste aspecte, se retine că la dosarul cauzei sunt anexate următoarele contracte de închiriere:

1. Contract de închiriere încheiat cu Xx în data de * pentru o suprafață de * m.p. - chirie * ROL/lună.
2. Contract de închiriere încheiat cu Xx în data de * pentru o suprafață de * m.p. - chirie * euro/metru pătrat/lună.
3. Contract de închiriere încheiat cu Xx în data de * pentru o suprafață de * m.p. - chirie neprecizată.
4. Contract de închiriere încheiat cu Xx în data de * pentru o suprafață de * m.p. - chirie * dolar/metru pătrat/lună.
5. Contract de închiriere încheiat cu Xx în data de * pentru o suprafață de * m.p. - chirie * ROL/lună.
6. Contract de închiriere încheiat cu Xx în data de * pentru o suprafață de * m.p. - chirie * ROL/lună.
7. Contract de închiriere încheiat cu Xx în data de * pentru o suprafață de * m.p. - chirie * ROL/lună.
8. Contract de închiriere încheiat cu Xx în data de * pentru o suprafață de * m.p. - chirie * ROL/lună.

Referitor la cheltuiala cu amortizarea suprafețelor ce fac obiectul contractelor de închiriere sus menționate, în nota explicativă nr. *, XX susține că *“amortizarea mijloacelor fixe concesionate, închiriate sau date în locație de gestiune se calculează de către agentul economic care le are în proprietate”,* că *“ulterior, de comun acord, s-a renunțat la înțelegerile anterioare de asigurare de spații pentru sediu social”* și că *“acceptarea de declarare a sediului social în spațiul XX a fost dată și din considerente de colaborare cu proprietarul spațiului și cu avantaje economice în principal pentru acesta”*.

Fata de aceste susțineri se retine că, la punctul 15 din H.G. nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a

Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997, se precizeaza urmatoarele:

“15. Amortizarea mijloacelor fixe concesionate, închiriate sau date în locație de gestiune este în sarcina proprietarului acestora.

Această amortizare se recuperează prin redevență, chirie sau prin prețul locației”.

Asadar, conform textului de lege sus invocat, cheltuielile cu amortizarea spatiilor inchiriate asumate de proprietar trebuiesc recuperate prin chiria incasata, or XX nu a incasat chirii de la societatile carora le-a inchiriat spatii.

In ceea ce priveste renuntarea ulterioara la *“intelegerile de asigurare de spatii pentru sediu social”* se retine ca la contestatia formulata, XX prezinta in sustinere patru adrese cu acelasi continut prin care Xx, Xx, Xx si Xx confirma *“incetarea valabilitatii contractului de inchiriere ... ca efect al vointei partilor cu incepere de la data de ...”* desi in nota explicativa nr. * sustinea ca *“nu detinem alte documente din care sa fi rezultat deductibilitatea fiscala a cheltuielilor aflate sub incidenta acestor contracte, considerand ca regimul juridic sub a carei incidenta se afla un spatiu oarecare nu decide asupra deductibilitatii”*.

In legatura cu cele patru adrese sus mentionate destinate XX, se retine ca adresa provenind de la Xx si cea de la Xx poarta semnatura reprezentantului legal al celor doua societati Xx, care este actionarul majoritar al XX.

Mai mult, desi pentru Xx si pentru Xx, prin adresele sus mentionate s-a comunicat *“incetarea valabilitatii contractului de inchiriere”*, la data incheierii raportului de inspectie fiscala nr. * in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata acestea figurau, conform anexei nr. *, ca avand sediul social la aceeasi adresa cu XX, fapt din care rezulta ca cele doua contracte de inchiriere produc in continuare efecte.

In ceea ce priveste contractele de inchiriere incheiate cu Xx , Xx, Xx si Xx se retine ca si acestea sunt in vigoare, societatea contestatoare neprezentand documente din care sa rezulte ca aceste contracte au fost reziliate, toate aceste societati figurand la data incheierii raportului de inspectie fiscala nr. * cu sediul social la aceeasi adresa cu XX.

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare conform careia *“acceptarea de declarare a sediului social in spatiul XX a fost data si din considerente de colaborare cu proprietarul spatiului si cu avantaje economice in principal pentru acesta”*, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere adresele anexate la contractele de inchiriere incheiate cu Xx, Xx , Xx si

Xx prin care se solicita si se aproba “acordarea spatiului fara plata chiriei”.

In concluzie, cheltuielile cu amortizarea spatiilor acordate unor societati comerciale din alte ratiuni decat obtinerea de venituri nu pot fi deductibile fiscal, fapt pentru care contestatia formulata de XX va fi respinsa ca neintemeiata pentru impozitul pe profit si accesoriile aferente rezultat ca urmare a neacordarii deductibilitatii fiscale acestor cheltuieli.

1.3. Referitor la suma totala de * lei reprezentând contravaloare elemente patrimoniale cu regim de mijloace fixe, Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra deductibilității fiscale a acesteia, in condițiile in care acestea au fost inregistrate integral pe costuri la data achizitiei.

In fapt, XX a inregistrat in luna achizitiei in contul 604 “Cheltuieli privind materialele nestocate” contravaloarea unor bunuri care au calitatea de mijloace fixe.

Societatea contestatoare sustine ca la baza acestei operatiuni a stat “aplicarea Standardelor Internationale de Contabilitate”, respectiv prevederile Ordinului nr. 94/2001.

In drept, Ordinul nr. 94 din 29 ianuarie 2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, invocat de XX, la capitolul “Dispozitii generale”, precizeaza urmatoarele:

*“Prezentele reglementări stabilesc **principiile și regulile contabile de bază**, forma și conținutul situațiilor financiare anuale, având ca scop general asimilarea deplină a Directivei a IV-a a C.E.E. (78/660/EEC) și continuarea armonizării cu Standardele Internaționale de Contabilitate”.*

Asadar, prin “aplicarea Standardelor Internationale de Contabilitate”, XX a adoptat “**principiile și regulile contabile de bază**” cu scopul asimilarii Directivei a IV-a a C.E.E. (78/660/EEC), cu alte cuvinte a retratat situatiile financiare elaborate anterior in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991 utilizand principiile si regulile contabile aplicabile in Comunitățile Economice Europene.

In concluzie, tratamentul contabil aplicat de XX se refera strict la reflectarea in contabilitate a activitatii economice a societatii fara a avea influente asupra aspectului fiscal al acesteia, aspect guvernata de legislatia specifica in materie.

Dealtfel, distincția dintre aspectul fiscal și cel contabil rezulta chiar din Ordinul nr. 94 din 29 ianuarie 2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, care la capitolul "Tratamente contabile alternative", punctul 5.35., ultimul paragraf, precizează următoarele:

"Procesul retratării situațiilor financiare potrivit IAS 29 este precedat de întocmirea unei bilanțe de verificare intermediare. Această bilanță constituie sursa de informații pentru întocmirea declarației fiscale după efectuarea corecțiilor prevăzute de legislația fiscală".

În ceea ce privește legislația aplicabilă în materie fiscală, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la art. 1 precizează următoarele:

"Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

(1) Prezentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele și taxele prevăzute la art. 2, care constituie venituri la bugetul de stat și bugetele locale, precizează contribuabilii care trebuie să plătească aceste impozite și taxe, precum și modul de calcul și de plată al acestora. Prezentul cod cuprinde procedura de modificare a acestor impozite și taxe. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a convențiilor de evitare a dublei impuneri.

(2) Cadrul legal de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de prezentul cod este stabilit prin legislația privind procedurile fiscale.

(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal".

Asadar, în timp ce Legea contabilității nr. 82/1991 și Ordinul nr. 94 din 29 ianuarie 2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate abrogat prin Ordinul nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, asigură cadrul legal în materie de reflectare în contabilitate a activității economice, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reglementează aspectul fiscal al activității economice în sensul că stabilește impozitele și taxele datorate de contribuabil.

În concluzie, aplicarea Ordinului nr. 94 din 29 ianuarie 2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate nu este de natura a împiedica

respectarea legilor fiscale, respectiv calcularea amortizării mijloacelor fixe.

Dealtfel, conceptul de amortizare este avut în vedere de legiuitor chiar și în Ordinul nr. 94 din 29 ianuarie 2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, care la punctul 5.36. precizează ca “... In astfel de cazuri regulile privind amortizarea se vor aplica activului prin substituirea costului de producție sau a celui de achiziție cu valoarea atribuită cel mai recent acelui activ”.

Privitor la afirmația XX conform căreia organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere alineatul 4 al art. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia “*Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea acelui tratat*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât nici un act normativ aplicabil în speta nu poate fi asimilat “*unui tratat la care România este parte*”.

De asemenea, în contestația formulată societatea susține că organul de inspecție fiscală a încălcat prevederile art. 24 (16) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia “*Contribuabilii care investesc în mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de muncă și bolilor profesionale, precum și înființării și funcționării cabinetelor medicale, pot deduce integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii în funcțiune sau pot recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol*”.

Față de aceasta susținere, se reține că XX nu prezintă nici un document din care să rezulte că mijlocul fix - pat medical este destinat unui cabinet medical sau că este certificat de organisme abilitate, așa cum prevede pct. 71³ din H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează că “*Intră sub incidența prevederilor art. 24 alin. (16) din Codul fiscal mijloacele fixe amortizabile care sunt destinate prevenirii accidentelor de muncă și bolilor profesionale și sunt certificate de organisme recunoscute de Ministerul Muncii, Solidarității Sociale și Familiei, potrivit prevederilor Legii protecției muncii nr. 90/1996, republicată*”.

De asemenea, în contestația formulată XX afirmă că organul de inspecție fiscală trebuia să calculeze amortizarea pentru camera video și televizor având în vedere prevederile art. 24 (6) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează că “*Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli: [...]*”

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă”.

Aceasta susținere nu poate fi reținută întrucât societatea contestatoare nu a înregistrat aceste bunuri ca mijloace fixe și nu a optat pentru una din cele două tipuri de amortizări, fapt pentru care, în mod corect, organul de inspecție fiscală a aplicat metoda amortizării liniare și a stabilit ca suma de * lei reprezentând diferența dintre valoarea înregistrată pe costuri a mijloacelor fixe în cauză și valoarea totală amortizată calculată, este nedeductibilă fiscal.

Fata de cele reținute, contestația formulată de XX va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit și accesorii aferente rezultat ca urmare a neacordării deductibilității fiscale sumei de * lei reprezentând cheltuieli cu mijloace fixe înregistrate pe costuri la data achiziției.

1.4. Referitor la suma totală de * lei reprezentând cheltuieli efectuate pentru realizarea bilanțului de mediu, amortizarea imobilizărilor corporale și uzura obiectelor de inventar, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității fiscale a acesteia, în condițiile în care cheltuielile în cauză nu sunt aferente activității XX.

În fapt, XX a înregistrat în anul * cheltuieli în baza unor facturi emise de Xx în suma de * lei, cheltuieli cu amortizarea fermelor Xx și Xx în suma de * lei și cheltuieli cu uzura obiectelor de inventar în suma de * lei.

În drept, se face aplicarea art. 21 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează următoarele:

“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”.

Asadar, pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile sus menționate trebuie să aibă corespondent în veniturile impozabile înregistrate de XX.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că în perioada martie - mai * societatea contestatoare a cumpărat de la Xx *“anumite imobilizări corporale constând în construcții zootehnice și civile, animale vii, terenuri precum și alte active circulante constând în diverse produse agricole”.*

In data de *, XX a incheiat cu Xx contractul de comodat nr. * care are ca obiect *“transmiterea dreptului de folosinta a imobilelor situate in comunele Xx, Xx si Xx”*.

In perioada iulie - noiembrie *, societatea contestatoare a inregistrat in contul 628 *“cheltuieli cu servicii executate de terti”* in baza unor facturi emise de Xx suma totala de * lei reprezentand contravaloarea *“studiu impact Xx”* si *“fisa de prezentare si declaratie pentru autorizatie de mediu Xx”*.

In concluzie, XX inregistreaza cheltuieli reprezentand contravaloarea unor servicii efectuate de Xx in favoarea Xx, societate careia i-a transmis prin contractul de comodat nr. * dreptul de folosinta asupra imobilizarilor corporale constand in constructii zootehnice si civile achizitionate in perioada martie - mai *.

In aceste conditii se retine ca, raportat la temeiul legal invocat mai sus, aceste cheltuieli nu au corespondent in veniturile impozabile inregistrate de XX, nefiind aferente activitatii proprii.

