



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 611/2011

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. APS S.R.L.**
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj
si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice
a jud. Cluj

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/...09.2011, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj – Serviciul Inspectie Fiscala nr. 4, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. APS S.R.L.** cu sediul social in mun. Cluj-Napoca, str., nr. ..., et. ..., jud Cluj, C.U.I. si **sediul procesual ales la Societatea Civila de Avocati GG&A din mun. Cluj-Napoca, str. FJC, nr.**, formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/.....07.2011.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de07.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus, act administrativ fiscal prin care au fost stabilite in sarcina contribuabilei obligatii fiscale suplimentare in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intarziere la sursele impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata, impozit pe venitul din dividende si impozit pe venitul din activitati independente (impozit prin retinere la sursa).

Din analiza contestatiei formulate de catre S.C. APS S.R.L. Cluj-Napoca, se retine ca societatea contesta partial obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa, respectiv suma de y lei, dupa cum urmeaza:

- y lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalit. intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei majorari de intarziere aferente impozitului din dividende,
- y lei penalitati de intarziere aferente impozitului din dividende,
- y lei impozit pe venitul din activitati independente,
- y lei major. intarz. aferente impozit venit din activitati indep.,
- y lei penalit. intarz. aferente impozit venit din activitati indep.

Contestatia formulata prin Societatea Civila de Avocati GG&A din mun. Cluj-Napoca, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. CJ/0.../B/.....08.2011), este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de07.2011 si comunicat petentei la data de07.2011 (potrivit datei inscrise pe actul administrativ fiscal atacat confirmata de semnatura reprezentantului societatii si stampila unitati), iar contestatia depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de08.2011 este inregistrata sub nr. -/...08.2011.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), este competenta sa soluzioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. APS S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud Cluj.

I. Petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/.....07.2011 prin care au fost stabilite in sarcina sa obligatii fiscale suplimentare in suma totala de y lei pe care petenta o contesta partial, act administrativ fiscal emis in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data07.2011.

Prin contestatia inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj sub nr. -/.....08.2011, agentul economic solicita:

1. Anularea in parte a deciziei de impunere privitoare la obligarea societatii la plata majorarilor si penalitatilor de intarziere in quantum total de y lei, prin deducerea din aceasta a sumei de y lei,

2. Modificarea Raportului de inspectie fiscala in sensul eliminarii asertiunilor cuprinse la capitolul III, pct. 3, potrivit carora *"ar putea fi indeplinite elementele constitutive ale infractiunii care face obiectul plangerii penale nr. -/.../.....07.2011"*,

3. Anularea deciziei prin care subscrisa sunt obligata la plata sumei de y lei, reprezentand impozit cu retinere la sursa pentru veniturile din activitati independente si accesorii in suma totala de y lei.

In sustinerea solicitarii sale agentul economic invoca urmatoarele:

- parte a penalitatilor de intarziere reprezinta o suma nedatorata de catre societate, intrucat inspectia fiscala s-a efectuat pe durata a 404 zile, depasind astfel durata legala de desfasurare a inspectiei fiscale prevazuta la art. 105, alin. (2) al Codului de procedura fiscala potrivit careia *"in cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspectiei nu poate fi mai mare de 6 luni"*,

- aceste penalitati reprezinta o consecinta directa a desfasurarii inspectiei fiscale pe o durata care este nelegala, depasirea duratei acesteia

cu nu mai puțin de 220 zile a condus la o creștere nejustificată a cuantumului penalităților aplicate,

- deși în cuprinsul raportului de inspecție fiscală organele de control au menționat un număr de 14 intervale de timp în care s-a desfășurat inspecția, aceasta nu a fost niciodată suspendată în conformitate cu prevederile art. 4 din Ordinul nr. 14/05.01.2010 emis de către Agenția Națională de Administrare Fiscală,

- raportat la distribuirea dividendelor, considerăm că nu sunt îndeplinite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 272, ind. 1, pct. 2 al Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, deoarece pe de o parte se constată lipsa totală a prejudiciului ca urmare a faptului că toate sumele care în mod eronat și din culpa au fost plătite suplimentar au fost restituite, iar pe de altă parte se constată lipsa laturii subiective a infracțiunii deoarece nu a fost săvârșită cu intenție,

- din analiza textului de lege care incriminează infracțiunea reiese cu claritate necesitatea ca dividendele plătite să contravină rezultatelor contabile de la data comunicării acestora către asociat, ori în speță, asociatul CC a dispus distribuirea dividendelor raportat la tabloul contabil de la acea dată, situație comunicată acestuia de către departamentul financiar contabil,

- organele de inspecție fiscală au reținut greșit că societatea datorează impozit din activități independente deoarece obiectul principal al contractelor a fost prestarea de servicii, contracte care nu atrag obligația subscrișei de a reține la sursă și a vira impozit pe venit din activități independente, iar pe de altă parte partenerii comerciali sunt în categoria persoanelor fizice autorizate pentru care nu platitorul de venit este acela care reține și virează impozitul aferent,

- în opinia noastră, contractele încheiate între subscrișă și PFA nu aveau regimul de reținere a impozitului pe venit la sursă conform art. 52, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ci sunt cu regimul de impozitare finală cu cota de 16%, stabilit, declarat și plătit de către beneficiar,

- asimilarea contractelor de servicii de vânzare ca fiind contracte de comision exprimată de către inspectorii fiscali este total eronată și fără susținere juridică, întrucât conținutul acestor tipuri de contracte nu este specific contractelor de comision, iar faptul că modalitatea de plată a pretului contractului este sub formă de comision nu poate stabili caracterul contractului,

- chiar dacă am considera că aceste contracte încheiate cu o serie de PFA-uri ar atrage obligația subscrișei de a reține și vira impozitul pe venit, această obligație nu ar mai subsista în acest moment deoarece acestea și-au achitat obligațiile fiscale aferente contractelor ce s-au avut în vedere în cadrul inspecției fiscale, mai mult aceste PFA au avut stabilit prin declarația

anticipativa impozit anticipat pentru veniturile realizate pe baza contractelor de servicii incheiate cu subscrisa,

- obligarea subscrisei la plata acestui impozit pe veniturile obtinute de contractanti ar echivala cu o dubla impunere, fapt interzis de dispozitiile Codului fiscal.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/.....07.2011, sunt retinute in sarcina petentei ca obligatii fiscale suplimentare aferente perioadei 01.01.2006-31.12.2009 suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intrziere la sursele impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata, impozit pe dividende si impozit pe venit din activitati independente (impozit retinut la sursa).

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina agentului economic o diferenta de debit in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

- -y lei impozit pe profit,
- y lei taxa pe valoarea adaugata,
- y lei impozit pe dividende,
- y lei impozit pe venitul din activitati independente.

Stabilirea acestor obligatii fiscale suplimentare in sarcina agentului economic s-a efectuat in baza masurilor rezultate din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de07.2011, potrivit carora se retine ca societatea verificata nu a respectat prevederile legale in ceea ce priveste determinarea obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat la sursele de impozitare la care au fost calculate diferente fata de obligatiile declarate la organul fiscal sau cele care trebuia sa fie retinute la sursa.

Aferent debitelor stabilite suplimentar in sarcina agentului economic la sursele mentionate mai sus, au fost calculate obligatii fiscale accesorii in suma totala de y lei, pentru perioada cuprinsa intre data scadentei la plata a diferentelor stabilite suplimentar si data de2011, dupa cum urmeaza:

- y lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalit. intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei majorari de intarziere aferente impozitului din dividende, - y lei penalitati de intarziere aferente impozitului din dividende,
- y lei major. intarz. aferente impozit venit din activitati indep.,
- y lei penalit. intarz. aferente impozit venit din activitati indep.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivele invocate de petenta, in raport cu actele normative in vigoare referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele aspecte:

Perioada verificata: **01.01.2006-31.12.2009.**

Potrivit Referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei intocmit de catre organele de inspectie fiscala, se retine ca pe numele fostului administrator al societatii dl. CC a fost intocmita Sesizarea penala nr. -/...07.2011, inregistrata la Parchetul de pe langa Tribunalul Cluj sub nr - /P/2011 din07.2011, document care se afla in copie la dosarul cauzei.

In fapt, organele de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala nr. 4, au efectuat un control fiscal la S.C. APS S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca, ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, inregistrare si virare a obligatiilor fata de bugetul de stat si bugetul asigurarilor sociale, constand in impozite, taxe si contributii sociale, precum si modul de respectare a disciplinei financiar-contabile.