Cu privire la sustinerea societatii contestatoare conform careia cheltuielile cu bilantul de mediu sunt justificate prin faptul ca a obtinut profit din vanzarea animalelor *“tocmai pentru ca fermele zootehnice erau viabile avand bilant de mediu”*, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, pe de o parte cheltuielile in suma de * lei sunt inregistrate in anul * anterior contractelor incheiate cu Xx care au ca obiect *“bilant de mediu”* si care sunt incheiate in data de *, iar pe de alta parte, aceste cheltuieli efectuate in favoarea altei societati nu au corespondenta in profitul obtinut din vanzarea animalelor.

Dealtfel, afirmatia societatii contestatoare potrivit careia *“profitul obtinut din vanzarea animalelor ... a acoperit pe deplin aceasta cheltuiala si a condus si la obtinerea de profit impozabil”* nu este de natura a conferi deductibilitate cheltuielilor in cauza intrucat realizarea de profit dintr-o tranzactie nu asigura deductibilitatea fiscala a tuturor cheltuielilor efectuate, indiferent de natura si destinatia acestora, ci, asa cum prevede legea fiscala, numai celor care au contribuit la realizarea profitului respectiv.

Referitor la cheltuielile cu amortizarea fermelor Xx si Xx in suma de * lei si cheltuielile cu uzura obiectelor de inventar in suma de * lei, se retine ca desi societatea contestatoare sustine ca imobilizarile corporale ce au facut obiectul contractului de comodat au fost folosite pentru pastrarea produselor agricole dobandite de XX, aceasta nu aduce nici un document din care sa rezulte faptul ca desi, prin contractul de comodat a cedat dreptul de folosinta si asupra magaziiilor de cereale, magaziiilor si fanarului cu schelet metalic, totusi si dupa data predarii a folosit aceste imobilizari pentru activitatea proprie.

In concluzie, cheltuielile inregistrate in anul * de XX in baza facturilor emise de Xx, cheltuiala cu amortizarea imobilizarilor cedate spre folosinta la Xx cat si cele cu uzura obiectelor de inventar nu sunt aferente activitatii proprii si nu au corespondent in veniturile impozabile inregistrate de societatea contestatoare, fapt pentru care contestatia formulata va fi respinsa ca neintemeiata pentru impozitul pe profit si accesoriile aferente rezultat ca urmare a neacordarii deductibilitatii fiscale a acestora.

1.5. Referitor la suma totala de * lei reprezentand cheltuieli de transport, Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra deductibilitatii acesteia, in condițiile in care transporturile au fost efectuate in favoarea unor persoane fizice.

In fapt, XX a inregistrat cheltuieli in suma totala de * lei in baza a sase facturi fiscale emise de Xx si Xx reprezentand contravaloare transport de bunuri.

In drept, pana in decembrie * se face aplicarea prevederilor Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care, la art. 9 (1) precizeaza urmatoarele:

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”.

Incepand cu data de 01.01.2004 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art. 21 (1) precizeaza urmatoarele:

“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”.

Conform celor doua texte de lege sus invocate, cheltuielile inregistrate de XX in baza celor sase facturi sunt deductibile fiscal numai daca au fost efectuate in vederea obtinerii de venituri impozabile de catre societatea contestatoare.

Or, din analiza actelor aflate la dosarul cauzei se retine ca documentele in baza carora s-au emis facturile fiscale inregistrate de societatea contestatoare se refera la bunuri de natura materialelor de constructii, mobilier, electrocasnice, articole de uz gospodaresc, imbracaminte, corpuri de iluminat, bunuri cu semnificatie artistica transportate de la persoane fizice catre alte persoane fizice.

De asemenea, se retine ca pentru factura fiscala nr. * reprezentand contravaloare transport pe ruta Xx - Romania, si pentru factura fiscala nr. * reprezentand contravaloare transport auto intern, XX

nu a prezentat nici un document justificativ, iar prin nota explicativa nr. * a precizat ca “*nu mai detine alte documente*”.

Asadar, se retine ca cele sase facturi emise de Xx si Xx nu reprezinta contravaloarea unor servicii de transport efectuate pentru sau in folosul XX ci al unor persoane fizice.

In aceste conditii cheltuielile aferente acestor facturi nu au corespondent in veniturile inregistrate de XX nefiind deductibile fiscal.

Dealtfel, prin contestatia formulata, XX nu face nici o trimitere la incadrarea acestor cheltuieli in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal ci se refera numai la faptul ca organul de inspectie fiscala a incadrat unele dintre aceste cheltuieli si ca venit de natura salariala al unor persoane fizice, aspect asupra caruia organul de solutionare a contestatiei se va pronunta la capitolul vizand impozitul pe venituri din salarii din prezenta decizie.

Fata de cele retinute anterior si avand in vedere faptul ca societatea contestatoare nu aduce nici un argument de natura a modifica constatarile organului de inspectie fiscala, contestatia formulata de XX va fi respinsa ca neintemeiata si nemotivata pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma totala de * lei.

De asemenea, avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul, contestatia va fi respinsa si pentru accesoriile aferente acestui impozit pe profit.

1.6. Referitor la suma de * lei reprezentand cheltuieli de transport extern, Agenția Națională de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra deductibilitatii acesteia, in condițiile in care nu s-a facut dovada cu documente ca deplasările au fost efectuate in interesul societatii contestatoare.

In fapt, XX a inregistrat in contul 628 “alte cheltuieli cu servicii executate de terti” suma totala de * lei in baza a opt facturi emise de Xx.

In drept, se face aplicarea art. 21 (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza urmatoarele:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.

In conformitate cu textul de lege sus invocat, deductibilitatea fiscala a cheltuielilor este conditionata de existenta unor documente justificative care sa faca dovada efectuării operațiunii facturate.

Asadar, pentru a fi incadrate ca fiind deductibile fiscal, cheltuielile inscrise in facturile emise de Xx trebuiesc justificate cu documente din care sa rezulte natura serviciilor, modul in care au fost efectuate, in favoarea cui si in ce scop.

Or, analizand documentele existente la dosarul cauzei se retine ca singurul document prezentat de societatea contestatoare in sustinerea deductibilitatii acestor cheltuieli este adresa nr. * a Xx care contine insiruirea celor opt facturi, pentru sapte dintre ele explicatia fiind "bilet de avion Xx Xx" iar pentru a opta "cazare externa Xx Xx".

In aceste conditii, se retine ca din documentele prezentate nu se poate stabili daca deplasarile domnului Xx Xx pentru care s-au facturat biletele de avion si cazarea externa au fost efectuate in interesul XX sau in interes personal.

Prin prisma celor prezentate anterior, afirmatia XX potrivit careia "existant factura de transport extern emisa de prestator, confirmarea ca persoana care s-a deplasat este dl. Xx si recunoasterea faptului ca acesta este presedintele Consiliului de administratie al XX, cerinta referitoare la existenta documentului justificativ a fost indeplinita" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat calitatea de presedinte al Consiliului de administratie al XX pe care o are domnul Xx Xx nu implica faptul ca acesta face deplasari externe exclusiv in interesul societatii contestatoare.

In ceea ce priveste sustinerea conform careia "documentul justificativ nu este documentul intocmit si eliberat de furnizor/prestator ci este documentul intocmit de catre o persoana anume desemnata, prin care se atesta intrarea in gestiune a bunului respectiv sau efectuarea prestatiei", aceasta nu poate fi retinuta intrucat pentru a justifica cheltuielile cu deplasarile, societatea contestatoare trebuia sa prezinte documente din care sa rezulte ca presedintele Consiliului de administratie nu s-a deplasat in interes personal ci in interesul XX, respectiv ca a contactat parteneri de afaceri cu care a incheiat contracte, a mers la targuri specializate pe domeniul de activitate desfasurat, la negocieri cu clientii, in acest sens prezentand contracte, protocoale, note de negociere, pliante, etc.

In aceste conditii si avand in vedere ca societatea contestatoare considera ca prin existenta facturii este indeplinita "cerinta referitoare la existenta documentului justificativ", contestatia formulata de XX va fi respinsa ca neintemeiata pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma totala de* lei si pentru accesoriile aferente acestui impozit pe profit.

1.7. Referitor la suma de * lei reprezentand diferenta intre cheltuielile totale aferente investitiilor efectuate la Xx si la Xx

stabilite de organul de inspectie fiscala si cele calculate de XX, Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe daca aceasta a fost corect calculata, in condițiile in care societatea contestatoare nu a luat in calcul toate cheltuielile inregistrate la obiectivul de la Xx.

In fapt, XX sustine ca organul de inspectie fiscala, la stabilirea cheltuielilor aferente investitiilor efectuate la Xx si la Xx, a luat in calcul si cheltuielile inregistrate in anul * in conditiile in care verificarea a vizat perioada ianuarie * - decembrie *, dar nu a avut in vedere suma de * lei inregistrata in contul 722 “venituri din productia de imobilizari corporale”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele aspecte:

1. Investitia de la Xx

La anexa nr. 1.7.1. se regaseste “Comanda */ianuarie * - mai *” conform careia societatea contestatoare a inregistrat in perioada * - * cheltuieli cu materiale in suma totala de * lei.

La aceeasi anexa se regaseste “Situatia detaliata pe documente in perioada * - *” conform careia cheltuielile inregistrate in perioada * - * sunt in quantum de * lei, din care aferente perioadei * - * sunt in suma de * lei.

De asemenea, se regaseste “Comanda */noiembrie * - decembrie *” potrivit careia societatea contestatoare a inregistrat in perioada * - * cheltuieli cu materiale in suma totala de * lei.

Asadar, conform inregistrarilor efectuate de XX, cheltuielile totale aferente obiectivului Xx sunt in quantum de * lei (* lei + * lei + * lei) si sunt repartizate pe perioada * - *.

Cheltuielile aferente anului * sunt in quantum de * lei (* lei aferenti perioadei * - * + * lei aferenti perioadei * - *).

In aceste conditii cheltuielile inregistrate la obiectivul Xx in perioada supusa verificarii, respectiv **ianuarie * - decembrie ***, sunt in quantum de * lei.

2. Investitia de la Xx

Din anexa 1.7.2. rezulta ca in perioada **ianuarie * - decembrie ***, societatea contestatoare a inregistrat aferent obiectivului de la Xx cheltuieli in suma totala de * lei.

In concluzie, aferent celor doua obiective, Xx si Xx, in perioada **ianuarie * - decembrie ***, XX a inregistrat **suma totala de * lei** compusa din * lei cheltuieli cu materiale obiectiv Xx, * lei cheltuieli cu materiale obiectiv Xx, * lei cheltuieli cu deplasari aferente constructiilor, * lei cheltuieli cu manopera aferenta constructiilor, * lei alte cheltuieli

aferente constructiilor si * lei inregistrati pe venituri conform notei contabile nr. *, asa cum rezulta din anexa 1.7..

Asadar se retine ca XX a calculat in mod eronat cheltuielile inregistrate la obiectivul Xx in perioada supusa verificarii, respectiv **ianuarie * - decembrie ***, intrucat nu a luat in calcul "Comanda */ianuarie * - mai *" conform careia societatea contestatoare a inregistrat in perioada * - * cheltuieli cu materiale in suma totala de * lei.

De asemenea, se retine ca asa cum rezulta din anexa 1.7., la stabilirea chetuielilor totale aferente celor doua obiective, organul de inspectie fiscala a avut in vedere suma de * lei inregistrata pe venituri conform notei contabile nr. *.

Totodata se retine ca in adresa nr. * din data de * anexata la dosarul cauzei, organul de inspectie fiscala arata ca la anexa 1.7.1. "*la luna septembrie * costurile efectuate pentru aceasta constructie s-au preluat cu valoarea de * lei corect fiind * lei*", fapt pentru care propune admiterea contestatiei formulate de XX pentru suma de * lei.

In aceste conditii contestatia va fi admisa pentru impozitul pe profit in suma de * lei aferent sumei de * lei, majorari de intarziere in suma de * lei si penalitati in suma de * lei.

Pentru impozitul pe profit aferent diferentei intre cheltuielile totale inregistrate pentru efectuarea investitiilor de la Xx si de la Xx stabilite de organul de inspectie fiscala si cele calculate de XX, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

1.8. Referitor la suma de * lei reprezentand cheltuieli inregistrate in contul 623.2 "cheltuieli de protocol, reclama si publicitate", Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra deductibilitatii acesteia, in condițiile in care societatea contestatoare nu a prezentat nici un document care sa justifice aceste cheltuieli.

In fapt, in perioada verificata, XX a inregistrat in contul 623.2 "cheltuieli de protocol, reclama si publicitate" suma totala de * lei, din care suma de * lei a fost inregistrata in baza unor extrase de cont emise de diferite banci comerciale.

In aceste extrase de cont sunt evidentiatae operatiuni de plati catre comercianti sau extrageri de numerar efectuate de doamna Xx . si domnul Xx Xx care la data inspectiei fiscale detinea *% din actiunile XX.

In drept, cheltuielile sunt deductibile fiscal daca, in principal, au fost efectuate in vederea obtinerii de venituri impozabile si daca sunt justificate cu documente din care sa rezulte necesitatea efectuarii cheltuielii pentru realizarea de venituri.

Astfel, pana la data de 01.07.2002 sunt 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 precizeaza urmatoarele:

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

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

m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilitatii nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ”.

In perioada iulie * - decembrie * se face aplicarea prevederilor Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care, la art. 9 precizeaza urmatoarele:

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

(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt: [...]

j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii”.

Incepand cu data de 01.01.2004 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art. 21 precizeaza urmatoarele:

“(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. [...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.

Prin prisma textelor de lege sus invocate, se retine ca pentru a fi deductibila fiscal, cheltuiala in suma de 898.939,86 lei trebuie inregistrata in contabilitate in baza unor documente din care sa rezulte ca aceasta a fost efectuata in scopul realizarii de venituri de catre XX.

Or, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca in nota explicativa nr. * societatea contestatoare justifica aceste cheltuieli astfel: *“Sumele cu care au fost alimentate aceste carduri nu au fost ridicate de catre persoanele mentionate ci au fost folosite pentru diverse plati ocazionate de intalniri de afaceri. Documentele care au stat la baza inregistrarii in contabilitate a acestor cheltuieli sunt extrasele de cont”.*

Asadar, XX sustine ca documentele care justifica efectuarea cheltuielilor in suma totala de * lei sunt extrasele de cont, extrase de cont care sunt emise de banci si care reprezinta o fotografiere a situatiei creditului si debitului unui cont bancar intr-o perioada de timp.

Cu alte cuvinte, extrasele de cont invocate de societatea contestatoare reprezinta o situatie prezentata de banca clientului sau in care sunt reflectate pe de o parte operatiunile de alimentare a contului, iar pe de alta parte, platile/extragerile de numerar.

In aceste conditii se retine ca in vederea incadrarii acestor cheltuieli sub aspect fiscal, extrasele de cont emise de banca nu pot fi asimilate unor documente justificative din care sa rezulte daca acestea au fost efectuate de societatea contestatoare in vederea obtinerii de venituri impozabile.

Dealtfel, din extrasele de cont nu se poate identifica in ce au constat bunurile/serviciile achizitionate de XX si daca acestea au fost necesare societatii in desfasurarea activitatii.

In concluzie, cheltuielile in suma de * lei inregistrate in baza extraselor de cont in mod eronat in contul 623.2 "cheltuieli de protocol, reclama si publicitate", nu pot fi incadrate ca fiind deductibile fiscal atat timp cat nu se poate stabili natura lor si daca au fost aferente realizarii de venituri impozabile.

In aceste conditii, asa cum rezulta din anexa nr. 1.8., la diferenta in suma de * lei reprezentand cheltuieli inregistrate corect in contul 623.2 "cheltuieli de protocol, reclama si publicitate", organul de inspectie fiscala a calculat limita legala de deductibilitate a cheltuielilor de protocol.

Conform anexei nr. 1.9.1., din suma totala de * lei reprezentand cheltuieli inregistrate corect in contul 623.2 "cheltuieli de protocol, reclama si publicitate", suma de * lei este deductibila fiscal.

Diferenta in suma de * lei constituie cheltuieli inregistrate corect in contul 623.2 "cheltuieli de protocol, reclama si publicitate" care depasesc limita legala de deductibilitate fiind deci nedeductibile fiscal.

In concluzie, din suma totala de * lei inregistrata in contul 623.2 "cheltuieli de protocol, reclama si publicitate", suma de * lei nu este deductibila fiind incorect inregistrata in acest cont fara documente justificative, suma de * lei nu este deductibila intrucat reprezinta cheltuieli de protocol peste limita legala de deductibilitate, iar suma de * lei reprezinta cheltuieli de protocol deductibile fiscal.

Referitor la sustinerea XX potrivit careia considera "*ca neoportuna si lipsita de efect si de sens inlaturarea nedeductibilitatii bazata pe motivul depasirii limitei legale si invocarea acesteia din cu totul alte motive*", aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, asa cum s-a prezentat anterior, organul de

inspectie fiscala a aplicat intocmai legislatia fiscala la situatia de fapt constatata, respectiv totalul in suma de * lei inregistrat de societatea contestatoare ca si cheltuieli nedeductibile fiscal a fost diminuat pana la concurenta sumei de * lei care reprezinta cheltuieli de protocol inregistrate corect in contul 623.2 "cheltuieli de protocol, reclama si publicitate" si care au depasit limita legala de deductibilitate. Totodata, din totalul cheltuielilor deductibile in suma de * lei inregistrate de societatea contestatoare in contul 623.2 "cheltuieli de protocol, reclama si publicitate", organul de inspectie fiscala a exclus suma de * lei care nu poate fi incadrata ca reprezentand cheltuieli de protocol si s-au mentinut ca fiind cheltuieli de protocol deductibile fiscal cheltuielile in suma de * lei.

Asadar, organul de inspectie fiscala a efectuat operatiunile impuse de legislatia in materie in vederea reflectarii corecte in contabilitate a cheltuielilor pe categorii, dupa natura lor.

In ceea ce priveste afirmatia conform careia, organul de inspectie fiscala "*dupa ce critica legalitatea inregistrarii cheltuielilor in suma de * lei intr-un cont de cheltuieli - cont 623 si dupa ce anuleaza respectiva inregistrare le interpreteaza ca fiind inregistrate, insa le atribuie calitatea de cheltuieli nedeductibile si le impoziteaza ca atare*", aceasta nu poate fi retinuta intrucat, aplicand temeiul legal sus invocat, reiese cu claritate faptul ca pe de o parte, din extrasele de cont in baza carora au fost inregistrate sumele in cauza nu rezulta ca acestea se incadreaza in categoria cheltuielilor de protocol fiind eronat inregistrata in contul 623.2 "cheltuieli de protocol, reclama si publicitate", iar pe de alta parte, din punct de vedere fiscal, neavand documente justificative din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au corespondent in veniturile impozabile obtinute de XX, acestea nu sunt deductibile fiscal.

Fata de cele retinute anterior, contestatia formulata de XX va fi respinsa ca neintemeiata pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma totala de * lei.

De asemenea, avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul, contestatia va fi respinsa si pentru accesoriile aferente acestui impozit pe profit.

1.9. Referitor la suma totala de * lei reprezentand dobanzi aferente imprumuturilor acordate Asociatiei Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx si Xx, Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe daca XX trebuia sa inregistreze pe venituri aceasta suma, in condițiile in care aceste dobanzi erau prevazute in contractele de imprumut.

In fapt, XX a acordat Asociatiei Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx, in baza contractului de imprumut nr. *, un imprumut in suma de * lei destinat achitarii taxelor si garantiei de participare la *“licitatia organizata de AVAS pentru vanzarea unui pachet de * actiuni”*.

De asemenea, societatea contestatoare a acordat Xx, in baza contractului incheiat in data de*, un imprumut pentru a carui recuperare, societatea contestatoare a initiat la data de * procedura de recuperare a creantelor prin instanta de judecata.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca XX nu a inregistrat pe venituri dobanzile prevazute in cele doua contracte.

In drept, se face aplicarea art. 19 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza urmatoarele:

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

Potrivit textului de lege sus invocat, indiferent de sursa venitului, acesta trebuie avut in vedere la calculul profitului impozabil.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca in contractul de imprumut nr. * incheiat cu Asociatia Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx reprezentata de domnul Xx Xx, la art. 2 se precizeaza ca *“Asociatia se obliga sa utilizeze suma imprumutata exclusiv in scopul achitarii taxei si garantiei de participare la licitatia organizata de AVAS pentru vanzarea pachetului de * actiuni reprezentand *% din capitalul social al Xx, ...”*, iar la art. 7 se prevede ca *“Pentru suma imprumutata, Imprumutatul se obliga sa plateasca Imprumutatorului o dobanda anuala stabilita la nivelul ratei dobanzii de referinta a Bancii Nationale a Romaniei corespunzatoare ultimei luni din trimestru”*.

Termenul de returnare a imprumutului, conform anexei 1 la contract, este de *“* ani de la data incheierii prezentului contract fie prin actiunile cumparate de Asociatia Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx, fie prin returnarea sumelor imprumutate”*.

Ulterior acestui contract de imprumut incheiat in data de *, conform afirmatiei XX, *“la * a fost semnat contractul de privatizare al Xx”*, asadar, incepand cu data de * Asociatia Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx detine pachetul de actiuni la Xx pentru care a contractat imprumutul in cauza.

De asemenea, la dosarul cauzei se gaseste actul aditional nr. * din data de * prin care articolul 7 si articolul 9 din contractul de imprumut nr. * se modifica dupa cum urmeaza:

“Art. 7 Dobanda

Imprumutatul se obliga sa plateasca imprumutatorului o dobanda stabilita la nivelul ratei dobanzii de referinta a Bancii Nationale a Romaniei.

Dobanda pentru suma imprumutata se va calcula si plati odata cu ultima transa a sumei datorate.

Art. 9 Restituirea imprumutului

Imprumutatul se obliga sa restituie imprumutatorului suma imprumutata cat si dobanda calculata conform art. 7 in termen de 4 ani de la data incheierii contractului, prin virament ...

Celelalte clauze ale contractului raman neschimbate”.

Actul aditional nr. 1 din data de * este semnat pentru imprumutator - XX de domnul Xx Xx, in timp ce contractul de imprumut nr. * este semnat de domnul Xx Xx in calitate de reprezentant al imprumutatului - Asociatia Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx.

Cu alte cuvinte, sub aspect formal, imprumutatorul - XX la care domnul Xx Xx detine *% din actiuni, imprumuta suma de * lei imprumutatului - Asociatia Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx reprezentata de domnul Xx Xx.

In ceea ce priveste efectele actului aditional nr. 1 din data de * asupra contractului de imprumut nr. *, se retine ca, exceptand art. 7 si art. 9, *“Celelalte clauze ale contractului raman neschimbate”.*

Astfel, la art. 10, partile convin urmatoarele:

“In caz de insolventa, dizolvare sau lichidare a Imprumutatului toate sumele datorate Imprumutatorului de catre Imprumutat vor deveni imediat si automat scadente, fara notificare prealabila sau alta formalitate”.

De asemenea, la art. 24 se precizeaza ca *“Prezentul contract inceteaza [...] c) in caz de insolventa, dizolvare, lichidare sau faliment al uneia din partile contractante, caz in care imprumutul devine imediat si automat scadent”*, iar la art. 25 se convine ca *“In toate cazurile in care imprumutul devine scadent inainte de termenul prevazut la art. 9, Imprumutatul se obliga sa restituie toate sumele imprumutate impreuna cu dobanzile acumulate ...”.*

In concluzie, avand in vedere prevederile contractuale sus invocate ramase neschimbate dupa actul aditional nr. 1 din data de * coroborat cu sustinerea societatii contestatoare conform careia, incepand cu anul *, imprumutatul - Asociatia Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx *“se confrunta cu dificultati financiare majore care au apropiat-o foarte mult de situatia premergatoare falimentului ... au*

*existat si s-au consumat chiar initiative de declarare a falimentului cu uzarea de catre partile interesate a tuturor cailor de atac”, se retine ca incepand cu anul *, imprumutatul - Asociatia Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx trebuia sa “restituie toate sumele imprumutate impreuna cu dobanzile acumulate”, acestea devenind “imediat si automat scadente” datorita insolventei, a situatiei “premergatoare falimentului”.*

In aceste conditii, imprumutatorul - XX trebuia sa procedeze in conformitate cu art. 18 din contractul de imprumut nr. *, in vigoare si dupa emiterea actului aditional nr. 1 din data de *, articol care precizeaza ca “*In caz de neexecutare, creditorul poate folosi mijloacele proprii pentru luarea in posesie a bunurilor afectate garantiei*”

Asadar, XX, sesizand “*dificultatile financiare majore*” ale imprumutatului - Asociatia Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx, trebuia sa recupereze “sumele imprumutate impreuna cu dobanzile acumulate” care devenisera “imediat si automat scadente, fara notificare prealabila sau alta formalitate”, sa intre in posesia “*actiunilor cumparate de Asociatia Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx*” asa cum se stabileste in anexa * la contractul de imprumut ca prima modalitate de recuperare a imprumutului, sau sa ia “*in posesie bunurile afectate garantiei*” constituite de imprumutat conform art. * din contract.