Inspectia fiscala s-a efectuat in baza Avizului de inspectie fiscala nr. - /SIF4/.....11.2009 pentru perioada 01.01.2006-31.10.2009 si Avizului de inspectie fiscala nr. -/SIF4/.....05.2010 pentru perioada 01.11.2009-31.12.2009, inregistrate in Registrul unic de control la nr. -/.....04.2010, aceasta desfasurandu-se in perioada2010-.....2011.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de07.2011, rezultate in urma inspectiei fiscale efectuate in perioada mentionata, a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/.....07.2011, prin care au fost retinute in sarcina societatii contestatoare obligatii fiscale suplimentare in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intarziere la sursele impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata, impozit pe dividende, impozit pe veniturile din activitati independente (impozit datorat prin retinere la surse), astfel:

- y lei impozit pe profit,
- y lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei taxa pe valoarea adaugata,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalit. intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei impozit pe dividende,
- y lei majorari de intarziere aferente impozitului din dividende,
- y lei penalitati de intarziere aferente impozitului din dividende,
- y lei impozit pe venitul din activitati independente.
- y lei major. intarz. aferente impozit venit din activitati indep.,
- y lei penalit. intarz. aferente impozit venit din activitati indep.

Intrucat in cuprinsul Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/.....07.2011, a fost depistata o eroare materiala, organele de inspectie fiscala au procedat la corectarea acesteia prin emiterea unei noi decizii de impunere cu acelasi numar si aceiasi data (-/.....07.2011), act administrativ fiscal care a fost comunicat societatii contestatoare la data de ...07.2011.

Petenta contesta partial obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin actul administrativ fiscal mentionat mai sus, solicitand recalcularea obligatiilor datorate bugetului de stat retinute in sarcina sa, aducand in sprijinul solicitarii sale argumentele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei.

Cu toate ca prin contestatia formulata petenta solicita anularea in parte a Deciziei de impunere emisa in temeiul Raportului de inspectie fiscala nr. -/...07.2011, aceasta nu precizeaza in mod concret quantumul sumelor contestate, defalcate pe surse de impozitare, astfel incat organul de solutionare a contestatiei retine, in baza motivelor invocate de societatea contestatoare, ca fiind atacate obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina agentului economic in suma de y lei, astfel:

- y lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalit. intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei majorari de intarziere aferente impozitului din dividende,
- y lei penalitati de intarziere aferente impozitului din dividende,
- y lei impozit pe venitul din activitati independente,
- y lei major. intarz. aferente impozit venit din activitati indep.,
- y lei penalit. intarz. aferente impozit venit din activitati indep.

In cele ce urmeaza vor fi analizate motivele invocate de catre petenta in sustinerea contestatiei formulata impotriva actului administrativ atacat.

III.a Referitor la aspectul invocat privind durata inspectiei fiscale.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...07.2011 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/....07.2011, inspectia fiscala a fost efectuata in baza Avizului de inspectie fiscala nr. -/SIF4/.....11.2009 pentru perioada 01.01.2006-31.10.2009 si Avizului de inspectie fiscala nr. -/SIF4/....05.2010 pentru perioada 01.11.2009-31.12.2009, fiind inscrisa in Registrul unic de control la nr. -/.....04.2010.

Prin Avizul de inspectie fiscala nr. -/SIF4/.....11.2009, comunicat agentului economic la data de11.2009, acesta este instiintat ca incepand cu data de ...12.2009 societatea va face obiectul unei inspectii fiscale avand ca obiect verificarea ansamblului declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru toate impozitele, taxele si contributiile datorate bugetului consolidat al statului cuprinse in vectorul fiscal pana la data de10.2009, respectiv modul de organizare si conducere a evidentei fiscale si contabile.

Cu adresa nr. -/...11.2009 societatea contestatoare solicita amanarea inceperii inspectiei fiscale pentru data de01.2010, solicitare aprobata de catre conducerea organului fiscal care este comunicata acesteia prin adresa nr. -/.....12.2009.

In situatia data, inspectia fiscala a inceput la data de...04.2010 fiind consemnata in Registrul unic de control sub nr. -/...04.2010 si s-a desfasurat pe parcursul a 14 intervale de timp din perioada04.2010-....07.2011, perioada relativ mare in care aceasta s-a efectuat se datoreaza atat complexitatii inspectiei fiscale prin verificarea tuturor surselor de impozitare inscrise in vectorul fiscal al agentului economic, cat si datorita modului in care a fost condusa evidenta contabila a acesteia.

Prin Avizul de inspectie fiscala nr. -/SIF4/.....05.2010, comunicat societatii verificate la data de05.2010 sub semnatura, se instiinteaza agentul economic ca verificarea cuprinde perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale suplimentare pana la data de12.2009.

Chiar daca perioada in care s-a efectuat inspectia fiscala este relativ mare, se retine ca majoritatea intervalelor de timp in care efectiv s-a desfasurat controlul fiscal este 2-4 zile, astfel incat insumarea acestora este cu mult sub numarul de 180 zile in care acesta trebuia sa se desfasoare (in conditiile in care contribuabilul are sedii secundare).