Or, in contestatia formulata, XX sustine ca avand in vedere “*situatia financiara mai mult decat precara in care s-a aflat Xx ... partile semnatare a contractului de imprumut au inteles sa renunte la clauza referitoare la dobanda aferenta*”.

De asemenea, se retine ca actul aditional nr. * din data de * prin care se stabileste ca dobanda “*se va calcula si plati odata cu ultima transa a sumei datorate*”, fiind semnat din partea imprumutatorului - XX de catre domnul Xx Xx care, in contractul de imprumut nr. * reprezinta imprumutatul - Asociatia Salariatilor si a Membrilor Conducerii Xx, constituie un act unilateral prin care aceeaasi persoana care reprezinta atat imprumutatul cat si imprumutatorul a intervenit asupra clauzelor contractului de imprumut, incalcand-se astfel prevederile art. 23 din contract potrivit caruia “*Prezentul contract poate fi modificat de catre parti numai prin act aditional scris semnat de reprezentantii autorizati ai acestora*”.

Fata de cele prezentate anterior, se retine ca renuntarea la clauzele referitoare la dobanda aferenta imprumutului nu rezulta din nici un in scris aflat la dosarul cauzei, fapt pentru care XX avea obligatia de a inregistra pe venituri suma de* lei reprezentand dobanda aferenta imprumutului nerambursat in cuantum de * lei.

In ceea ce priveste imprumutul acordat societatii comerciale Xx in baza contractului incheiat in data de *, se retine ca acest contract are ca obiect “*efectuarea de plati succesive de catre actionar - XX in*

functie de posibilitatile financiare ale acestuia, in scopul functionarii in conditii optime a Xx”.

Contractul a fost incheiat ca *“urmare a situatiei economice grave a societatii, din cauza lipsei de lichiditati ...”* si, in legatura cu returnarea creditului, la art. 3 precizeaza ca *“Xx se angajeaza ca in termen de 3 zile de la instiintarea de plata formulata de XX sa plateasca intreaga suma datorata”.*

In vederea recuperarii sumei de * lei nerambursata de Xx, societatea contestatoare a initiat la data de * procedura de recuperare a creantelor prin instanta de judecata.

Tribunalul Xx, prin ordonanta nr. *, a admis cererea creditoarei XX si a obligat debitoarea Xx *“sa plateasca creditoarei in termen de 30 zile suma de * lei actualizata cu rata inflatiei la data platii efective”* asa cum a solicitat creditoarea in actiunea formulata.

In baza ordonantei nr. *, definitiva si irevocabila, a fost recuperata prin executare silita suma de * lei.

Ulterior, XX s-a inregistrat la masa credala cu suma de * lei compusa din diferenta intre suma solicitata in instanta pentru recuperare de * lei si suma recuperata de * lei, la care se adauga suma de * lei rezultata din alte operatiuni derulate.

Asadar, se retine ca desi conform ordonantei nr. * a Tribunalului Xx, in *“cererea inregistrata sub nr. *, creditoarea XX a chemat in judecata, in baza prevederilor O.G. nr. 5/2001, debitoarea Xx pentru a fi somata sa-i plateasca suma de * lei **actualizata cu rata inflatiei la data platii efective**”*, societatea contestatoare a procedat la recuperarea prin executare silita si prin inregistrarea la masa credala numai a sumei de * lei fara a aplica rata inflatiei.

Referitor la sustinerile XX potrivit carora, pentru a fi inregistrate *“veniturile trebuie sa fie reale”* iar *“prin apelarea la instantele de judecata nu se obtine decat o recuperare a unui drept nicidecum o alta sursa de venit”*, acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, pe de o parte, contul 766 *“venituri din dobanzi”* este definit ca fiind contul cu ajutorul caruia *“se ține evidența veniturilor financiare din dobânzile **cuvenite** pentru disponibilitățile din conturile bancare (inclusiv cele pentru investiții), pentru împrumuturile acordate sau pentru livrările pe credit”*, iar pe de alta parte, *“apelarea la instantele de judecata”* prin care s-a solicitat *“**actualizata cu rata inflatiei la data platii efective**”* a fost facuta de XX.

Nici afirmatia potrivit careia *“in opinia inspectiei fiscale prevaleaza juridicul, adica cuprinderea in contract a dreptului de a percepe dobanzi, si nu economicul, generarea de venituri efective”* nu poate fi retinuta intrucat organul de inspectie fiscala a avut in vedere tocmai *“economicul, generarea de venituri efective”* in sensul ca, in

cazul ambelor imprumuturi, imobilizarea unor sume in conditiile in care, asa cum a sustinut la punctul 1 din prezentul capitol, XX avea "nevoie stringenta de lichiditati" nu poate fi justificata, nu are nici o ratiune economica daca aceasta operatiune de acordare de imprumuturi nu conduce la realizarea de venituri, cu alte cuvinte acordarea de imprumuturi mai ales in conditiile dificile de asigurare de lichiditati nu este motivata in plan economic decat de obtinerea de venituri din dobanzile aferente acestor imprumuturi.

Fata de cele retinute anterior, contestatia formulata de XX va fi respinsa ca neintemeiata pentru impozitul pe profit aferent veniturilor din dobanzi neinregistrate in suma totala de * lei.

De asemenea, avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul, contestatia va fi respinsa si pentru accesoriile aferente acestui impozit pe profit.

1.10. Referitor la suma de * lei reprezentand reducere impozit pe profit, Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe daca XX beneficiaza de aceasta reducere, in condițiile in care nu s-a facut dovada ca marfurile in cauza au fost exportate.

In fapt, XX a realizat operatiuni de export direct si prin comisionari, aferent carora a calculat si platit o cota de 5%, 6% si respectiv 12,5% din impozitul pe profit corespunzator ponderii acestor venituri in volumul total al veniturilor inregistrate.

In drept, pana in iulie 2002, in materie sunt aplicabile prevederile O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonantei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, care, la punctul 7 precizeaza urmatoarele:

"Contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar din România venituri în valută din exportul bunurilor realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, precum și din prestări de servicii plătesc o cotă de impozit de 5% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor. Reducerea se calculează lunar, iar sumele aferente acesteia se repartizează ca surse proprii de finanțare."

Referitor la operatiunile de export, H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, face urmatoarele precizari:

"Justificarea efectuării operațiunilor de export se face pe baza aceluiași documente solicitate și în cazul taxei pe valoarea adăugată".

In perioada, in materie de taxa pe valoarea adaugata, H.G. nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, stipuleaza urmatoarele:

“9.2. Exportul constă în livrări de bunuri efectuate de contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export.

Pentru operațiunile prevăzute la art. 17 lit. B.a) din ordonanța de urgență nu beneficiază de cota zero de taxă pe valoarea adăugată contribuabilii care încasează valuta în numerar sau prin transferuri din conturi bancare personale.

9.3. Pentru exportul realizat direct de unitățile care acționează în nume propriu, justificarea cotei zero se face cu:

- a) *factura externă;*
- b) *declarația vamală de export, vizată de organele vamale;*
- c) *documentul care atestă efectuarea transportului internațional, după caz, în funcție de condiția de livrare;*
- d) *dovada introducerii în bancă a declarației de încasare valutară sau, după caz, a încasării contravalorii mărfii în valută. [...]*

9.6. Pentru exportul realizat prin comisionari comitentul va justifica cota zero de taxă pe valoarea adăugată pe baza următoarelor documente:

- a) *copie de pe factura externă;*
- b) *copie de pe declarația vamală de export pe care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate;*
- c) *factura fiscală emisă de comitent, pe care este înscrisă "cota zero de T.V.A." cu mențiunea "export în comision";*
- d) *contractul încheiat între comitent și comisionar, în care se prevede obligativitatea plății în valută a bunurilor exportate”.*

Incepand cu luna iulie 2002 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care, la art. 2 (4) si (5) precizeaza urmatoarele:

“(4) Contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar din România venituri în valută din exportul bunurilor și/sau al prestărilor de servicii, realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, plătesc o cotă de impozit pe profit de 6% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor. Suma aferentă reducerii cotei de impozit pe profit de la 25% se repartizează la sfârșitul anului ca sursă proprie de finanțare, în limita profitului rămas după înregistrarea cheltuielii cu impozitul pe

profit. Prestările de servicii pentru care se aplică cota de impozit redusă sunt cele pentru care beneficiarul prestării este în străinătate.

(5) Începând cu data de 1 ianuarie 2003 cota de impozit pe profit este de 12,5% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor încasate din export în volumul total al veniturilor. Începând cu data de 1 ianuarie 2004 cota de impozit pe profit este de 25%”.

In legatura cu operatiunile de export, H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, precizeaza urmatoarele:

“2.8. Justificarea efectuării operațiunilor de export, inclusiv a operațiunilor de lohn, se face pe baza contractelor încheiate cu beneficiarii externi, însoțite de facturi, DVE și/sau DIV, extrase de cont bancar”.

In conformitate cu prevederile legale sus citate se retine ca pentru a beneficia de cota redusa de impozit pe profit, legiuitorul a impus pe langa incasarea veniturilor in valuta intr-un cont bancar din Romania si justificarea operatiunilor de export pe baza unor documente strict mentionate in articolele respective.

Asadar, potrivit temeiurilor legale aplicabile in speta, pentru a beneficia de cota redusa de impozit pe profit, XX trebuia sa faca dovada faptului ca a exportat marfurile in cauza, respectiv ca marfurile constituie livrari “pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării”, operatiuni ce pot fi justificate prin *“factura externă, declarația vamală de export, vizată de organele vamale, documentul care atestă efectuarea transportului internațional, după caz, în funcție de condiția de livrare, copie de pe declarația vamală de export pe care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate, factura fiscală emisă de comitent, pe care este înscrisă "cota zero de T.V.A." cu mențiunea "export în comision", contractul încheiat între comitent și comisionar, în care se prevede obligativitatea plății în valută a bunurilor exportate”.*

Or, organul de inspectie fiscala a constatat ca XX *“nu detine in toate cazurile documentele care sa ateste efectuarea operatiunilor de export, respectiv declaratiile vamale de export, documente de transport international, facturi fiscale, facturi externe, prin care sa se faca dovada ca marfurile respective au parasit teritoriul tarii”.*

Dealtfel, in contestatia formulata, XX nu neaga constatarea organului de inspectie fiscala dar arata ca *“aceste matrite reprezinta accesorii consumabile fara de care realizarea produsului finit destinat exportului nu este posibila”.*

In ceea ce priveste operatiunile in comision realizate prin Xx, societatea contestatoare nu aduce nici o motivatie.

In aceste conditii se retine ca XX nu poate beneficia de cota redusa de impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor incasate in valuta în volumul total al veniturilor, atat timp cat conditia principala impusa prin lege nu este indeplinita, in sensul ca societatea contestatoare nu detine documentele stabilite de legiuitor care pot justifica efectuarea operatiunilor de export, respectiv a transportului marfurilor in cauza in afara teritoriului tarii pentru beneficiari cu sediul in strainatate.

Cu privire la afirmatia societatii contestatoare potrivit careia matritele neexportate *“reprezinta accesorii consumabile fara de care realizarea produsului finit destinat exportului nu este posibila”*, aceasta nu este de natura a modifica incadrarea organului de inspectie fiscala intrucat, pe langa faptul ca acestea nu au fost exportate, costurile cu consumabilele se regasesc in pretul produsului destinat exportului.

Avand in vedere cele retinute anterior, contestatia formulata de XX va fi respinsa ca neintemeiata pentru diferenta de impozit pe profit in suma de* lei stabilita ca urmare a aplicarii cotei reduse pentru operatiuni de export nejustificate cu documentele legale.

Fata de cele retinute la punctul 1.7. din prezenta decizie, contestatia formulata de XX va fi admisa pentru suma totala de * lei reprezentand:

- * lei - impozit pe profit;
- * lei - majorari de intraziere;
- * lei - penalitati de intarziere.

De asemenea, fata de cele retinute la punctele 1.1., 1.2., 1.3., 1.4., 1.5., 1.6., 1.8., 1.9. si 1.10 contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma totala de 379.710,61 lei reprezentand:

- * lei - impozit pe profit;
- * lei - majorari de intarziere;
- * lei - penalitati de intarziere.

CAPITOLUL II

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Verificarea a vizat perioada aprilie * - decembrie *.

2.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma totala de * lei aferenta comisioanelor platite pentru recuperarea creantelor, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca XX are drept de deducere a acesteia in conditiile in

care aceste comisioane nu sunt aferente realizării de operațiuni impozabile/taxabile.

In fapt, in anul 2002, XX a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala de * lei aferenta comisiunelor achitate pentru recuperarea unor creante.

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 lit. a), 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; [...]

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) 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; [...]

Conform textelor de lege sus invocate, se retine ca deducerea taxei pe valoarea adaugata este conditionata de destinatia bunurilor/serviciilor achizitionate, respectiv acestea trebuie sa fie destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Cu alte cuvinte, taxa pe valoarea adaugata este deductibila numai in cazul bunurilor/serviciilor 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 1.1. din prezenta decizie, comisioanele in cauza au fost achitate conform unor contracte de colaborare care au avut ca obiect recuperarea creantelor *“prin transformarea acestora in lichiditati in schimbul unui comision de ...”*.

Cu privire la aceste contracte, societatea contestatoare sustine ca acestea *“reprezinta de fapt un dublu contract: un contract de cesiune pentru dreptul de incasare a creantei si apoi un contract de prestari servicii ce consta in introducerea in circuitul de compensare a dreptului de creanta si incasarea acestuia in lichiditati”*.

Asadar, serviciile achizitionate aferent carora XX a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala de * lei reprezinta de fapt o cedare a creantelor pentru un pret sub valoarea inregistrata a acestora.

In aceste conditii se retine ca serviciile achizitionate pentru care XX a achitat comisioane, servicii care au constat in “transformarea acestor creante in lichiditati in schimbul unui comision”, nu reprezinta servicii care sa conduca la obtinerea de venituri impozabile si nici nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Referitor la sustinerea XX potrivit careia “nici o operatiune taxabila nu poate avea loc fara surse de finantare, iar aceste comisioane au fost generate tocmai de necesitatea transformarii creantelor comerciale in lichiditati”, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat efectuarea de operatiuni taxabile nu este conditionata de existenta lichiditatilor.

In aceste conditii, contestatia formulata de XX va fi respinsa ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de * lei aferenta comisiunelor si onorariilor achitate pentru recuperarea unor creante.

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.

2.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei aferenta achizitionarii serviciilor privind bilantul de mediu, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca XX are drept de deducere a acesteia, in conditiile in care nu se face dovada ca serviciile au fost destinate nevoilor firmei.

In fapt, in anul 2005, XX a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala de * lei aferenta serviciilor achizitionate in vederea efectuării bilantului de mediu pentru Xx.

In drept, cu privire la dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata, art. 145 (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza urmatoarele:

“Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă”.

Conform textului de lege sus citat, se retine ca XX are drept de ducere numai pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor livrate sau serviciilor prestate de o alta persoana impozabila cu conditia

ca acestea sa fie “destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile”.

Asa cum s-a retinut la capitolul I. “Impozit pe profit”, punctul 1.4. din prezenta decizie, XX a inregistrat cheltuieli si a dedus taxa pe valoarea adaugata aferent serviciilor achizitionate in vederea realizarii bilantului de mediu pentru fermele Xx, Xx si Xx care au fost date in folosinta gratuita societatii comerciale Xx conform contractului de comodat nr. *.

In aceste conditii se retine ca XX nu a respectat prevederile art. 145 (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in sensul ca taxa pe valoarea adaugata in suma totala de * lei este aferenta unor cheltuieli ce reprezinta contravaloarea unor servicii care nu sunt “destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile”, respectiv bilantul de mediu este destinat desfasurarii activitatii societatii comerciale Xx care detine in folosinta gratuita fermele Xx, Xx si Xx.

Avand in vedere cele retinute, contestatia formulata de XX va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privitor la deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata in suma de * lei cat si pentru majorarile si penalitatile de intarziere aferente acestei taxe.

2.3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma totala de * lei aferenta cheltuielilor efectuate la imobilele din Xx si Xx, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca XX beneficiaza de dreptul de deducere a acesteia, in conditiile in care cele doua imobile sunt in proprietatea unei persoane fizice - actionarul majoritar al societatii contestatoare.

In fapt, in perioada ianuarie * - decembrie *, XX a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitionarii de materii prime, materiale si servicii necesare pentru realizarea a doua imobile situate in Xx si Xx.

Atat in cazul imobilului situat in Xx cat si in cazul celui situat in Xx, proprietar este domnul Xx Xx iar autorizatiile de constructie sunt emise tot pe numele domnului Xx Xx - actionar majoritar la XX.

Pentru constructia din Xx, prin contractul de comodat nr. * incheiat in baza contractului nr. *, s-a stabilit ca imobilul proprietate personala a domnului Xx Xx avand doua nivele cu destinatia locuinta, poate fi folosit si de catre XX ca “centru de pregatire si de recreere pentru salariatii societatii”.

In ceea ce priveste constructia din Xx, prin contractul de comodat nr. * incheiat in urma intelegerii nr. *, s-a stabilit ca beneficiarul XX sa contribuie cu materiale si manopera in vederea extinderii imobilului proprietate personala a domnului Xx Xx, urmand ca, la

finalizarea imobilului proprietarul sa acorde cu titlu gratuit un etaj in care sa functioneze reprezentanta din Xx a XX.

In drept, pana in data de 31.05.2002, sunt aplicabile prevederile O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, care la art. 19 precizeaza urmatoarele:

“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;

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

In perioada 1 iunie 2002 - 31 decembrie 2003, Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, la art. 24 (2) lit. a) precizeaza urmatoarele:

“Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:

a) operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile”.

Ulterior datei de 01.01.2004 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art. 145 (2) lit. a) precizeaza urmatoarele:

“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”.

Potrivit textelor de lege sus invocate se retine ca taxa pe valoarea adaugata poate fi dedusa numai in cazul in care bunurile achizitionate sunt destinate nevoilor firmei si sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile, legiuitorul precizand in mod expres faptul ca pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a societatii, taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa.

In raport de aceste reglementari, se retine ca aferent cheltuielilor inregistrate pentru realizarea celor doua imobile situate in Xx si Xx proprietate personala a domnului Xx Xx, si pentru care nu s-a facut dovada ca sunt destinate nevoilor XX si sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile, societatea contestatoare nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma totala de * lei.

Referitor la afirmatia societatii contestatoare potrivit careia *“art. 24 (11) lit. c) din codul fiscal permite comodatarului efectuarea de astfel de lucrari cu recuperarea ulterioara prin amortizare pe durata contractului”*, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat cele doua imobile ce fac obiectul contractelor de

comodat nu au calitatea de impusa de legiuitor, respectiv nu sunt *“mijloace fixe concesionate, inchiriate sau luate in locatie de gestiune”* de catre XX ci reprezinta investitii ce apartin domnului Xx Xx finantate de societatea contestatoare la care acesta este actionar majoritar.

In ceea ce priveste afirmatia XX conform careia nedeclararea sediului din Xx *“este irelevanta in aplicarea legislatiei privind taxa pe valoarea adaugata, intrucat cerinta de declarare pentru astfel de sedii este de ordin procedural fiscal si nu o conditie impusa de legislatia fiscala”*, se retine ca nedeclararea sediului din Xx, din punct de vedere fiscal, probeaza faptul ca proprietarul nu a pus la dispozitia societatii contestatoare spatiul ce face obiectul contractului de comodat nr. *, altfel spus contractul de comodat nr. * nu a fost executat, aspect suplimentar ce vine in sustinerea nedeductibilitatii cheltuielilor in cauza si a taxei pe valoarea adaugata aferenta.

In concluzie, in mod corect organul de inspectie fiscala a stabilit ca XX nu beneficiaza de drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de * lei aferenta achizitionarii de materii prime, materiale si servicii necesare pentru realizarea celor doua imobile situate in Xx si Xx proprietate personala a domnului Xx Xx.

Referitor la quantumul taxei pe valoarea adaugata pentru care s-a stabilit ca societatea contestatoare nu are drept de deducere, se retine ca in adresa nr. * din data de * anexata la dosarul cauzei, organul de inspectie fiscala propune ca pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei aferenta cheltuielilor in suma de * lei preluate in mod eronat la calculul impozitului pe profit asa cum s-a retinut la punctul 1.7. din prezenta decizie, contestatia formulata de XX sa fie admisa.

In aceste conditii contestatia va fi admisa pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei aferenta cheltuielilor in suma de * lei, majorari de intarziere in suma de * lei si penalitati in suma de * lei.

De asemenea, in aceeasi adresa, organul de inspectie fiscala mentioneaza ca in mod eronat in decizia de impunere nr. * si in raportul de inspectie fiscala nr. * s-a inscris taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei si * lei, suma corecta fiind * lei, suma preluata corect in decizia de impunere.

Pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei aferenta cheltuielilor inregistrate pentru realizarea celor doua imobile situate in Xx si Xx proprietate personala a domnului Xx Xx si accesoriile acesteia, contestatia formulata de XX va fi respinsa ca neintemeiata.

2.4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei aferenta unor operatiuni inregistrate ca fiind de export, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de

solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru aceste operatiuni XX justifica cu documente aplicarea cotei zero sau scutirea de taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, in perioada ianuarie * - decembrie *, XX a realizat o serie de operatiuni de export direct si prin comisionari pentru care a aplicat cota zero de taxa pe valoarea adaugata sau scutirea de taxa pe valoarea adaugata.

In urma verificarii, organul de inspectie fiscala a constatat ca XX *“nu detine in toate cazurile documentele care sa ateste efectuarea operatiunilor de export, respectiv declaratiile vamale de export, documente de transport international, facturi fiscale, facturi externe, prin care sa se faca dovada ca marfurile respective au parasit teritoriul tarii”,* asa cum s-a retinut la capitolul I “Impozit pe profit” punctul 1.10..

In drept, anterior lunii iunie 2002 sunt aplicabile prevederile O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, care la art. 17 B lit. a) precizeaza urmatoarele:

“Cota zero pentru:

a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României [...].”

Cu privire la operatiunile de export, prin H.G. nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, la punctul 9.2., se aduc urmatoarele precizari:

“9.2. Exportul constă în livrări de bunuri efectuate de contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export.

Pentru operațiunile prevăzute la art. 17 lit. B.a) din ordonanța de urgență nu beneficiază de cota zero de taxă pe valoarea adăugată contribuabilii care încasează valuta în numerar sau prin transferuri din conturi bancare personale.

9.3. Pentru exportul realizat direct de unitățile care acționează în nume propriu, justificarea cotei zero se face cu:

a) factura externă;
b) declarația vamală de export, vizată de organele vamale;
c) documentul care atestă efectuarea transportului internațional, după caz, în funcție de condiția de livrare;
d) dovada introducerii în bancă a declarației de încasare valutară sau, după caz, a încasării contravalorii mărfii în valută. [...]

9.6. Pentru exportul realizat prin comisionari comitentul va justifica cota zero de taxă pe valoarea adăugată pe baza următoarelor documente:

- a) copie de pe factura externă;
- b) copie de pe declarația vamală de export pe care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate;
- c) factura fiscală emisă de comitent, pe care este înscrisă "cota zero de T.V.A." cu mențiunea "export în comision";
- d) contractul încheiat între comitent și comisionar, în care se prevede obligativitatea plății în valută a bunurilor exportate".

Incepand cu data de 01.06.2002 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care la art. 11 prevede următoarele:

"(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, precum și bunurile comercializate prin magazinele duty-free; [...]

(2) Pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) lit. a) - c), e) - g), i) și r) justificarea regimului de scutire se realizează pe baza documentelor stabilite prin normele de aplicare a prezentei legi".

H.G. nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, la art. 27 alin. 1, 2 și 5, precizeaza următoarele:

"(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) lit. a) din lege, exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, precum și bunurile comercializate prin magazinele duty-free. Exportul constă în livrări de bunuri efectuate de persoane impozabile pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export.

(2) Pentru exportul realizat direct de persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care acționează în nume propriu, justificarea regimului de scutire se face cu:

a) factura externă și factura fiscală pe care se înscrie "scutit cu drept de deducere";

b) declarația vamală de export, vizată de organele vamale;

c) documentul care atestă efectuarea transportului internațional, după caz, în funcție de condiția de livrare. [...]