Prevederile art. 104, alin. (1) si (2) din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitor la durata efectuarii inspectiei fiscale, arata ca:

"(1) Durata efectuarii inspectiei fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, in functie de obiectivele inspectiei, si nu poate fi mai mare de 3 luni.

(2) In cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspectiei nu poate fi mai mare de 6 luni".

In contextul prevederilor legale citate si a situatiei concrete existenta la agentul economic, se retine ca perioada in care inspectia fiscala trebuia efectuata este de 6 luni, care este un termen de recomandare avand in vedere ca pentru depasirea ei legiuitorul nu a prevazut nici o sanctiune.

Relevant in ceea ce priveste complexitatea inspectiei fiscale care reprezinta unul din considerentele pentru care durata inspectiei fiscale de 6 luni a fost depasita, este insasi faptul ca prin adresa inregistrata la D.G.F.P. a jud. Cluj sub nr. -/...05.2011 contribuabilul solicita suspendarea inspectiei fiscale pe motivul clarificarii *"inconsistentelor si revenirea asupra inregistrarilor eronate din evidenta contabila"*, solicitare care nu a fost aprobata de organele fiscale.

Prin urmare invocarea de catre petenta a faptului ca obligatiile fiscale de natura accesoriilor stabilite suplimentar in sarcina sa au fost influentate de depasirea perioadei in care inspectia fiscala a fost efectuata, nu are nici o justificare daca se are in vedere si dispozitiile art. 119 si ale art. 120 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, prevederi care

reprezinta cadrul legal de stabilire a obligatiilor fiscale accesorii aferente debitelor neachitate la scadenta.

III.b Referitor la aspectul invocat privind eliminarea din Raportul de inspectie fiscala a asertiunii cu privire la penal.

In cuprinsul Raportului de inspectie fiscala se precizeaza ca *"avand in vedere aspectele prezentate in acest capitol, **echipa de inspectie fiscala apreciaza ca prin efectuarea de plati de dividende din profituri neconforme cu realitatea, ar putea fi intrunite elementele constitutive ale infractiunii** prevazute la art. 272¹, pct. 2 din Legea nr. 31/1990, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare"*, fara ca organele de inspectie fiscala sa se pronunte in ceea ce priveste vinovatia administratorului societatii, avand in vedere ca acestea nu se pot substitui nici organelor de cercetare si urmarire penala si nici instantelor judecatoresti.

In aceste conditii este evident ca organele de inspectie fiscala nu sunt abilitate sa stabileasca daca elementele constitutive ale infractiunii mentionate sunt indeplinite sau nu, tocmai de aceea exprimarea este **"ar putea fi intrunite"** si nu **"sunt intrunite"**.

In ceea ce priveste caracterul infractional al faptelor savarsite de catre administratorul societatii urmeaza sa se pronunte organele abilitate, respectiv Parchetul de pe langa Tribunalul Cluj, in acest sens intocmindu-se Sesizarea Penala nr. -/-...07.2011.

Referitor la modificarea raportului de inspectie fiscala in sensul eliminarii asertiunilor cuprinse la capitolul III, pct. 3 si mentionate mai sus, precizam ca potrivit art. 206, alin. (2) din O.G. nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura legala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare *"Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrative fiscal atacat"*, ori in cuprinsul Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. -/.....07.2011, care reprezinta actul administrativ fiscal atacat, nu exista nici o mentiune in acest sens.

De asemenea, se retine ca organele de inspectie fiscala au actionat in conformitate cu dispozitiile art. 108 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu privire la sesizarea organelor de urmarire penala, potrivit carora:

"Organele fiscale vor sesiza organele de urmarire penala in legatura cu constatarile efectuate cu ocazia inspectiei fiscale si care ar putea intruni elemente constitutive ale unei infractiuni, in conditiile prevazute de legea penala".

III.c Referitor la suma de y lei, reprezentand obligatii fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar la sursele impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si impozit pe dividende.

Din analiza Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de07.2011, rezulta ca stabilirea in sarcina petentei a acestor obligatii fiscale suplimentare se datoreaza neachitarii la scadenta a debitelor datorate bugetului de stat la sursele impozit pe profit (-y lei), taxa pe valoarea adaugata (y lei) si impozit pe dividende (y lei), dupa cum urmeaza:

- y lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalit. intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei majorari de intarziere aferente impozitului din dividende,
- y lei penalitati de intarziere aferente impozitului din dividende.