(5) Pentru exportul realizat prin comisionari justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată de către comitent se realizează pe baza următoarelor documente:

a) copie de pe factura externă;

b) contractul încheiat cu comisionarul, din care să rezulte cantitățile de bunuri, precum și termenul pentru justificarea exportului cu copie de pe declarația vamală de export, vizată de organul vamal, și copie de pe lista-anexă la declarația vamală, în care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate;

c) factura fiscală emisă de comitent către comisionar, pe care se înscrie mențiunea "scutit cu drept de deducere - export în comision".

Din ianuarie 2004, a intrat în vigoare Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art. 143 alin. 1 și 3, stipulează următoarele:

"Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(1) Sunt scutite de taxă:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său; [...]

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă".

Cu privire la art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, O.M.F.P. nr. 1846 din 22 decembrie 2003 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional și pentru operațiunile legate de traficul internațional de bunuri, prevăzute la art. 143 alin. (1) și la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la art. 2 alin. 1, 2 și 4, precizează următoarele:

"(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării de către furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara țării în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. În situația în care transportul este efectuat cu mijloace proprii sau închiriate, persoana care efectuează serviciul este denumită transportator. Orice persoană care contractează servicii de transport pe care nu le realizează cu mijloace proprii sau închiriate este denumită în prezentele instrucțiuni casă de expediție.

(2) Pentru exportul efectuat în nume propriu de exportator, justificarea regimului de scutire se face cu:

a) factura fiscală și factura externă;

b) declarația vamală de export din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă conform reglementărilor vamale în vigoare. [...]

(4) Pentru exportul realizat prin comisionari care acționează în nume propriu, dar în contul unui comitent din țară, scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică atât de către comisionar, cât și de către comitent. Comisionarul, care este exportatorul bunurilor în sensul taxei pe valoarea adăugată, justifică scutirea cu documentele prevăzute la alin. (2), inclusiv în situația în care, potrivit prevederilor contractuale, comisionul este facturat separat comitentului. Comitentul justifică scutirea cu următoarele documente:

a) contractul încheiat cu comisionarul, din care să rezulte cantitățile de bunuri, precum și data la care trebuie efectuat exportul;

b) copia de pe declarația vamală de export pentru care autoritatea vamală a acordat liberul de vamă și copia de pe lista-anexă la declarația vamală, în care comisionarul a înscris denumirea comitentului. Aceste documente sunt prezentate obligatoriu la termenele prevăzute în contract pentru efectuarea exportului. Scutirea cu drept de deducere se aplică și în perioada în care comitentul nu este în posesia copiei de pe declarația vamală de export;

c) factura fiscală emisă de comitent către comisionar”.

Din textele de lege sus citate, se reține ca pe întreaga perioadă supusa verificării exportul a fost definit ca reprezentând operațiunea economică care presupune expedierea, transportarea de marfuri în afara teritoriului țării.

De asemenea, se reține ca pentru a beneficia de regimul de scutire a taxei pe valoarea adăugată aferentă exporturilor efectuate, legiuitorul stabilește ca societatea comercială în cauză trebuie să justifice operațiunea cu o serie de documente, respectiv factura externă și factura fiscală, declarația vamală de export, iar în cazul exportului realizat prin comisionar și contractul de comision.

Or, în cazul în speta, se reține ca organul de inspecție fiscală a constatat ca pentru o serie de operațiuni înregistrate în baza facturilor externe pentru care s-a aplicat cota zero sau scutirea de taxă pe valoarea adăugată, XX nu a prezentat documentele care să justifice operațiunile de export așa cum prevede legislația în vigoare, respectiv nu a prezentat facturi fiscale și declarații vamale de export, fapt pentru care societatea contestatoare nu poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni.

În aceste condiții, față de reținerile anterioare, contestația formulată de XX va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de * lei aferentă operațiunilor înregistrate în baza facturilor externe pentru care nu s-au prezentat documentele justificative prevăzute de lege.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările/dobanzile și penalitățile de întârziere aferente acestei taxe.

2.5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de * lei dedusă de XX, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare este obligată să aplice măsurile de simplificare privind taxarea inversă, în condițiile în care această taxă este aferentă achiziționării de animale vii.

În fapt, în anul *, XX a achiziționat animale vii conform facturii fiscale de executare silită nr. *, factura în baza căreia a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în suma de * lei.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă în perioada ianuarie 2005 - 3 iunie 2005, deci și la data emiterii facturii fiscale nr. 6805275/23.03.2005, la art. 160¹, precizează următoarele:

“ Măsuri de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:

[...]

e) animalele vii.

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă". Furnizorii și beneficiarii evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări, respectiv achiziții, în jurnalele de vânzări și de cumpărări concomitent și o înscriu în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, fără a avea loc plăți efective între cele două unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

[...]

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile fiscale emise pentru bunurile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factura fiscală și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)".

Asadar, in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data achizitiei de animale vii efectuata de XX, pentru aceasta categorie de tranzactie era obligatoriu sa se aplice măsurile de simplificare.

Prin H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila in perioada tranzactiei, cu privire la art. 160¹ sus invocat, se fac urmatoarele precizari:

“(8) Livrările de bunuri prevăzute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal, efectuate după data de 1 ianuarie 2005, se consemnează în facturi fiscale de către furnizori, care se întocmesc ca și pentru orice altă operațiune taxabilă, respectiv vor conține și baza de impozitare, și taxa pe valoarea adăugată aferentă, având în plus mențiunea "taxare inversă". Pentru valoarea bunurilor fără taxa pe valoarea adăugată, furnizorii vor efectua înregistrările contabile obișnuite pentru această operațiune, iar pentru suma taxei pe valoarea adăugată vor înregistra contabil 4426 = 4427. Furnizorii nu încasează taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală de la beneficiari, deși aceasta figurează în totalul de plată al facturii fiscale. Factura fiscală se înregistrează atât în jurnalul de vânzări, cât și în jurnalul de cumpărări, sumele fiind preluate corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată. Furnizorii deduc integral taxa pe valoarea adăugată la nivelul taxei colectate din facturile fiscale emise pentru livrările de bunuri pentru care au aplicat mențiunea "taxare inversă", chiar dacă sunt plătitori de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt. [...]

(12) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. [...]

In aceste conditii, sustinerea XX potrivit careia organul de inspectie fiscala a procedat “*la aplicarea retroactiva a procedurii de taxare inversa*” nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, asa cum s-a aratat mai sus, la punctul 8 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila in perioada tranzactiei, se precizeaza ca masura simplificata privind taxarea inversa vizeaza “*livrările de bunuri prevăzute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal, efectuate după data de 1 ianuarie 2005*”.

Nici afirmatia conform careia masura stabilita de organele de inspectie fiscala nu se justifica intrucat *“nu are la baza cerinta de reparare a unui prejudiciu in realizarea veniturilor bugetului de stat”*, nu poate fi retinuta intrucat, potrivit punctului 12 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data tranzactiei, organele de inspectie fiscala care constata in urma verificarii ca nu au fost respectate prevederile art. 160¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila la data inregistrarii facturii fiscale nr. *, *“vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări”*.

In aceste conditii, fata de retinerile anterioare, contestatia formulata de XX va fi respinsa ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei aferenta achizitiei de animale vii pentru care societatea contestatoare nu a aplicat masura simplificata privind taxarea inversa.

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

2.6. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei, cauza supusa solutionarii este daca XX avea obligatia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata pentru depasirea limitelor prevazute de lege privind actiunile de publicitate, sociale si de protocol.

In fapt, organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea contestatoare nu a inregistrat in creditul contului 4427 “taxa pe valoarea adaugata colectata” suma totala de * lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor de publicitate, actiuni sociale si protocol pe care XX a luat-o in calcul la stabilirea profitului impozabil.

Prin contestatia formulata, XX nu aduce argumente in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma totala de * lei ci sustine ca *“nu au fost analizate documentele primare prin care s-au generat astfel de cheltuieli pentru ca eventuala diferenta de taxa pe valoarea adaugata sa aiba o fundamentare temeinica”* si ca nu s-a procedat *“la o analiza concreta asupra destinatiei acestora”*.

Fata de aceste sustineri se retine ca, prin adresa nr. * din data de * anexata la dosarul cauzei organul de inspectie fiscala arata ca *“limita de deductibilitate pentru cheltuielile sociale a fost calculata corect”*

de catre agentul economic deci si taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta, diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata rezultand din faptul ca aceasta nu a inregistrat suma in creditul contului 4427” .

In ceea ce priveste cheltuielile de publicitate, in aceeași adresa se precizeaza ca “organul de inspectie fiscala nu a stabilit diferente fata de agentul economic” si ca “pentru sumele inregistrate la cheltuieli de publicitate pentru care nu exista justificare legala - contracte, agentul economic si-a calculat din proprie initiativa diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta acestora - extracontabil, dar nu a inregistrat-o in contabilitate in contul 4427”.

Cu privire la cheltuielile de protocol peste limita legala de deductibilitate in suma de * lei, asupra nedeductibilitatii fiscale a acesteia organul de solutionare s-a pronuntat la capitolul I “Impozit pe profit” - punctul 1.8. din prezenta decizie.

In drept, cu privire la taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor de protocol peste limita legala de deductibilitate, H.G. nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, la art. 60 precizeaza urmatoarele:

“(1) Dreptul de deducere prevăzut la alin. (4) al art. 22 din lege se referă la achizițiile de bunuri și/sau de servicii destinate realizării operațiunilor prevăzute la același alineat, inclusiv pentru realizarea de investiții necesare efectuării de astfel de operațiuni.

(2) Acțiunile de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și alte acțiuni prevăzute în legi, efectuate în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute în acestea, nu constituie livrare de bunuri și/sau prestare de servicii, conform art. 3 alin. (4) și art. 4 alin. (4) din lege. Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile destinate realizării acestor acțiuni, în conformitate cu art. 22 alin. (4) lit. c) din lege.

(3) Acțiunile prevăzute la alin. (2), efectuate peste limitele prevăzute de legi, precum și nerespectarea destinațiilor prevăzute de acestea constituie livrare de bunuri și/sau prestare de servicii conform art. 3 alin. (4), respectiv art. 4 alin. (3) din lege, și se supun regulilor de impozitare a operațiunilor taxabile, respectiv se colectează taxa pe valoarea adăugată aferentă și se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor”.

Incepand din luna ianuarie 2004, H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza urmatoarele:

“(11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor

acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.

b) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art. 152 alin. (2) din Codul fiscal.

c) prin bunuri acordate în mod gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege se înțeleg destinații cum sunt, de exemplu: masă caldă pentru mineri, echipamentul de protecție, materiale igienico-sanitare acordate obligatoriu angajaților în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Plafonul până la care nu sunt considerate livrări de bunuri cu plată este cel prevăzut prin actele normative care instituie acordarea acestor bunuri.

(12) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (11) lit. a) - c) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale”.

Având în vedere textele de lege sus invocate se retine ca XX trebuia să înregistreze taxa pe valoarea adăugată în suma totală de * lei aferentă cheltuielilor de publicitate, acțiunilor sociale și protocol pe care XX a luat-o în calcul la stabilirea profitului impozabil, fapt pentru care se va respinge ca neintemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Fata de cele retinute la punctul 2.3. din prezenta decizie, contestația formulată de XX va fi admisă pentru suma totală de * lei reprezentând:

- * lei - taxa pe valoarea adăugată;
- * lei - majorări de întârziere;
- * lei - penalități de întârziere.

De asemenea, fata de cele retinute la punctele 2.1., 2.2., 2.4., 2.5. și 2.6., contestația va fi respinsă ca neintemeiată pentru suma totală de * lei reprezentând:

- * lei - taxa pe valoarea adăugată;
- * lei - majorări de întârziere;
- * lei - penalități de întârziere.

CAPITOLUL III

IMPOZIT PE DIVIDENDE

Referitor la achizițiile de bunuri și prestări de servicii utilizate la realizarea imobilelor din Xx și Xx, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aferent acestora societatea contestatoare avea obligația să calculeze și să vireze impozit pe dividende, în condițiile în care cele două imobile au fost realizate în beneficiul acționarului majoritar.

In fapt, XX a achiziționat materiale și prestări de servicii necesare realizării imobilelor din Xx și Xx, ambele având ca proprietar pe domnul Xx Xx - acționarul majoritar al societății.

In vederea justificării acestor cheltuieli, societatea a prezentat contracte de comodat prin care se stabilește ca proprietarul, domnul Xx Xx - acționarul majoritar al societății acordă cu titlu gratuit un etaj al imobilului din Xx pentru reprezentanța din Xx a XX, iar imobilul din Xx poate fi folosit și de către XX ca "centru de pregătire și de recreere pentru salariații societății".

Societatea contestatoare nu a prezentat nici un document din care să rezulte că cele două contracte de comodat au fost puse în executie.

Pentru perioada supusă inspecției fiscale la acest capitol organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de impozit pe dividende aferent avantajelor acordate în intervalul * - *.

In drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificată prin O.G. nr. 83/2004, la art. 7 (12) lit. d), precizează următoarele:

"dividend - o distribuție în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele: [...]

d) [...] De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend".

Potrivit textului de lege sus citat, se reține că sumele plătite de XX pentru realizarea celor două imobile din Xx și Xx sunt asimilate dividendelor întrucât imobilele respective sunt proprietatea acționarului majoritar al XX, sunt folosite în scop personal de acesta și nu au fost utilizate de societatea contestatoare nici ca reprezentanță în Xx și nici ca centru de pregătire și recreere a salariaților.

Cu privire la incadrarea acestor cheltuieli efectuate de XX pentru realizarea imobilelor din Xx si Xx proprietate personala a actionarului majoritar al XX, Directia generala legislatie impozite directe din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor, prin adresa nr. * anexata la dosarul cauzei, precizeaza ca *“pentru partea de cheltuieli reprezentand achizitionarea de diverse materiale de constructii care au fost utilizate la construirea/extinderea partii din imobil destinata in scop personal, conform contractului incheiat, asociatului majoritar, se pot aplica prevederile art. 7 alin. (1) pct. 12 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.*

Cheltuielile reprezentand achizitionarea de diverse materiale de constructii care au fost utilizate la construirea/extinderea partilor destinate sediului societatii si pentru odihna si recreere, conform contractului incheiat, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, nefiind efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile [...]”.

Tratamentul fiscal al dividendelor este reglementat prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care la art. 67 (1) precizeaza urmatoarele:

“Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. [...]”.

Asadar, pentru sumele platite de XX in vederea realizarii celor doua imobile din Xx si Xx proprietate personala a actionarului majoritar al XX si folosite in scop personal de acesta, societatea contestatoare avea obligatia de a calcula, retine si vira impozitul pe dividende aferent, corespunzator perioadei * - *.

Referitor la sustinerea XX potrivit careia organul de inspectie fiscala nu a luat *“in considerare situatia de fapt si de drept precum ca beneficiarul angajarii acestor cheltuieli este XX (dreptul de utilizare garantat prin contractul de comodat)”*, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat nedeclararea celor doua sedii secundare la organele fiscale teritoriale cat si neprezentarea de documente care sa ateste utilizarea acestora de catre societatea contestatoare conduc la concluzia ca cele doua contracte de comodat nu au fost puse in executie, nu au produs efecte, cele doua imobile fiind folosite strict numai de catre proprietar.

Nici afirmatia conform careia *“plata dividendelor se face doar din beneficii reale”* nu poate fi retinuta intrucat societatea contestatoare nu a inregistrat *“beneficii reale”* tocmai pentru ca a majorat cheltuielile

inregistrate cu contravaloarea achizițiilor efectuate în vederea realizării celor două imobile care nu aparțin și nu sunt utilizate de XX.

În aceste condiții, față de reținerile anterioare, contestația formulată de XX va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe dividende în suma de * lei, dobânzi de întârziere în suma de * lei și penalități pentru nevirarea la termen în suma de * lei.

CAPITOLUL IV

CONTRIBUTIA LA FONDUL SPECIAL DE SOLIDARITATE SOCIALA PENTRU PERSOANELE CU HANDICAP

Verificarea a vizat perioada ianuarie * - decembrie *.

Referitor la perioada 01.01.* - 28.07.*, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra legalității obligării XX la plata contribuției la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, în condițiile în care din documentele aflate la dosar nu rezultă dacă societatea a refuzat angajarea de persoane cu handicap.

În fapt, în perioada 01.01.* - 28.07.* XX a depășit numărul de 100 de angajați și nu a solicitat Agenției județene de ocupare a forței de muncă Xx repartizarea de persoane cu handicap în vederea angajării cu contract individual de muncă.

În drept, pentru perioada 01.01.* - 28.07.* sunt aplicabile dispozițiile art. 42 (1) din O.U.G. nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, care precizează următoarele:

“Societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale și alți agenți economici, care au un număr de cel puțin 100 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați”.

Totodată, art. 43 al aceluiași act normativ, astfel cum a fost modificat prin pct. 9 al O.U.G. nr. 40/2000, stipulează:

“Societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale și alți agenți economici, care refuză să angajeze persoane cu handicap în condițiile prevăzute la art. 42 alin. (1), au obligația de a plăti lunar către Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap o sumă egală cu salariul minim brut pe economie înmulțit cu numărul locurilor de muncă în care nu au încadrat

persoane cu handicap, potrivit dispozițiilor prezentei ordonanțe de urgență”.

In consecința, în perioada 01.01.* - 28.07.* XX era obligată să calculeze și să vireze lunar contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoane cu handicap calculată prin înmulțirea salariului minim brut pe economie cu numărul locurilor de muncă în care nu a încadrat persoane cu handicap, numai în situația în care a refuzat angajarea de persoane cu handicap.

Obligația de a face dovada că societatea contestatoare a refuzat angajarea de persoane cu handicap revenea organelor de inspecție fiscală, fapt confirmat și prin punctul de vedere al Ministerului Sănătății și Familiei - Secretariatul de stat pentru persoanele cu handicap, care prin adresa nr. * a precizat următoarele:

“Referitor la art. 43 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 102/1999, cu modificările și completările ulterioare, facem precizarea că unitățile care nu au înregistrat cereri de angajare a unor persoane cu handicap și, în consecință, nu au refuzat angajarea unor persoane cu handicap, nu au obligația de a contribui la bugetul Fondului special de solidaritate socială cu sumele prevăzute la art. 43”.

Din dosarul cauzei rezulta că organele de inspecție fiscală nu au întreprins propriile demersuri în sensul de a verifica la Agenția județeană de ocupare a forței de muncă Xx dacă societatea contestatoare a refuzat angajarea de persoane cu handicap.

În consecință, decizia de impunere emisă de Direcția generală a finanțelor publice Xx va fi desființată pentru contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoane cu handicap calculată pentru perioada 01.01.* - 28.07.* urmând că organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea prezentei decizii și cu prevederile actelor normative incidente în materie.

Având în vedere faptul că din anexa de calcul a fondului special de solidaritate socială pentru persoane cu handicap nu se poate defalca cuantumul acestuia, majorările de întârziere și penalitățile pentru perioada 01.01.* - 28.07.*, decizia de impunere contestată se va desființa pentru suma totală de * lei reprezentând varsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate, suma de * lei reprezentând majorări de întârziere aferente varsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate și suma de * lei reprezentând penalități de întârziere aferente varsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate.

La re verificare vor fi avute în vedere și argumentele societății privind modul de calcul a obligațiilor de plată, perioada de aplicare a

temeiurilor legale si cuantumul salariului minim pe economie in perioada supusa verificarii.

CAPITOLUL V

IMPOZITUL PE VENITUL DIN SALARII si CONTRIBUTIA PENTRU ASIGURARI DE SANATATE RETINUTA DE LA ASIGURATI

Referitor la suma totala de * lei reprezentand:

- * lei - impozit pe veniturile din salarii;***
 - * lei - majorari de intarziere aferente;***
 - * lei - penalitati de intarziere;***
 - * lei - contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;***
 - * lei - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;***
 - * lei - penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;***
 - * lei - penalitati stopaj aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati,***
- cauza supusa solutionarii este daca Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra incadrării ca venituri salariale a sumelor platite de societate pentru realizarea imobilelor din Xx si Xx, in conditiile in care pe de o parte organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste sume nu sunt deductibile fiscal si sunt asimilate dividendelor, iar pe de alta parte beneficiarii sumelor extrase din contul de card si din contul personal nu au calitatea de angajat al XX.***

In fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit in raportul de inspectie fiscala nr. * in baza caruia s-a emis decizia de impunere nr. * ca suma totala de * lei reprezinta venituri din salarii pentru care XX avea obligatia de a calcula, retine si vira impozitul in suma de * lei cat si contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati in suma de * lei, corespunzator perioadei aprilie * - decembrie *.

Organul de inspectie fiscala stabilit ca baza de impozitare pentru ipozitul pe veniturile din salarii suma totala de * lei compusa din urmatoarele:

- * lei - plati si extrageri de numerar din contul de card si din contul personal efectuate de domnul Xx Xx;***
- * lei - cheltuieli cu materiale de constructii si servicii efectuate pentru realizarea imobilelor din Xx si Xx;***

- * lei - plati si extrageri de numerar din contul de card si din contul personal efectuate de doamna Xx ..

In drept, pana la data de 01.01.2004, sunt aplicabile prevederile O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, care la art. 22 precizeaza urmatoarele:

“Sunt considerate venituri din salarii, denumite în continuare salarii, toate veniturile în bani și/sau în natură, obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor sau de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă, de maternitate și pentru concediul de îngrijire a copilului în vârstă de până la 2 ani”.

Incepand cu data de 01.01.2004 intra in vigoare Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art. 55 (1) stipuleaza urmatoarele:

“Definirea veniturilor din salarii

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă”.

Asadar, pe intreaga perioada supusa verificarii, legiuitorul defineste veniturile din salarii ca fiind suma veniturilor in bani si natura obtinute de “o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă”.

Referitor la platile si extragerile de numerar din contul de card si din contul personal efectuate de domnul Xx Xx si de doamna Xx ., cu privire la calitatea celor doua persoane in raport cu XX se retine ca in raportul de inspectie fiscala nr. * in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata se precizeaza la pagina 29 ca retragerile de numerar din conturile bancare au fost efectuate de “persoane care nu au calitatea de angajat al societatii”.

La pagina 30 din raportul de inspectie fiscala nr. * se precizeaza ca doamna Xx “avand calitatea de colaborator la XX” a ridicat si utilizat fara justificare cu documente corespunzatoare suma de * lei.

Fata de aceste constatari se retine ca referitor la conditia impusa de legiuitor vizand existenta unor raporturi de munca, organul de inspectie fiscala s-a pronuntat contradictoriu asupra acestui aspect in sensul ca pe de o parte stabileste ca doamna Xx . nu are calitatea de angajat al societatii, iar pe de alta parte ii atribuie acesteia calitatea de

colaborator fara a explicita cadrul legal in care se desfasoara aceasta colaborare.

In aceste conditii se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta daca doamna Xx . se afla intr-o relatie contractuala de munca cu XX, respectiv daca intre cele doua parti a fost incheiat un contract de prestari servicii sau o conventie civila si, pe cale de consecinta daca se poate aplica art. 23 lit e) din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, potrivit caruia *“În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor: [...]*

e) veniturile realizate în baza unor convenții/contracte civile de prestări de servicii, altele decât cele realizate din activități independente”.

Se retine ca aplicarea art. 23 lit e) din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, implica reanalizarea deductibilitatii la calculul impozitului pe profit a acestor sume.

Cu privire la suma de * lei reprezentand cheltuieli cu materiale de constructii si servicii efectuate pentru realizarea imobilelor din Xx si Xx considerate ca fiind venituri de natura salariala, se retine ca acestea au fost tratate la capitolul III “Impozit pe dividende” din prezenta decizie.

Astfel, suma in cauza a fost incadrata ca reprezentand dividende achitate actionarului majoritar si impozitate conform art. 67 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza urmatoarele:

“Retinerea impozitului din veniturile din investitii

(1) Veniturile sub forma de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a detinerii de titluri de participare la fondurile închise de investitii, se impun cu o cota de 16% din suma acestora. Obligatia calcularii si retinerii impozitului pe veniturile sub forma de dividende revine persoanelor juridice, odata cu plata dividendelor catre actionari sau asociati. Termenul de virare a impozitului este pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care se face plata. [...]”.

In aceste conditii, se retine ca dubla incadrare a cheltuielilor nedeductibile fiscal cu materiale de constructii si servicii efectuate pentru realizarea imobilelor din Xx si Xx atat ca dividende achitate actionarului majoritar cat si ca venituri de natura salariala are ca efect dubla impozitare a aceleasi baze impozabile.