Calculul obligatiilor fiscale accesorii mentionate mai sus s-a efectuat pentru perioada04.2006-...2010 la sursa impozit pe profit fiind redat in anexa nr. 1 IP 1 la RIF, pentru perioada ...02.2007-....2011 la sursa taxa pe valoarea adaugata fiind redat in anexa nr. 2 TVA 1 la RIF, respectiv pentru perioada04.2007-.....2011 la sursa impozit pe dividende fiind redat in anexa nr. 4 DIV 1 la RIF.

Cu toate ca la finalul perioadei verificate, rezulta ca agentul economic a declarat impozit pe profit mai mare cu y lei, in cadrul acesteia au existat perioade de raportare cand impozitul declarat de societate a fost mai mic decat cel recalculat de organele de inspectie fiscala, fapt pentru care la aceasta sursa au fost stabilite majorari de intarziere in suma de y lei.

Petenta prin contestatia formulata solicita anulara in parte a Deciziei emisa in temeiul Raportului de inspectie fiscala nr. -/....07.2011, prin deducerea din cuantumului total al majorarilor si penalitatilor de intarziere de y lei a sumei de y lei, ca urmare a depasirii duratei legale de desfasurare a inspectiei fiscale cu 220 zile fata de termenul de 6 luni prevazut la art. 105, alin. 2 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Facem precizarea ca petenta solicita reducerea cu suma de y lei a accesoriilor stabilite la toate toate sursele de impozitare (inclusiv cele aferente impozitului pe venitul din activitati independente, care sunt atacate si separat in totalitatea lor), fara ca aceasta sa prezinte modul de stabilire a diferentei cu care solicita a fi reduse, cu toate ca prin contestatia formulata face trimitere la o anexa care nu este atasata acesteia.

In drept, la stabilirea in sarcina contribuabilei a obligatiilor fiscale accesorii la sursele mentionate, s-au avut in vedere prevederile art. 115, alin. (1); art. 116 alin. (1) si alin. (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile pana la data de 31.07.2007, ale art. 119, alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (7) ale Cap. 3 din

Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada ...08.2007-.....2010, respectiv dispozitiile art. 119, art. 120 si art. 120¹ ale aceluasi act normativ, astfel cum au fost modificate prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabile incepand cu data de 01.07.2010.

Din analiza modului de stabilire a obligatiilor fiscale accesorii aferente debitelor retinute in sarcina petentei la sursele impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si impozit pe dividende, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat corect si in conformitate cu prevederile legale mentionate mai sus, astfel incat contestarea acestora este nejustificata avand in vedere ca petenta nu contesta debitele stabilite suplimentar aferente carora obligatiile fiscale accesorii au fost calculate.

Invocarea de catre petenta in sustinerea contestatiei a faptului ca durata inspectiei fiscale a depasit 6 luni, nu are relevanta in ceea ce priveste calculul obligatiilor fiscale accesorii, atata timp cat prevederile legale mentionate sunt cat se poate clare ca acestea se stabilesc pentru perioada cuprinsa intre data scadentei la plata a debitelor datorate si data stingerii lor, fara ca legiuitorul sa prevada exceptii de natura celor mentionate de catre contestatoare.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului accesoriile aferente obligatiilor fiscale retinute in sarcina sa, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la aceste capete de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma totala de y lei, reprezentand majorari de intarziere in suma de y lei (y+y+y lei) si penalitati de intarziere in suma de y lei (0+y+y lei) la sursele impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si impozit pe dividende.

III.d Referitor la suma de y lei reprezentand impozit pe veniturile din activitati independente (impozit retinut la sursa).

Potrivit Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/.....07.2011 (initiala), obligatia fiscala suplimentara in suma de y lei este retinuta ca reprezentand impozit pe veniturile din activitati independente, pentru ca dupa efectuarea corecturii erorii materiale aceasta sa fie defalcata pe doua surse de impozitare, astfel:

- y lei impozit pe veniturile obtinute din valorificarea de bunuri in regim de consignatie si din activitatile desfasurate pe baza unui contract de agent, comision sau mandat comercial,

- y lei impozit pe veniturile din profesii libere (activitati de expertiza contabila, tehnica judiciara si extrajudiciara).

Din analiza Raportului de inspectie fiscala, se retine ca in vederea desfasurarii activitatii S.C. APS S.R.L. incheie contracte de prestari servicii cu diverse persoane fizice autorizate. Organele de inspectie fiscala analizand continutul acestor contracte a identificat unele care prin obiectul lor presupun realizarea de catre executant (PFA) de activitati precum:

- inginerie si consultanta tehnica, cursuri, prezentari sau orice activitati ce au legatura cu parteneriatul APS cu Autodesk;

- expertiza extrajudiciara pentru anul 2006;

- incheierea de contracte standard cu persoane juridice, inclusiv incheierea actelor tip transfer de reponsabilitate in cazul clientilor existenti; distribuirea si/sau inlocuirea de cartele SIM; distribuirea la solicitarea expresa a APS de alte servicii si produse din sfera telecomunicatiilor in sistem GSM;

- incheierea de contracte standard pt servicii Vodafone cu persoane juridice, adica semnarea de contracte cu clientii in vederea activarii de SIM-uri pe pachete de servicii specifice ofertei business GBM, inclusiv incheierea actelor tip pt. transfer de responabilitate in cazul clientilor existenti; Distribuirea, la solicitarea expresa a distribuitorului, de alte servicii si produse din sfera comunicatiilor electronice; Incheierea de prelungiri de contracte standard;

- prospectarea pietei si gasirea de clienti pentru vanzarea serviciilor de activare SIM-uri pt. operatrul de telefonie mobila Vodafone;

- prospectarea pietei si gasirea de clienti pt vanzarea produselor Auodesk, precum si servicii aferente acestor servicii: consultanta, configurari, mentenanta, cursuri. Vanzarea de servicii sau produse terte departamentului CAD oferite de APS;

- reprezentarea intereselor societatii in fata potentialilor clienti, realizeaza activitati de contractare, servicii de telecomunicatii in conformitate cu legislatia in vigoare contra unei sume rezultate din comisioane.

Avand in vedere tipologia obiectului acestor contracte incheiate de societatea contestatoare, organele de inspectie fiscala au retinut ca acestea sunt in marea lor parte contracte de agent, comision si/sau mandat comercial, precum si de expertiza tehnica si extrajudiciara.

In ceea ce priveste tipologia de contract invocata de contestatoare, respectiv contracte de servicii de vanzare este una generala, se constata ca forma concreta in care s-au derulat contractele fiind specifica celor de mandat comercial si de agent, modalitatea de plata fiind sub forma de comision, iar mai mult decat atat, agentul economic denumind contractul ca fiind "**Contract de comision sau comisionare**".

Caracterul de mandat comercial sau agent al contractelor prezentate de catre contestatoare, rezida in clauzele prevazute la capitolele privind "**Obiectul contractului**" sau "**Scop**", respectiv precizarilor din cuprinsul acestora potrivit carora "*Prin prezentul contract, executantul se obliga sa desfasoare, contra cost, in numele si pe seama distribuitorului*", sau "*Executantul va aborda clientii si va reprezenta interesul APS singur sau in echipe mixte ale celor doua parti*", respectiv "*Executantul va actiona ca agent comercial*", "*Executantul se angajeaza sa comercializeze, in numele distribuitorului, produsele si serviciile Vodafone sau altele similare*", "*Executantul va respecta toate normele interne ale APS privind modul, de coordonare, relatie cu clientii si norme interne de organizare si functionare*", etc.

Din cuprinsul Referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei intocmit de catre organele de inspectie fiscala, se retine ca acestea au considerat ca aceste tipuri de contracte se incadreaza in categoria contractelor de agent, comision sau mandat comercial, carora le sunt aplicabile prevederile art. 52, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Platile efectuate de societatea contestatoare in baza contractelor de tipul celor de consultanta si management, consultanta tehnica si servicii IT, au fost impozitate de echipa de inspectie fiscala, in baza art. 52, alin. (1), lit. e) din actul normativ mai sus mentionat doar in masura in care din continutul acestora reiese faptul ca „*APS angajeaza executantul pentru urmatoarele activitati de inginerie si consultanta tehnica, cursuri sau orice activitati ce au legatura cu parteneriatul APS cu Autodesk*”, la care se adauga si caracterul de agent ("*Executantul va reprezenta interesul APS in fata clientilor cu informarea si acceptul conducerii APS, ...*"), respectiv obiectul contractului „*il reprezinta realizarea unei expertize extrajudiciare pentru anul 2006*”, cu mentiunea ca nu au fost impozitate contractele de management si cele de servicii IT.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 46, alin. (1)-(3) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, veniturile obtinute de persoanele fizice autorizate ca urmare a efectuarii unor astfel de contracte se incadreaza in categoria de venituri obtinute din activitati independente, prevederi legale care referitor la definirea veniturilor din activitati independente, arata ca:

"(1) Veniturile din activitati independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere si veniturile din drepturi de proprietate intelectuala, realizate in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, inclusiv din activitati adiacente.