Referitor la contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati in suma de * lei, se retine ca aceasta se constituie in conformitate cu prevederile O.U.G. nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, care la art. 51 (2) precizeaza urmatoarele:

“Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;

b) veniturilor din activități desfășurate de persoane care exercită profesii libere sau autorizate potrivit legii să desfășoare activități independente, dar nu mai puțin de un salariu de bază minim brut pe țară, lunar, dacă este singurul venit asupra căruia se calculează contribuția.

c) veniturilor din agricultură și silvicultură, stabilite potrivit normelor de venit pentru persoanele fizice care nu au calitatea de angajat și nu se încadrează la lit. b);

d) indemnizațiilor de șomaj și alocațiilor de sprijin;

e) veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, veniturilor din dividende și dobânzi și altor venituri care se supun impozitului pe venit numai în cazul în care nu realizează venituri de natura celor prevăzute la lit. a) - d)”.

Asadar, contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati se stabileste prin aplicarea unei cote asupra “veniturilor din salarii sau asimilate salariilor”.

Or, asa cum s-a retinut anterior, din raportul de inspectie fiscala nr. * in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata, nu se poate stabili daca suma totala de * lei reprezinta venituri asimilate salariilor asupra carora sa se aplice cota de 6,5%.

In consecinta, avand in vedere cele retinute anterior decizia de impunere nr. * emisa de Directia generala a finantelor publice Xx va fi desfiintata pentru suma totala de * lei reprezentand:

- * lei - impozit pe veniturile din salarii;
- * lei - majorari de intarziere aferente;
- * lei - penalitati de intarziere;
- * lei - contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- * lei - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- * lei - penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- * lei - penalitati stopaj aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza pentru aceeași perioada și aceleși obligatii bugetare care au facut obiectul actului desfiintat in conformitate cu cele retinute in motivarea prezentei decizii și cu prevederile actelor normative incidente in materie.

La reverificare, in vederea incadrării corecte a sumelor reprezentand plati și extrageri de numerar din contul de card și din

contul personal, vor fi avute in vedere si argumentele societatii contestatoare conform carora doamna Xx . "are calitatea de director de sucursala" cat si cele privind "unele inadvertente de calcul".

CAPITOLUL VI

CONTRIBUTIA ANGAJATORULUI LA FONDUL DE SOMAJ si CONTRIBUTIA LA FONDUL DE ASIGURARI SOCIALE DE SANATATE DATORATA DE ANGAJATOR

Referitor la suma totala de * lei reprezentand:

- **** lei - majorari aferente contributiei la asigurarile de sanatate pentru care s-a anulat scutirea la plata;***
- **** lei - penalitati aferente contributiei la asigurarile de sanatate pentru care s-a anulat scutirea la plata;***
- **** lei - penalitati aferente sumelor esalonate calculate de organul de inspectie fiscala;***
- **** lei - majorari aferente contributiei la fondul de somaj pentru care s-a anulat scutirea la plata;***
- **** lei - penalitati aferente contributiei la fondul de somaj pentru care s-a anulat scutirea la plata;***
- **** lei - penalitati aferente sumelor esalonate calculate de organul de inspectie fiscala,***

Agenția Națională de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunte daca acestea reprezinta debite stabilite suplimentar de plata, in conditiile in care sumele respective au facut obiectul unor conventii prin care s-au acordat facilitati fiscale.

In fapt, in decizia de impunere nr. * s-a consemnat ca XX datoreaza debite stabilite suplimentar reprezentand majorari aferente contributiei la asigurarile de sanatate pentru care s-a anulat scutirea la plata, penalitati aferente contributiei la asigurarile de sanatate pentru care s-a anulat scutirea la plata, majorari aferente contributiei la fondul de somaj pentru care s-a anulat scutirea la plata si penalitati aferente contributiei la fondul de somaj pentru care s-a anulat scutirea la plata.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca, in temeiul O.U.G. nr. 40/2002 pentru recuperarea arieratelor bugetare, a Ordinului Ministrului Muncii si Solidaritatii Sociale nr. 216/08.05.2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind procedura si competentele de acordare a inlesnirilor la plata obligatiilor restante la Fondul asigurarilor de sanatate si a Ordinului Presedintelui Casei Nationale de Asigurari de Sanatate nr. 132/07.05.2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind procedura si competentele de acordare a inlesnirilor la plata

obligatiilor restante la Fondul asigurarilor de sanatate, XX, prin Conventia nr.* si nr. *, a beneficiat de scutirea la plata pentru urmatoarele obligatii restante:

- * lei - majorari aferente contributiei la fondul de somaj;
- * lei - penalitati aferente contributiei la fondul de somaj;
- * lei - majorari aferente contributiei la asigurarile de sanatate angajator;
- * lei - majorari aferente contributiei la asigurarile de sanatate asigurati;
- * lei - penalitati aferente contributiei la asigurarile de sanatate angajator.

De asemenea, societatea contestatoare a beneficiat si de esalonarea la plata a unor obligatii restante.

Urmare a verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca XX nu a respectat conditiile impuse prin conventiile de acordare a inlesnirilor la plata obligatiilor restante, fapt care atrage anularea acestora.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala, la pagina 33 din raportul de inspectie fiscala nr. * in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata, a consemnat ca *“majorarile de intarziere si penalitatile scutite de plata in conformitate cu prevederile art. 12 din O.U.G. nr. 40/2002 pentru recuperarea arieratelor bugetare, se vor inregistra in contabilitatea debitorului in cuantumul mentionat in conventie”*.

Asadar, organul de inspectie fiscala a dispus ca majorarile de intarziere si penalitatile inregistrate anterior ca fiind obligatii restante, preluate si anulate apoi la plata prin conventii, sa fie inregistrate in contabilitate in cuantumul consemnat in aceste conventii.

Aceleasi majorari de intarziere si penalitati inregistrate anterior ca fiind obligatii restante si anulate ulterior la plata prin conventii, au fost inscrise in decizia de impunere nr. * in coloana 5 *“Impozit, taxa, contributie stabilit(a) suplimentar de plata/obligatii fiscale accesorii de plata”*.

In drept, art. 85 (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in M.O. nr. 513/31.07.2007, fata de data de 01.08.2007, precizeaza:

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

a) prin declarație fiscală, în condițiile [art. 82](#) alin. (2) și [art. 86](#) alin. (4);

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

La art. 86 (1) din același act normativ se precizeaza ca *“Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere”*.

Mai mult, O.M.F.P. nr. 972 din 13 iunie 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", în anexa 2, face următoarele precizări:

a) *"Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 967/2005, cu modificările ulterioare.*

b) *Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în Raportul de inspecție fiscală întocmit la finalizarea acesteia.*

c) *În cazul în care nu se constată diferențe de impozite, taxe sau contribuții suplimentare, precum și accesorii aferente acestora, nu se va întocmi "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală".*

În concluzie, conform textelor de lege sus invocate, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală se completează numai în cazul constatării de "obligații fiscale suplimentare".

Or, în cazul în speta, organul de inspecție fiscală a completat decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cu majorările de întârziere și penalitățile înregistrate anterior ca fiind obligații restante, preluate și anulate apoi la plată prin convenții.

Asadar, majorările de întârziere și penalitățile înscrise în rubrica "Impozit, taxa, contribuție stabilit(a) suplimentar de plată/obligații fiscale accesorii de plată" din decizia de impunere contestată reprezintă obligații restante înregistrate de societatea contestatoare anterior anulării la plată de care a beneficiat XX prin Convenția nr. * și nr. *.

În aceste condiții se reține că organul de inspecție fiscală a întocmit în mod eronat decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru obligații restante, obligații care au fost declarate și ulterior anulate la plată, cu atât mai mult cu cât în raportul de inspecție fiscală nr. * în baza căruia s-a emis decizia de impunere contestată, s-a dispus măsura înregistrării acestora în evidența contabilă a XX.

Pentru masura inregistrarii in evidenta contabila a obligatiilor declarate restante si ulterior anulate la plata, organul de inspectie fiscala trebuia sa *intocmesca dispozitie de masuri*.

In ceea ce priveste penalitatile calculate de organul de inspectie fiscala pentru plata in rate a obligatiilor restante pentru care, prin Conventia nr. * si nr. *, XX a beneficiat de reesalonare la plata, se retine ca intrucat, in urma verificarii, baza de impunere nu a fost modificata, trebuia intocmita *decizie referitoare la obligațiile de plată accesorii* aferente obligațiilor fiscale, astfel cum se prevede la art. 119(4) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata in M.O. nr. 513/31.07.2007, coroborat cu prevederile Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr. 585/2005 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale.

Avand in vedere cele precizate mai sus, faptul ca decizia de impunere contestata nu este intocmita conform Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr. 972/2006 precum si prevederile art. 213 alin. 5 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata in M.O. nr. 513/31.07.2007, care precizeaza ca "*Organul de solutionare competent se va pronunta mai întâi asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei*", se va anula decizia de impunere nr. * pentru suma totala de * lei, urmand ca organul de inspectie fiscala sa puna in aplicare retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul pct. 5(4) si pct. 7 din O.U.G. nr. 217/1999, art. 4 si art. 5 din O.G. nr. 70/1994, art. 2(4),(5), art. 9(1) si art. 11 din Legea nr. 414/2002, art. 1, art. 7(12) lit. d), art. 19(1), art. 21(1),(4) lit. f), art. 24(4) lit. g), art. 55(1), art. 67(1), art. 143(1) si (3), art. 145(2) lit. a), (3) lit. a), art. 160¹ din Legea nr. 571/2003, Legea nr. 211/2001, H.G. nr. 685/1999, H.G. nr. 44/2004, art. 2 si art. 15 din O.G. nr. 54/1997, H.G. nr. 402/2000, pct. 2.8., pct. 9.1., pct. 9.2. din H.G. nr. 859/2002, Ordinul nr. 94/2001, pct. 9.2., pct. 9.3., pct. 9.6. din H.G. nr. 401/2000, art. 17 B lit. a), art. 18 si art. 19 din O.U.G. nr. 17/2000, art. 11, art. 22(4) lit. a) si art. 24(2) lit. a) din Legea nr. 345/2002, art. 27(1), (2), (5), art. 60 din H.G. nr. 598/2002, O.M.F.P. nr. 1846/2003, art. 42(1) din O.U.G. nr. 102/1999, O.U.G. nr. 40/2000, art. 22 din O.G. nr. 7/2001, O.U.G. nr. 150/2002, art. 85(1), art. 86(1) si art. 213(5) din O.G. nr. 92/2003, O.M.F.P. nr. 972/2006, se

DECIDE

1. Admiterea contestatiei formulate de XX pentru suma totala de * lei reprezentand:

- * lei - impozit pe profit;
- * lei - majorari de intraziere;
- * lei - penalitati de intraziere;
- * lei - taxa pe valoarea adaugata;
- * lei - majorari de intraziere;
- * lei - penalitati de intraziere.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de XX pentru suma totala de * lei, reprezentand:

- * lei - impozit pe profit;
- * lei - majorari de intraziere;
- * lei - penalitati de intraziere;
- * lei - taxa pe valoarea adaugata;
- * lei - majorari de intraziere;
- * lei - penalitati de intraziere;
- * lei - impozit pe dividende;
- * lei - dobanzi de intraziere;
- * lei - penalitati pentru nevirarea la termen.

3. Desfiintarea raportului de inspectie fiscala nr. * in baza caruia s-a emis decizia de impunere nr. *, pentru suma totala de * lei reprezentand:

- * lei - varsaminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate;
- * lei - majorari de intraziere aferente;
- * lei - penalitati de intraziere;
- * lei - impozit pe veniturile din salarii;
- * lei - majorari de intraziere aferente;
- * lei - penalitati de intraziere;
- * lei - contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- * lei - majorari de intraziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- * lei - penalitati de intraziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;

- * lei - penalitati stopaj aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza pentru aceeași perioada și aceleasi obligatii bugetare care au facut obiectul actului desfiintat in conformitate cu cele retinute in motivarea prezentei decizii și cu prevederile actelor normative incidente in materie.

4. Anularea deciziei de impunere nr. * pentru suma totala de * lei reprezentand:

- * lei - majorari aferente contributiei la asigurarile de sanatate pentru care s-a anulat scutirea la plata;

- * lei - penalitati aferente contributiei la asigurarile de sanatate pentru care s-a anulat scutirea la plata;

- * lei - penalitati aferente sumelor esalonate calculate de organul de inspectie fiscala;

- * lei - majorari aferente contributiei la fondul de somaj pentru care s-a anulat scutirea la plata;

- * lei - penalitati aferente contributiei la fondul de somaj pentru care s-a anulat scutirea la plata;

- * lei - penalitati aferente sumelor esalonate calculate de organul de inspectie fiscala.

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