(2) **Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comert ale contribuabililor, din prestari de servicii, altele decat cele prevazute la alin. (3), precum si din practicarea unei meserii.**

(3) **Constituie venituri din profesii libere veniturile obtinute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament in valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfasurate in mod independent, in conditiile legii".**

In ceea ce priveste impunerea unor venituri realizate in baza unor contracte a caror obiect este de natura celor mentionate mai sus este cea stipulata la art. 52, alin. (1)-(3) Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la retinerea la sursa a impozitului reprezentand plati anticipate pentru unele venituri din activitati independente, se precizeaza:

"(1) Platitorii urmatoarelor venituri au obligatia de a calcula, de a retine si de a vira impozit prin retinere la sursa, reprezentand plati anticipate, din veniturile platite: [...]

c) venituri din activitati desfasurate in baza contractelor de agent, comision sau mandat comercial; [...],

e) venituri din activitatea de expertiza contabila si tehnica, judiciara si extrajudiciara; [...].

(2) Impozitul ce trebuie retinut se stabileste dupa cum urmeaza:

a) in cazul veniturilor prevazute la alin. (1) lit. a) - e), aplicand o cota de impunere de 10% la venitul brut; [...].

(3) Impozitul ce trebuie retinut se vireaza la bugetul de stat pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care a fost platit venitul, cu exceptia impozitului aferent veniturilor prevazute la alin. (1) lit. f), pentru care termenul de virare este reglementat potrivit titlului IV.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se constata ca veniturile din activitati desfasurate in baza contractelor de agent, comision sau mandat comercial, respectiv venituri din activitatea de expertiza tehnica, judiciara si extrajudiciara, se impun prin retinerea la sursa de catre platitorii de venit de plati anticipate in contul impozitului pe venit.

In baza documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, a fost intocmita anexa nr. 5 IVAI 2 la Raportul de inspectie fiscala din care rezulta ca perioada 01.01.2006-31.12.2009 agentul economic efectueza plati in baza contractelor avand ca obiect realizarea de venituri din activitati de tipul celor mentionate mai sus in suma totala de y lei, aferent carora societatea avea obligatia s-a retina la sursa un impozit pe venit in suma totala de y lei, cu titlu de plati anticipate.

De asemenea, din continutul documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca agentul economic nu a calculat, retinut, declarat si nici nu a achitat pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala, impozitul cu

retinere la sursa pentru veniturile din activitatile independente platite persoanelor fizice, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la stabilirea in sarcina acestuia obligatiile fiscale suplimentare in suma de y lei.

In solutionarea cauzei dedusa prezentei judecati, aplicabile sunt si prevederile pct. 64 si 65 ale Titlului III din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, care precizeaza:

"64. In cazul contribuabililor ale caror plati anticipate sunt calculate in conformitate cu prevederile art. 52 alin. (1) lit. b) - e) din Codul fiscal pentru veniturile de aceasta natura si care realizeaza venituri din activitati independente si in alte conditii, pentru acestea din urma au obligatia sa le evidentieze in contabilitate separat si sa plateasca in cursul anului plati anticipate trimestriale, in conformitate cu art. 82 din Codul fiscal.

64¹. Contribuabilii care realizeaza venituri din activitati independente pentru care venitul net anual este stabilit in sistem real si pentru care platitorii de venituri au obligatia retinerii la sursa a impozitului reprezentand plati anticipate in conformitate cu art. 52 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, determina venitul net anual pe baza contabilitatii in partida simpla.

65. Impozitul anticipat se calculeaza si se retine in momentul efectuarii platii sumelor catre beneficiarul venitului".

De asemenea, prevederile pct. 171 din acelasi act normativ mentionat mai sus, arata ca:

" In cazul contribuabililor care obtin venituri de aceeasi natura, pentru care platile anticipate se stabilesc atat de organul fiscal, cat si prin retinere la sursa, la stabilirea platilor anticipate de catre organul fiscal se exclud din venitul net veniturile pentru care platile anticipate se realizeaza prin retinere la sursa, proportional cu ponderea acestora in totalul veniturilor brute".

In contextul prevederilor legale citate mai sus, se constata ca aferent veniturilor din activitati de natura celor stipulate la art. 52, alin. (1), lit. c) si e) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, platitorul unor astfel de venituri are obligatia calcularii si retinerii la sursa la momentul efectuarii platii a impozitului anticipat aferent acestora, venituri care se vor exclude la stabilirea platilor anticipate de catre organul fiscal.

Dubla impunere la care face referire contestatoarea prin imputernicitii sai, este irelevanta in conditiile in care aceasta stare de fapt s-a produs ca urmare a nerespectarii prevederilor legale in vigoare, mentionate anterior, atat de catre societatea contestatoare ca platitor a unor asemenea venituri, cat si de persoanele fizice autorizate beneficiare a platilor.

Prin urmare, avand in vedere considerentele prezentate, prevederile legale citate mai sus sau doar mentionate, se constata ca organele de inspectie fiscala in mod legal au procedat la stabilirea in sarcina petentei a

unei obligatii de plata suplimentara in suma de y lei, motiv pentru care **contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere in suma de y lei**, reprezentand impozit pe veniturile obtinute din valorificarea de bunuri in regim de consignatie si din activitatile desfasurate pe baza unui contract de agent, comision sau mandat comercial (y lei) si impozit pe veniturile din profesii libere (activitati de expertiza contabila, tehnica judiciara si extrajudiciara) (y lei)

III.e Referitor la suma de y lei, reprezentand majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa impozit pe veniturile din activitati independente, se retine ca aceste obligatii suplimentare datorate bugetului de stat au fost calculate pentru debitul de plata stabilit suplimentar in sarcina petentei la aceasta sursa.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul III.d al prezentei in sarcina contestatoarei a fost mentinut ca datorat debitul de natura impozitului pe veniturile din activitati independente (impozit prin retinere la sursa) in suma de y lei, se constata ca aceasta datoreaza si suma de **y lei** cu titlu de majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitului datorat, calcularea acestora reprezentand masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119, alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare (aplicabile pana la 01.07.2010), dispozitii care referitor la calculul majorarilor de intarziere, precizeaza :

“Cap. 3 Majorari de intarziere

Art. 119 Dispozitii generale privind majorari de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere[...]”

“Art. 120 Majorari de intarziere

*(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si **pana la data stingerii sumei datorate inclusiv [...]**”*

(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabila incepand cu data de 01.07.2010, referitor la calculul dobanzilor, penalitatilor de intarziere sau majorarilor de intarziere, se precizeaza :

*“Cap. 3 Dobanzi, penalitati de intarziere sau majorari de intarziere
Art. 119 Dispozitii generale privind dobanzi si penalitati de intarziere*

*(1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere [...]**”.*

Art. 120 Dobanzi

*(1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, **incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta** si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv ”.*

(7) Nivelul dobanzii de intarziere este de 0,05% (dupa data de 01.10.2010 este 0,04%-conf. OUG nr. 88/29.09.2010) pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale. [...]

“Art. 120¹ Penalitati de intarziere

*(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata **pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.***

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) dacă stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen obligatii accesorii.

In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile de intarziere/dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv, in cazul analizat pentru perioada2006-.....2011.

In ceea ce priveste cuantumul dobanzilor sau majorarilor de intarziere, se retine ca acestea au fost stabilite in sarcina contribuabilului prin aplicarea urmatoarelor cote:

- 0,1% pentru perioada2006-30.06.2010,
- 0,05% pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010,
- 0,04% pentru perioada 01.10.2010-....2011,

asupra debitului retinut ca datorat bugetului de stat de catre petenta.

In ceea ce priveste penalitatile de intarziere, acestea au fost calculate prin aplicarea cotei de 15% asupra debitului retinut ca datorat la sursa

mentionata, in conformitate cu prevederile art. 119 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, astfel cum au fost modificate de prevederile O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, prevederi legale in vigoare la data incheierii actului administrativ fiscal atacat.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta acesta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru activitatea desfasurata in perioada verificata, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la aceste capete de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma totala de y lei, reprezentand majorari de intarziere in suma de y lei si penalitati de intarziere in suma de y lei la sursa impozit pe venitul din activitati independente (impozit prin retinere la sursa).

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. APS S.R.L.** cu sediul social in mun. Cluj-Napoca, C.U.I., pentru suma totala de **y lei**, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/.....07.2011, dupa cum urmeaza:

- y lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalit. intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei majorari de intarziere aferente impozitului din dividende,
- y lei penalitati de intarziere aferente impozitului din dividende,
- y lei impozit pe venitul din activitati independente,
- y lei major. intarz. aferente impozit venit din activitati indep.,
- y lei penalit. intarz. aferente impozit venit din activitati indep.

2. Constatarea necompetentei organelor fiscale din cadrul Directiei Generale ale Finantelor Publice a Judetului Cluj in ceea ce priveste solutionarea contestatiei privind capatul de cerere referitor la intrunirea sau nu a elementelor constitutive ale infractiunii prevazute la art. 272, ind. 1, pct. 2 al Legii nr. 31/1990 privind societatile comerciale.

3. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta si Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV