

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

DECIZIA NR. 457 / 24.12.2008

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC D SRL

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala juridica din cadrul A.N.A.F., cu privire la Decizia civila a Curtii de Apel prin care s-a dispus solutionare pe fond a contestatiei formulata de **SC D SRL** impotriva Deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice.

Societatea contesta:

- TVA ;
- dobanzi de intarziere aferente TVA ,
- penalitati de intarziere aferente TVA
- impozit pe profit

In raport de data primirii deciziei de impunere la data de 23.12.2005, potrivit mentiunii de pe adresa de inaintare a deciziei de impunere, potrivit Sentintei civile a Tribunalului B, contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.207 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fiind inregistrata la Activitatea de inspectie fiscala la data de 25.01.2006, astfel cum rezulta din stampila Registraturii Directiei generale a finantelor publice

Prin Decizia emisa de Directia generala a marilor contribuabili contestatia a fost respinsa ca nedepusa in termen.

Prin Sentinta civila a Tribunalului B a fost admisa actiunea societatii, a fost anulat actul administrativ fiscal contestat, in speta decizia si a fost obligata Directia generala a marilor contribuabili sa solutioneze pe fond contestatia. Hotararea judecatoreasca a ramas definitiva si irevocabila prin Decizia civila pronuntata de Curtea de Apel.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art.205, art.207 si art.209 alin.(1) litera b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, societatea regasindu-se in anexa 2 la pozitia 265 din Ordinul nr.753/2006 privind organizarea activitatii de administrare a marilor contribuabili, este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de SC D SRL.

1. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de inspectie fiscala, in baza raportului de inspectie fiscala, societatea sustine urmatoarele:

1. Societatea contestatoare solicita suspendarea actului administrativ fiscal pana la solutionarea contestatiei, in baza art.185 alin.2 din OG nr.92/2003, republicata, intrucat executarea acestuia ar crea un prejudiciu deosebit care ar fi greu de recuperat in situatia in care ar avea castig de cauza, fapt ce ar pune societatea intr-o situatie financiara deosebit de grava.

2. Contestatoarea invoca nulitatea deciziei de impunere intrucat aceasta nu este motivata in fapt. Totodata, sustine ca desi lipsa motivarii acesteia nu este motiv de anulare a deciziei de impunere potrivit art.2 alin.3 din Codul de procedura fiscala, republicat, si avand in vedere ca prin emiterea actului atacat se creaza societatii o vatamare patrimoniala insemnata, organul de inspectie fiscala a incalcat flagrant prevederile art.31 alin.2 din Constitutia Romania revizuita si republicata.

De asemenea, contestatoarea sustine ca desi motivarea de fapt este prezentata in raportul de inspectie fiscala obligatia motivarii deciziei de impunere nu este complinita, raportul fiind doar o formalitate material-

tehnica, actul administrativ fiind cel care trebuie sa respecte cerintele de forma ale art.43 din Codul de procedura fiscala, republicat.

Referitor la legalitatea desfasurarii inspectiei fiscale, contestatoarea sustine ca ilegal a mentionat organul de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala faptul ca inspectia a inceput la data de 24.01.2005 si a fost inregistrata in registrul unic de control la pozitia nr.10/27.09.2005 intrucat trebuia notata in registrul unic de control la momentul inceperii si nu peste noua luni de la aceasta data.

De asemenea, contestatoarea sustine ca raportul de inspectie fiscala consemneaza ca a fost "*incheiat la data de 16.12.2004*" adica anterior momentului debutului inspectiei fiscale ceea ce atrage nulitatea absoluta a acestuia si pe cale de consecinta si a deciziei de impunere.

3. Referitor la:

- **TVA;**
- **dobanzi aferente TVA;**
- **penalitati de intarziere aferente TVA,** contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au constatat eronat ca veniturile din prestarile de servicii efectuate de H, de la cap.III pct.3.1 din raportul de inspectie fiscala, pe perioada februarie – iulie 2004, reprezinta operatiuni taxabile apreciind ca aceste servicii nu se incadreaza in nici una din prevederile art.133 alin.2 lit.c) din Legea nr.345/2002, incadrarea facuta de organele de inspectie fiscala se refera la locul prestarii de servicii ca fiind locul unde prestatorul isi are sediul activitatii economice al prestatorului.

Societatea prezinta o copie a contractului de prestari servicii din care rezulta ca sunt servicii de inginerie in domeniul calitatii in vederea remedierii unor probleme de calitate si sustine ca acest tip de servicii se incadreaza in prevederile art.133 alin.2 pct.5 din Codul fiscal, respectiv in categoria celor pentru care locul prestarii este considerat sediul activitatii economice a beneficiarului.

De asemenea, contestatoarea aduce in sustinere faptul ca organele de inspectie fiscala au analizat comanda emisa de H din care rezulta si definitia serviciilor.

Totodata, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala in mod repetat au gresit denumirea societatii prestatoare si conform principiului de baza in materia interpretarii textelor fiscale *ad literam* daca pentru contribuabil este imperativ acest mod de interpretare si pentru organul de inspectie fiscala interpretarea si exprimarea trebuie facuta in acelasi mod - strict.

Potrivit celor susținute, contestația arată că organele de inspecție fiscală au încadrat eronat serviciile prestate în funcție de locul prestării ca fiind sediul beneficiarului din străinătate - B și nu sediul din România.

4. Referitor la impozitul pe profit, contestația susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că în ceea ce privește cota redusă de impozit pe profit aferent ponderii veniturilor din export în total venituri este de 25% în loc de 12,5%, pe anul 2003, conform art.2 alin.4 din Legea nr.414/2002.

Societatea susține că veniturile realizate constau în principal în prestări servicii numai către export, respectiv realizează componente electrice pentru motoare și vehicule astfel că, nu se poate reține că veniturile sunt parțial din export. Veniturile din țară constau în special din venituri financiare din dobânzi bancare aferente depozitelor în valută încasate din străinătate precum și din diferențe de curs valutar aferente sumelor încasate în valută din export. Veniturilor din dobânzi reprezintă un accesoriu al principalului și care nu pot primi un alt regim juridic trebuind să aibă același regim ca și principalul. În ceea ce privește diferențele de curs valutar contestația susține că acestea trebuie impozitate cu cota redusă.

Totodată, contestația arată că interpretarea literară a textelor fiscale este consacrată la art.13 din Codul de procedură fiscală ce intră în vigoare la data de 01.01.2004 ori în lipsa unei norme legale facem aplicarea adagiilor unanim admise în drept – *accessorium sequitur principale* – dar și a altor metode de interpretare. În practică instanțele din România au aplicat aceleași reguli de interpretare menționate de a descifra voința reală a legiuitorului, spre exemplu: Decizia Curții Supreme de Justiție, emisă într-o speță asemănătoare care precizează că: *“este cu totul contrar logicii textului și principiului care guvernează materia că dobânzile la un capital impozabil, prin sursa de proveniență, să devină prin ele însele neimpozabile”*.

5. În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile reprezentând impozit pe veniturile realizate de persoane fizice și juridice nerezidente, înregistrate, în anul 2003, în contul 612”Cheltuieli cu redevențele, chirile și locațiile de gestiune”, contestația susține că din fișa contului 612 *”Cheltuieli cu redevențele, chirile și locațiile de gestiune”*, nu a putut identifica elementele ce au stat la baza calculării acestei sume.

De asemenea, contestatoarea sustine ca din fisa contului 4461” Redevente “ nu rezulta un rulaj egal cu suma mentionata ci un rulaj in suma delei neluand in calcul redeschiderea contului de la data de 01.01.2003.

Potrivit celor precizate, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala ar trebui sa detalieze modul de calcul al sumei delei intrucat nu se prezinta nici un detaliu cum a ajuns la aceasta suma, nefiind astfel respectate prevederile art.64 alin.2 din OG nr.92/2003, republicata.

6. In ceea ce priveste cheltuiala nedeductibila reprezentand impozit pe veniturile realizate de persoane fizice si juridice nerezidente, inregistrata, in anul 2003, in contul 612”Cheltuieli cu redeventele, chirile si locatiile de gestiune”, contestatoarea sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala recalifica cheltuielile cu panourile din sticla si aluminiu din cheltuieli cu servicii prestate de terti in imobilizari corporale considerand ca acestea reprezinta investitie la un mijloc fix existent care ii creste valoarea cu sumele respective.

Avand in vedere prevederile art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 societatea arata ca organele de inspectie fiscala nu au analizat toate aspectele si toate implicatiile recalificarii acestei cheltuieli, mai mult, in situatia in care aceste cheltuieli ar reprezenta modernizari organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa recalculeze amortizarea mijlocului fix.

7. Referitor la cheltuiala nedeductibila in suma de....., contestatoarea sustine ca a inregistrat in contul 613”Cheltuieli cu primele de asigurare” factura emisa de SC A reprezentand polita de asigurare pentru anul 2004, organele de inspectie fiscala constatand ca reprezinta cheltuiala care nu este aferenta veniturilor.

Contestatoarea sustine ca SC A are ca obiect principal de activitate “Fabricarea de articole confectionate din textile”.

De asemenea, sustine ca Legea nr.32/2000 privind societatile de asigurare si supravegherea asigurarilor, la art.2 alin.1 se prevede activitatea desfasurata de aceste societati iar la art.11 alin.1 lit.a) se prevede ca activitatea poate fi asigurata si de societati pe actiuni autorizate de Comisia de Supraveghere a Asigurarilor astfel ca, SC A nu a fost competenta sa emita polite de asigurare.

Factura este emisa catre SC A, pentru un numar de 140 bucati halate de dama inscriptionate iar valoarea acestei facturi este de lei si nu de lei cum invoca organele de inspectie fiscala.

Totodata, societatea arata ca suma de lei este compusa din facturile nr. si nr. emise de SC A SA in valoare de lei si delei, iar obiectul acestora este contravaloare polita de asigurare "Carte verde" si polita de asigurare nr.... si nr.....

Fata de cele prezentate contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au respectat principiul bunei credinte.

8. Referitor la suma de lei reprezentand cheltuiala nedeductibila, contestatoarea sustine ca organul de inspectie fiscala a incalcat principiul bunei credinte prevazut la art.12 din Codul de procedura fiscala intrucat, desi a considerat nedeductibila aceasta suma pentru anul 2003, verificand si anul 2004, trebuia sa o cosidere deductibila pentru primul trimestru 2004.

9. In ceea ce priveste cheltuiala nedeductibila aferenta contractelor de leasing, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au incadrat contractul de leasing operational ca fiind contract de leasing financiar fara sa invoce baza legala. In acest sens, societatea arata ca potrivit art.2 lit.f) din OG nr.51/1997 prevede ca leasingul operational este operatiunea care nu indeplineste nici una din conditiile prevazute la lit.e) iar din analiza prevederilor legale se poate observa ca optiunea de cumparare a bunului nu exista in OG nr.51/1997.

Totodata, contestatoarea sustine ca in contractul de leasing operational nr.1038/06.08.2002 incheiat de societate in calitate de utilizator si SC L SRL in calitate de locator, este prevazut la art.14 lit.j) obligatia utilizatorului sa restituie bunul in perfecta stare de functionare la expirarea contractului de leasing operational sau sa nu restituie bunul si sa plateasca contravaloarea acestuia.

Cu toate acestea, acest drept de optiune pe care utilizatorul il poate exercita nu trebuie confundat cu optiunea de a cumpara sau nu bunul deoarece in contract nu este prevazut faptul ca se face transferul dreptului de proprietate, conditie esentiala a contractului de vanzare-cumparare.

10. Referitor la sumele de lei si de lei reprezentand cheltuieli nedeductibile, inregistrate in conturile 6581 "Alte cheltuieli de exploatare" si 6353 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate" contestatoarea sustine ca din constatari nu rezulta modul cum organele de inspectie fiscala au obtinut aceste sume.

Din rulajele conturilor rezulta :

- suma de lei reprezentand rulajul contului 6581 " *Alte cheltuieli de exploatare*" pe anul 2003;
- valoarea atribuita contului 6353 "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*" nu coincide cu rulajul aferent perioadei analizate si nici cu al contului 4461 "*Alte impozite si varsaminte asimilate*" cu care a intrat in corespondenta.

Ca urmare, contestatoarea sustine ca nu poate deduce rationamentul organului de inspectie fiscala privind neacordarea dreptului de deducere pentru aceste cheltuieli precum si faptul ca aceasta constatare nu a respectat prevederile art.62 alin.2 din OG nr.92/2003, decizia de impunere nefiind motivata pentru aceasta suma.

11. In ceea ce priveste suma de reprezentand cheltuiala nedeductibila, contestatoarea sustine ca nu au fost acceptate la deducere cheltuielile din doua facturil fiscale nr..... in suma de lei si nr..... in suma de lei in baza art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002 pe motiv ca nu are la baza documente justificative care sa faca dovada efectuarii acestor cheltuieli.

Ca urmare, societatea arata ca facturile fiscale constituie documente justificative de inregistrare in contabilitate potrivit alin.1 al pct.V din Anexa 1.1 din HG nr.831/1997.

In ceea ce priveste factura in suma delei a fost emisa de SC M SA pe numele I D si reprezinta contravaloarea serviciilor de telefonie mobila.

Societatea sustine ca I D, la momentul emiterii facturii era angajat cu contract de munca individual, inregistrat la Registrul Inspectoratului Teritorial de Munca la data de 26.02.2001, incadrat in meseria CTC iar din analiza facturii reiese ca mesajele/convorbirile au fost cu si pentru societate.

Ca urmare, contestatoarea sustine ca potrivit art.21 alin.1 din Codul fiscal aceste cheltuieli sunt efectuate in scopul obtinerii de profit si deci sunt deductibile.

12. Referitor la cheltuieli cu impozitul pe veniturile realizate de persoane fizice si juridice nerezidente, contestatoarea sustine ca nici din fisa contului 612 "*Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirile*" si nici din fisa contului nr.4461 "*Alte impozite si varsaminte asimilate*" nu s-au putut identifica elementele ce au stat la baza de calculului sumei de lei.

De asemenea, contestatoarea arata ca din anexa nr.3.6 indicata de organul de inspectie fiscala care ar trebui sa detalieze calculul sumei delei considerata nedeductibila nu prezinta nici un fel de detaliu astfel ca, societatea nu este in masura sa identifice modul in care organul de inspectie fiscala a ajuns la aceasta suma iar potrivit art.64 alin.2 din Codul de procedura fiscala organul fiscal are sarcina sa motiveze decizia de impunere pe baza de constatari proprii sau probe.

13. In ceea ce priveste suma de lei reprezentand cheltuieli cu servicii executate de terti, contestatoarea sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au recalificat aceste cheltuieli in cheltuieli cu imobilizari corporale, considerandu-le investitie la milocul fix existent.

Potrivit art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au aplicat doar o parte a acestei prevederi legale, cea referitoare la investitie acestea ignorand partea referitoare la imbunatatirea parametrilor tehnici.

Ca urmare, contestatoarea sustine ca nu s-a tratat acest subiect cu buna credinta potrivit art.12 din Codul de procedura fiscala intrucat organele de inspectie fiscala, in conditiile in care au recalificat aceasta cheltuiala, ar fi trebuit sa recalculeze amortizarea mijlocului fix.

14. In ceea ce priveste cheltuiala cu prestari servicii, societatea arata ca prin contractul de prestari servicii din data de 17.08.2004 societatea E se obliga ca in perioada 18.08.2004 – 31.08.2004 sa execute anumite lucrari legate de Sectiunea 404 din Legea Sarbanes Oxley iar la art.8 din contract se prevede pretul contractului si numarul de ore ce vor fi prestate.

Ca urmare, societatea de buna credinta a considerat aceasta cheltuiala ca fiind aferenta trim.III 2004 avand in vedere perioada in care au fost prestate cu toate ca factura fiscala a fost emisa in data de 29.10.2004.

Chiar daca organul de inspectie fiscala considera ca nu e necesar respectarea principiului independentei exercitiului aceasta cheltuiala trebuie reclassificata din trim.III 2004 in trimestrul IV 2004, iar organul fiscal nu a facut aceasta recomandare.

15. Referitor la suma de lei si suma de lei reprezentand cheltuieli nedeductibile, contestatoarea arata ca organele de inspectie fiscala nu prezinta o pozitie coerenta in materia impunerii, respectiv a considerarii ca nedeductibile a anumitor chelutieli.

Astfel, societatea sustine ca la pag.10 alin.7 din Raportul de inspectie fiscala se stabilesc cheltuieli nedeductibile aferente transportului catre Spania si anume lei aferenta trim.I silei pe trim.III.

La paragraful 9 din raportul de inspectie fiscala concluzia organului de inspectie fiscala este ca suma nedeductibila in legatura cu transportul catre Spania se ridica la lei.

Mai mult, contestatoarea sustine ca organul de inspectie fiscala nu explica cum a ajuns la suma respectiva iar din anexa 3.6 la care se face trimitere rezulta ca nici aceasta suma nu este detaliata. Astfel, contestatoarea arata ca nici in acest caz nu au fost respectate prevederile art.64 alin.2 din OG nr.92/2003.

Urmare a motivelor prezentate mai sus contestatoarea solicita anularea in parte a Deciziei de impunere data in baza raportului de inspectie fiscala din 16.12.2005 si exonerarea societatii de la plata sumelor retinute in sarcina sa.

II. Prin Decizia de impunere emisa de Activitatea de inspectie fiscala au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala, astfel:

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Perioada supusa verificarii: ianuarie – septembrie 2004.

S-a constatat ca deconturile cu sume negative de TVA cu optiune de rambursare pentru perioada ianuarie 2004 – iunie 2005 au fost solutionate iar cele pe perioada iulie – august 2005 nu au fost solutionate.

Inspectia fiscala s-a efectuat pe perioada ianuarie-septembrie 2004 iar pentru perioada octombrie – august 2005 nu s-a putut efectua inspectia din motivele prezentate in procesul verbal anexat la raportul de inspectie fiscala.

S-a constatat ca pe perioada februarie – iulie 2004 societatea a realizat venituri din prestari servicii catre H, ce au fost prestate in Cehia.

H BOTSWANA trimite comanda catre societatea contestatoare in care este facuta mentiunea *”probleme de calitate- masuri de remediere.”*

Contestatoarea emite facturi fiscale externe pentru serviciile prestate fara a intocmi facturi interne aferente. Organele de inspectie fiscala au constatat ca intrucat societatea nu prezinta Contract incheiat cu H BOTSWANA in care sa fie descrisa natura serviciului prestat pentru a putea justifica incadrarea la operatiuni scutite de TVA a acestor prestari de

servicii a considerat ca se aplica prevederile art.133 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prin care se prevede ca locul prestarii este locul unde prestatorul isi are sediul activitatii economice, prestarea de servicii neputand fi incadrata la exceptiile in ceea ce priveste teritorialitatea de la art.158¹ pct.11 din HG nr.44/2004.

Ca urmare, s-a calculat in sarcina societatii TVA colectata in suma de lei.

Intrucat agentul economic a beneficiat de rambursarea TVA aferenta perioadei ianuarie - 2004 iulie 2005, pentru suma de lei pentru care nu avea drept de rambursare datoreaza dobanzi in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit procesului verbal din 2004 societatea avea de dus la indeplinire masura de inregistrare in contabilitate a sumei delei reprezentand diferenta de TVA deductibila care urma sa se regularizeze prin decontul lunii urmatoare, masura care nu a fost dusa la indeplinire.

Ca urmare, cu suma de lei urmeaza a se diminua TVA de reambursat in conditiile in care pe perioada ianuarie – septembrie 2004 societatea a beneficiat de rambursarea TVA, cu control ulterior, a sumei de lei.

Intrucat agentul economic a beneficiat de rambursarea TVA pe perioada ianuarie 2004 – iulie 2005 organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru suma de lei pentru care nu avea drept de rambursare societatea datoreaza dobanzi in suma delei si penalitati de intarziere in suma de lei, calculate pana la data de 25.08.2005 – data depunerii decontului de TVA cu suma negativa aferenta lunii iulie 2005.

Potrivit celor consemnate organele de inspectie fiscala propun compensarea sumei de lei si inregistrarea acesteia in contabilitate a TVA in suma delei, dobanzi aferente in suma delei si penalitati de intarziere in suma delei.

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificata: trim.IV 2003 – trim.III 2004.

In perioada verificata societatea a comercializat exclusiv pe piata externa, catre D AUSTRIA GmbH, componente electrice pentru motoare si

vehicule in baza Contractului din 2000 si a Autorizatiei de Perfectionare Activa cu Suspendare PAS – 42T/2004. Totodata, societatea a realizat venituri si din vanzarea deseurilor, prestari de servicii externe - reparatii cablaje, din vanzarea activelor si venituri financiare.

Cheltuielile efectuate sunt in principal cu obtinerea productiei, prestari servicii, management, pregatirea personalului.

Pe trim.IV 2003, s-a constatat:

La data de 31.12.2003 societatea a inregistrat un profit impozabil in suma delei la care a fost calculat un impozit pe profit in suma de lei cu cota redusa de 12,5% netinand seama de prevederile art.2 alin.4 si 5 din Legea nr.414/2002. Organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea ponderii veniturilor incasate din export in total venituri ca fiind de 95,89% rezultand un impozit pe profit datorat in suma de lei si o **diferente de plata in suma delei.**

Din analiza cheltuielilor pe trim.IV 2003, s-au constatat urmatoarele:

Societatea a considerat cheltuiala deductibila suma de lei **reprezentand impozitul pe veniturile persoanelor fizice si juridice nerezidente**, inregistrata in condul 612 "*Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirile*", fiind astfel incalcate prevederile art.9(7) lit.a) din Legea nr.414/2002.

In trim.IV 2003 societatea a inregistrat in contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*" **factura in suma de lei si factura nr..... in suma de lei emise de SC L SRL.** S-a constatat ca aceste facturi fiscale se refera la panouri de aluminiu si sticla si au fost inregistrate eronat in categoria prestarilor de servicii acestea reprezentand investitii la un mijloc fix existent care majoreaza valoarea mijlocului fix iar conform art.9 din Legea nr.15/1994, republicata, amortizarea se calculeaza asupra valorii de intrare si se include in cheltuielile de exploatare.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au considerat aceste sume ca nefiind deductibile la calculul profitului impozabil.

Societatea a inregistrat in contul 613 "*Cheltuieli cu primele de asigurare*" **factura nr..... emisa de A in suma de lei reprezentand polita de asigurare pentru anul 2004** Organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibila aceasta cheltuiala intrucat este aferenta unui alt an fiscal.

De asemenea, s-a constatat ca societatea a inregistrat in contul 612 "*Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile*" **factura fiscala nr..... emisa de SC E in suma de lei reprezentand chirie aferenta lunii ianuarie 2004.** Organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibila aceasta cheltuiala aferenta anului 2003.

Astfel, s-a constatat ca potrivit art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002 si ale pct.23 lit.d) din Regulamentul de aplicare a legii contabilitatii nr.82/1991, nu a fost respectat principiul independentei exercitiului financiar astfel ca, aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor.

S-a constatat ca societatea a incheiat contractul de leasing operationalcu SC L SA pentru inchirierea a doua autoturisme. Din analiza contractului a rezultat ca una din conditiile pentru ca un contract de leasing sa fie considerat operational nu a fost respectata, respectiv ca la finele anului sa nu existe optiunea de cumparare a bunului.

Contravaloarea facturilor fiscale emise au fost inregistrate in contul 612 "*Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile*" considerandu-se deductibila amortizarea aferenta. Organele de inspectie fiscala au constatat ca nedeductibile cheltuielile cu **amortizarea aferenta contractului de leasing conform Legii nr.15/1994, republicata, in suma de 2.768,50 lei.**

La stabilirea profitului impozabil organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile sumele inregistrate in contul 6581 "*Alte cheltuieli de exploatare*" reprezentand amenzi si penalitati in suma de lei si in contul 6353 "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*" reprezentand "alte cheltuieli nedeductibile" in suma delei, potrivit art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002.

In luna octombrie 2003 societatea a inregistrat in contul 626 "*Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii*" contravaloarea facturii nr.....in suma de lei si in luna noiembrie 2003 factura nr..... in suma de lei emise pe numele unei persoane fizice. Organele de inspectie fiscala au considerat **suma de lei ca nedeductibila conform art.9(7) lit.j) din Legea nr.414/2002 ca fiind fara documente justificative care sa faca dovada realizarii operatiunii.**

Potrivit celor constatate precum si a neacceptarii la deducere a sumei de lei reprezentand diferenta privind contributia datorata

pentru persoanele cu handicap neincadrate, inregistrata in contul 6458 "*Cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala*" si ca urmare a recalcularii profitului impozabil aferent anului 2003 a rezultat diferenta in suma de lei pentru care se datoreaza diferenta de impozit pe profit in suma delei.

La aceasta diferenta se adauga diferenta de lei rezultand **suma totala de plata in cuantum de lei in contul impozitului pe profit pe anul 2003.**

Referitor la impozitul pe profit pe perioada trim.I 2004 – trim.III 2004, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

Organele de inspectie nu au acceptat la deducere pe trim.I 2004, suma de lei ca nefiind cheltuiala aferenta veniturilor.

Totodata, s-a constatat ca al stabilirea impozitului pe profit pe trim.II 2004 societatea nu a considerat nedeductibile toate sumele inregistrate in contul 6353 "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*" reprezentand "alte cheltuieli nedeductibile" in suma de lei, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003.

Societatea a considerat deductibila cheltuiala in **suma de lei cu impozitul pe venitul persoanelor fizice si juridice nerezidente** contabilat in contul 612 "*Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile*". In baza art.21 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

S-a constatat ca la calculul impozitului pe profit pe trim.II si trim.III 2004 societatea a considerat nedeductibile sumele de lei si de lei ca fiind cheltuieli cu sponsorizarea, sume cu care a fost diminuat impozitul pe profit datorat de societate. Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli nu reprezinta cheltuieli cu sponsorizarea, le-a considerat deductibile si a reintregit impozitul pe profit datorat de societate.

De asemenea, s-a constatat ca societatea a inregistrat eronat in contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*" factura nr....., inregistrata in contabilitate in data de 14.02.2004, in **suma de lei, emisa de SC L SRL reprezentand lucrari executate conform contract acestea reprezentand in fapt o investitie la un mijloc**

fix existent. Conform prevederilor art.24 (3) lit.d) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt considerate mijloace fixe amortizabile investitiile efectuate la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare, care conduc la obtinerea de beneficii economice viitoare prin majorarea valorii mijlocului fix.

La data de 30.09.2004 societatea a inregistrat in contabilitate in conturile de cheltuieli, **prin estimare, sume care nu corespund cu valoarea facturilor emise pentru luna septembrie sau nu au fost emise facturi fiscale.** Astfel, in contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*" a fost inregistrata suma de lei reprezentand estimare pentru cheltuielile cu serviciile prestate de SC E SRL conform contractului nr..... Factura nr..... pentru serviciile prestate a fost emisa in luna octombrie 2004 iar organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe luna septembrie 2004 ca neavand la baza documente justificative, in baza art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea societatea a inregistrat la data de 30.09.2004 cheltuieli estimate cu energia electrica in suma de lei, cu serviciile prestate de SC A SRL in suma de lei si cu serviciile prestate de D Cehia in suma de lei iar facturile fiscale au fost emise in luna septembrie 2004. Organele de inspectie fiscala au considerat ca fiind nedeductibila pe luna septembrie 2004 diferenta dintre cheltuielie estimate si cele cuprinse in facturile fiscal in suma totala de lei.

Totodata, societatea a inregistrat in **trim.I 2004 suma de lei si trim.III 2004 suma de lei cheltuieli cu transportul cablajelor auto in Spania si cheltuieli de transport refacturate de D AUSTRIA GMBH in suma de lei pentru transportul catre consumatorii finali.** Organele de inspectie fiscala au constatat ca sumalei si suma de lei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil in baza art.21 alin.4 lit. m) din Legea nr.571/2003, societatea avand incheiat contract cu D AUSTRIA GMBH prin care se stipuleaza ca transportul cablajelor auto de la D AUSTRIA catre producatorii de automobile sau la oricare alta societate din cadrul grupului este un cost al acesteia.

Avand in vedere cele constatate precum si faptul ca organele de inspectie fiscala au reintregit veniturile cu suma de **s-a recalculat impozitul pe profit pe anul 2004, rezultand o diferenta de lei.**

In urma recalcularii profitului impozabil si a impozitului pe profit pe perioada trim.IV 2003 – trim.III 2004 a rezultat o **diferenta de impozit pe profit in suma delei.**

Totodata, au fost calculate **dobanzi in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.**

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatările organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

1. Referitor la nulitatea deciziei de impunere, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte cu privire la nulitatea deciziei de impunere contestata pe considerentul lipsei motivarii de fapt in conditiile in care motivele de fapt sunt prezentate detaliat prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii acesteia.

In fapt, contestatoarea sustine ca decizia de impunere nu este motivata in fapt, *“organul administrativ fiscal emitent multumindu-se a afirma la punctele 2.1.2, 2.2.2, 2.3.2 ca “ motive de fapt” : “calculul eronat...” al TVA, al impozitului pe profit, respectiv al CAS, ... cu consecinta diminuarii creantei fiscale” ceea ce nu poate fi primit ca o motivare in fapt, in acord cu prevederile art.43 alin.2 lit.e) din Codul de procedura fiscala, republicat, intrucat infatisarea motivelor de fapt presupune o descriere a starilor de fapt care induc concluzia organului emitent si care stau la baza silogismului juridic ce determina concluzia ce fundamenteaza actul administrativ fiscal”*

De asemenea, societatea aduce argumente in sensul ca desi lipsa motivarii de fapt nu este motiv de nulitate absoluta a actului administrativ art.2 alin.3 din Codul de procedura fiscala, republicat, prevede ca unde prezentul cod nu dispune se aplica prevederile art.105 alin.2 din Codul de procedura civila.

Totodata, contestatoarea sustine ca, desi motivele de fapt se regasesc expuse pe larg in raportul de inspectie fiscala obligatia motivarii nu este complinita, raportul fiind doar o formalitate material-tehnica

anterioara, actul administrativ fiind cel care trebuie sa respecte cerintele de forma ale art.43 alin.2 din Codul de procedura fiscala.

In drept, potrivit prevederilor art.106 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.”

Iar potrivit pct.106.1 si 106.2 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.”

Totodata, potrivit art.82 din acelasi act normativ:

“(1) Impozitele și taxele se stabilesc astfel:

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

Si ale art.85, potrivit carora:

“ Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la [art. 43](#). Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la [art. 43](#) alin. (2), și categoria de impozit, baza de impunere, precum și cuantumul impozitului, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

Coroborat cu art.38 din acelasi act normativ:

“(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

- c) *obiectul actului administrativ fiscal;*
- d) motivele de fapt;**
- e) *temeiul de drept;*
- f) *numele și semnătura persoanelor împuternicite, potrivit legii;*
- g) *ștampila organului fiscal emitent;*
- h) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul de soluționare competent;*
- i) *mențiuni privind audierea contribuabilului.”*

Potrivit celor de mai sus se retine ca rezultatul inspectiei fiscale se materializeaza in intocmirea unui raport de inspectie fiscala prin care sunt prezentate constatarile atat din punct de vedere faptic cat si legal. In baza raportului de inspectie fiscala se emite decizie de impunere ce constituie act administrativ fiscal privind stabilirea impozitelor si taxelor .

Din analiza deciziei de impunere nr.7604/20.12.005 rezulta ca la motivele de fapt, se mentioneaza “*calculul eronat*” al TVA sau impozitului pe profit, “ *cu consecinta diminuarii creantei fiscale*”. Totodata, la pag.3 din decizia de impunere se mentioneaza “*La prezenta Decizie de impunere se anexeaza raportul de inspectie fiscala [...]*”.

Ca urmare, exceptia nulitatii absolute a deciziei de impunere nr.7604/20.12.2005 ridicata de societate pe motiv ca aceasta nu contine motivele de fapt prezentate in detaliu nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei nu s-a constatat lipsa unui element din cele prevazute la art.46 din OG nr.92/2003, republicata, si anume:

“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la [art. 43](#) alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Mai mult, raportul de inspectie fiscala prin care au fost detaliate motivele de fapt este parte integranta din decizia de impunere si anexa la aceasta.

Referitor la sustinerea contestatoarei potrivit careia se aplica prevederile art.105 alin.2 din Codul de procedura civila:

“Actele îndeplinite cu neobservarea formelor legale sau de un funcționar necompetent se vor declara nule numai dacă prin aceasta s-a pricinuit părții o vătămare ce nu se poate înlătura decât prin anularea lor. În

cazul nulităților prevăzute anume de lege, vătămarea se presupune până la dovada contrarie.”

nu se poate retine în soluționarea favorabilă a contestației întrucât noțiunea de nulitate desemnează sancțiunea ce se poate aplica în cazul nesocotirii anumitor dispoziții legale, or potrivit celor de mai sus nu este vorba de lipsa unuia dintre elementele deciziei de impunere care să conducă la nulitatea acesteia.

Din analiza dispozițiilor art.105 alin.2 din Codul de procedură civilă rezultă condițiile generale ale nulității și anume:

- nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la desfășurarea procesului civil;

- producerea unei vătămări ;

- vătămarea să nu poată fi înalturată în alt mod decât prin anularea actului.

Față de aceste condiții generale, pentru cazul în speță, referitor la sintagma “*neobservarea formelor legale*” nu trebuie să înțelegem numai cerințele privitoare la forma exterioară a actelor de procedură ci toate cerințele necesare pentru desfășurarea procesului civil.

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia raportul de inspecție fiscală consemnează că a fost “*încheiat la data de 16.12.2004*” adică anterior momentului debutului inspecției fiscale ceea ce atrage nulitatea absolută a acestuia și pe cale de consecință și a deciziei de impunere, nu se poate retine în soluționarea favorabilă a contestației întrucât această mențiune reprezintă o eroare materială în ceea ce privește anul în care a avut loc inspecția fiscală respectiv anul 2005 și nu anul 2004 cum este menționat, această mențiune neavând influență asupra obligațiilor fiscale stabilite în sarcina societății prin decizia de impunere sau care să constituie elemente de nulitatea a deciziei. Din conținutul raportului de inspecție fiscală rezultă cu claritate perioada pentru care au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății.

Totodată, **referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia** ilegal a menționat organul de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală faptul că inspecția a început la data de 24.01.2005 și a fost înregistrată în registrul unic de control la poziția nr...2005 întrucât trebuia notată în registrul unic de control la momentul începerii și nu peste nouă luni de la această dată, nu se poate retine în soluționarea favorabilă a contestației întrucât nu are influență asupra obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat.

Ca urmare, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru aceste argumente.

B. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Referitor la:

- TVA ;
- dobanzi de intarziere aferente TVA ,
- penalitati de intarziere aferente TVA ,

Cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra TVA aferenta serviciilor prestate in Cehia stabilita in sarcina societatii pe considerentul ca locul serviciilor prestate este locul unde isi are sediul prestatorul in conditiile in care prin raportul de inspectie fiscala nu s-a analizat natura serviciilor prestate pentru a putea fi incadrate in categoria operatiunilor impozabile sau scutite de TVA avand in vedere principiul teritorialitatii.

Perioada verificata: februarie – iulie 2004.

In fapt, s-a constatat ca societatea a realizat venituri din prestari servicii in Cehia, constand in "*probleme de calitate – masuri de remediere*", in baza comenzilor emise de H BOTSWANA – denumita in prezenta contestatie H.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca intrucat societatea nu a prezentat contractul incheiat cu H in care sa fie descrisa natura serviciilor prestate pentru a putea justifica incadrarea la operatiuni scutite de TVA au considerat ca se aplica prevederile art.133 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au calculat TVA colectata suplimentar, serviciul prestat neputand fi incadrat la exceptii in ceea ce priveste teritorialitatea, legea aplicabila in materie fiind cea a tarii in care prestatorul isi are stabilit sediul activitatii economice.

Contestatoarea prezinta in sustinere contractul de prestari servicii incheiat cu HMB, facturi fiscale externe si comenzi si sustine ca organele de inspectie nu au analizat natura serviciilor care se incadreaza in prevederile art.133 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, potrivit art.133 alin.1 si alin.2 lit.c) si lit.d) pct.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

"(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu

permanent de la care serviciile sunt efectuate sau, în lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită.

(2) Prin excepție de la alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:[...]

c) sediul activității economice sau sediul permanent al beneficiarului pentru care sunt prestate serviciile sau, în absența acestora, domiciliul sau reședința obișnuită a beneficiarului în cazul următoarelor servicii:[...]

5. serviciile de consultanță, de inginerie, juridice și de avocatură, serviciile contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare[...]

d) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:

4. prestările efectuate asupra bunurilor mobile corporale.”

Totodata, potrivit pct.11 si pct.14 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“11. Art. 133 alin. (1) din Codul fiscal instituie o regulă generală potrivit căreia pentru prestările de servicii legea aplicabilă în materie de taxă pe valoarea adăugată este cea a țării în care prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate ori, în lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită. La alin. (2) al art. 133 din Codul fiscal sunt prevăzute derogările de la regula generală, respectiv se reglementează că pentru anumite prestări de servicii locul prestării, respectiv legea aplicabilă este alta decât cea a țării în care prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate ori, în lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită.”

“ 14. Pentru operațiunile prevăzute la art.133 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, locul prestării este situat în țara în care beneficiarul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reședința sa obișnuită, pentru care serviciile sunt prestate. Această regulă constituie o excepție de la prevederile art. 133 alin. (1) din Codul fiscal și este denumită "taxare inversă", deoarece obligația plății taxei pe valoarea adăugată revine beneficiarului prestării de servicii și nu prestatorului. Atunci când persoane impozabile stabilite în străinătate efectuează astfel de prestări către beneficiari români, taxa pe valoarea adăugată este datorată de beneficiari, dacă operațiunile în cauză

sunt taxabile. Taxa pe valoarea adăugată se achită pe baza decontului special de taxă pe valoarea adăugată de către persoanele care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată evidențiază taxa aferentă acestor operațiuni în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Când persoane române prestează servicii de natura celor prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal pentru beneficiari persoane stabilite în străinătate, locul prestării este considerat a fi în străinătate, iar prestatorii români pot să-și exercite dreptul de deducere potrivit prevederilor art.145 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal.”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine, ca regula generala este, ca locul prestarii este locul unde isi are stabilit sediul activitatii prestatorul sau, în lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită.

Prin exceptie de la regula de baza, locul prestarii poate fi considerat, pentru anumite prestari de servicii, ca fiind locul unde isi are stabilit sediul activitatii beneficiarul. Aceste prestari de servicii sunt prevazute la alin.2 al art.133 din Legea nr.571/2003, societatea sustinand ca se incadreaza in prevederile art.133 alin.2 lit.c) din actul normativ mentionat, respectiv sustine ca prestat servicii de inginerie in Cehia pentru care locul prestarii se considera a fi sediul beneficiarului deci, Botswana sau Cehia .

In sustinerea argumentelor, societatea prezinta Contractul de servicii, incheiat cu H in calitate de beneficiar, la data de 01.09.2003, prin care, la art.1 se prevede ca are ca obiect “*servicii de inginerie – probleme de calitate*” , care, potrivit art.4 din contract “*vor fi executate pe baza unei solicitari in scris la locul indicat de catre beneficiar in Autorizatia pentru decontari in cadrul grupului*” precum si facturi externe in care este mentiona “*probleme legate de calitate:actiune de control*” si Autorizatii pentru de contari in cadrul grupului in care este mentionat la activitatea ce trebuie efectuata : retusare/reparare “*verificarea 100% la locatia clientului Budweis*” .

Potrivit celor de mai sus se retine ca in vederea stabilirii teritorialitatii respectiv, a locului prestarii serviciilor si pe cale de consecinta daca aceste servicii se incadreaza in prevederile art.133 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 pentru care se aplica exceptia sau daca sunt aplicabile prevederile art.133 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind regula generala de stabilire a locului prestarilor de servicii, este necesara analizarea naturii acestora, pe baza de documente si stabilirea in ce au constatat concret aceste servicii, in concordata cu prevederile legale incidente, respective art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevad :

“ (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

(2) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor, în cadrul unui contract de leasing;

b) transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;

c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;

d) prestările de servicii efectuate în baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii;

e) intermedierea efectuată de comisionari, care acționează în numele și în contul comitentului, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.”

Si ale art.126 alin.1,3 si 4 din acealsi act normativ:

“(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;[...]

(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.[...]

(4) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

b) operațiuni scutite cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată, dar este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate. În prezentul titlu, aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143 și art. 144;

c) operațiuni scutite fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată și nu este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate. În prezentul titlu, aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;”

Potrivit, celor de mai sus, intrucat organele de inspectie fiscala nu au analizat contractul de prestari servicii si nici documentele prezentate de societate la contestatie, nici la data depunerii contestatiei si nici prin adresa, anexata la dosarul cauzei, se va desfiinta decizia de impunere pentru acest capitol urmand ca o achipa a organelor de inspectie fiscala, alta decat cea care a efectuat verificarea, sa stabileasca natura serviciilor

prestate si in functie de aceasta sa decida daca se aplicat regula generala in ceea ce priveste locul prestarii serviciilor sau data se aplica exceptia de la regula generala, iar in functie de cele constatate la reanalizare sa stabileasca TVA suplimentara, daca este cazul.

Ca urmare, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

C. IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificata trim.IV 2003 – trim.III 2004.

1. Referitor la cheltuielile cu achizitia unor panouri de termopan si sticla, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra dreptului de deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu achizitionarea unor panouri din termopan si sticla sau daca societatea trebuia sa majoreze valoarea mijloacelor fixe cu aceasta suma si sa recupereze cheltuielile pe calea amortizarii in conditiile in care nici organul de inspectie fiscala si nici contribuabilul nu precizeaza natura subansamblelor inlocuite, comparativ cu cele noi si nici nu precizeaza parametrii de performanta ai acestora pentru a putea stabili daca lucrarile efectuate se incadreaza in categoria reparatiilor sau sunt modernizari.

In fapt, **in trim.IV 2003 si trim.I 2004** societatea a inregistrat pe cheltuieli cu serviciile prestate de terti facturile nr..... in valoare de lei, nr..... in valoare delei si nr..... in valoare delei, reprezentand tamplarie termopan si sticla, emise de SC L SRL, neacceptate la deducere de catre organele de inspectie fiscala pe motiv ca aceste cheltuieli reprezinta investitii la mijloacele fixe existente care majoreaza valoarea acestora si se recupereaza pe calea amortizarii.

Organele de inspectie fiscala nu au analizat comparativ elementele inlocuite cu panourile din termopan si sticla, astfel incat sa rezulte daca parametrii initiali ai obiectivului asupra carora au fost efectuate lucrarile au fost imbunatatiti, ori daca interventia a constat in inlocuirea unor subansamble uzate cu altele de acelasi tip.

Nici societatea prin contestatia formulate nu prezinta comparativ elementele inlocuite astfel incat organul de solutionare este in imposibilitate sa stabileasca daca aceste cheltuieli cu achizitia panourilor din termopan si sticla reprezinta cheltuiala cu reparatii sau modernizari.

Mai mult, incadrand respectivele cheltuieli in categoria modernizari, organul de inspectie fiscala este obligat sa recalculeze cheltuielile cu amortizarea si sa stabileasca atat cheltuiala deductibila cat si cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit.

In drept, potrivit art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare pe trim.IV 2003:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

Si ale art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe trim.I 2004 :

“(1) 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.”

Totodata, potrivit art.4 lit.d) si art.11 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicata:

“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.

ART. 11

“Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare “.

Iar potrivit art.24 alin. 1, alin.3 lit.d si alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

[...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

d) *investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]*

(11) *Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

a) *începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”*

Avand in vedere cele de mai sus se retine ca, pentru ca o cheltuiala sa fie deductibila trebuie sa fie aferenta veniturilor realizate.

Astfel, **in ceea ce priveste cheltuielile cu panourile de termopan** se retine ca prin raportul de inspectie fiscala nu s-a analizat daca acestea au fost utilizate pentru inlocuirea altor elemente de acelasi fel sau daca montarea acestora a condus la imbunatatirea parametrilor functionali ai mijlocului fix/mijloacelor fixe si pe cale de consecinta daca au majorat valoarea de intare a acestora.

In ceea ce privesc **cheltuielile cu panourile de sticla**, asa cum sustine contestatoarea, nu s-a analizat daca acestea au fost utilizate pentru inlocuirea celor degradate, caz in care intra in categoria cheltuielilor cu reparatiile, deductibile din punct de vedere fiscal cu conditia sa fi fost utilizate la mijloace fixe utilizate pentru desfasurarea activitatii aducatoare de venituri sau daca montarea acestora a condus la imbunatatirea parametrilor functionali ai mijlocului fix/mijloacelor fixe, caz in care reprezinta modernizare ce majoreaza valoarea mijlocului fix/mijloacelor fixe si care se recupereaza pe cale amortizarii.

De asemenea, se retine si faptul ca desi organele de inspectie fiscala au incadrat aceste cheltuieli in categoria investitiilor ce majoreaza valoarea de intrare a mijlocului fix/mijloacelor fixe nu au procedat la stabilirea cheltuielilor cu amortizarea deductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor actelor normative in vigoare, precizate anterior.

Ca urmare, se va desfiinta decizia de impunere pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze aceste capete de cerere in sensul daca acestea reprezinta reparatii sau modernizari, pe baza de documente, si in functie de cele constatate la reanalizare sa recalculeze impozitul pe profit aferent acestora

Astfel se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, potrivit carora:

“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”

2. In ceea ce priveste cheltuiala cu “polita de asigurare pe anul 2004”, in suma de lei, din factura fiscala nr....., cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielii cu “polita de asigurare pe anul 2004” inscrise in factura fiscala nr..... in conditiile in care din factura fiscala anexata la dosarul cauzei rezulta ca a fost emisa pentru achizitia de “*halate dama inscriptionate*” iar suma nu corespunde cu cheltuiala neacceptata la deducere, societatea aducand in sustinere alte doua facturi fiscale care insumate coincid cu valoarea cheltuielii neacceptata la deducere si se refera la polite de asigurare.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuiala cu “*polita de asigurare pe anul 2004*”, in suma de lei, din factura fiscala nr....., emisa de SC A SRL , pe motiv ca nu sunt aferente anului fiscal 2003.

Contestatoarea sustine ca SC A SRL are ca obiect de activitate “*Fabricarea de articole confectionate din textile*”, factura a fost emisa pentru “*halate dama inscriptionate*” iar valoarea inscrisa in factura este delei.

Totodata, contestatoarea aduce in sustinere alte doua facturi fiscale nr..... in valoare delei si nr..... in valoare de lei , emise de SC A SA, care au avut ca obiect polite de asigurare care, insumate, coincid cu suma cheltuielilor neacceptate la deducere .

In drept, potrivit art.9 alin.1 din legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit:

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

Si ale art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevad:

“(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.”

Totodata, potrivit art.9(6) lit.c) si art.9(7) lit.t) din Legea nr.414/2002:

“6) Sunt deductibile la calculul profitului impozabil:

c) cheltuielile cu primele de asigurare pentru accidente de muncă, boli profesionale și risc profesional, precum și cheltuielile cu alte prime de asigurare plătite de angajator în numele angajatului, impozabile, potrivit legii, la angajat persoană fizică;[...]

(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

t) cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele corporale și necorporale ale contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate pentru care este autorizat, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care contribuabilul este autorizat.”

Totodata, potrivit art.21(2) lit.c), art.21 (3) lit.k) alin.4 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

c) cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de accidente de muncă, boli profesionale sau riscuri profesionale; [...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

k) cheltuielile cu primele de asigurare private de sănătate, în limita stabilită potrivit legii; [...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

k) cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, conform titlului III;”

De asemenea, potrivit pct.26 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“ 26. Intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, efectuate potrivit Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările ulterioare. Cheltuielile cu primele de asigurare pentru riscul profesional, efectuate potrivit legislației specifice, sunt deductibile la calculul profitului impozabil.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca in vederea determinarii caracterului deductibil al unei cheltuieli la calculul profitului impozabil se impune ca necesara analizarea naturii acesteia.

Pentru cazul in speta, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca documentul justificativ ce a stat la baza acestei cheltuieli este factura fiscala nr....., emisa de SC A SRL.

Din factura fiscala anexata la dosarul cauzei rezulta ca la rubrica *“denumirea produselor sau serviciilor”* este inregistrata mentiunea *“halate dama + inscriptionare”* iar valoarea facturii, fara TVA, este de lei.

Totodata, contestatoarea anexeaza la dosarul cauzei doua facturi fiscale nr..... in valoare de lei si nr..... in valoare de lei , emise de SC A SA, prin care la rubrica *“denumirea produselor sau serviciilor”* sunt inregistrate mentiunile *“carte verde pol.....”*, *“polita nr.....”* si *“polita nr.....”* a caror valori insumate coincid cu cheltuiala neacceptata la deducere.

De asemenea, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuielile cu *“polita de asigurare pe anul 2004”* fara sa analizeze natura politei de asigurare, respectiv daca se refera la asigurari pentru persoane: primele de asigurare pentru asigurarea de accidente de muncă, boli profesionale sau riscuri profesionale, primele de asigurare private de sănătate, cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului sau daca se refera la asigurarea activelor corporale sau necorporale ale societatii .

Nici contestatoarea prin contestatia formulate nu precizeaza natura politei de asigurare, obiectul acesteia astfel incat pe baza documentelor existente la dosar, organul de solutionare este in imposibilitate sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu *“polita de asigurare pe anul 2004”*.

In ceea ce priveste constatarea potrivit careia nu a fost acceptata la deducere cheltuiala cu "polita de asigurare pe anul 2004" pe motiv ca nu este aferenta anului fiscal 2003 nefiind respectate prevederile pct.29 lit.d) din Regulamentul de aplicare a Legii Contabilitatii nr.825/1991, aprobat prin HG nr.704/1993 se retine ca organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere faptul ca factura fiscala a fost emisa in anul 2003 iar potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

"(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

Ca urmare, se va desfiinta decizia de impunere pentru impozitul pe profit aferent acestei cheltuieli, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze documentul/documentele ce au stat la baza inregistrarii in contabilitate a acestei cheltuieli, sa analizeze natura cheltuielii si in functie de cele prezentate in decizie si de cele constatate la reanalizare sa recalculeze impozitul pe profit aferent acesteia, daca este cazul.

Astfel se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

3. Referitor la cheltuiala cu chiria pe luna ianuarie 2004 in suma de lei neacceptata la deducere in baza facturii fiscale nr....., cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra dreptului de deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu chiria aferenta lunii ianuarie 2004, facturata in luna decembrie 2003, in conditiile in care din instrumentarea spetei de catre organul de inspectie fiscala nu rezulta daca s-a analizat contractul de inchiriere in baza caruia a fost emisa factura fiscala.

In fapt, nu a fost acceptata la deducere pe anul 2003 cheltuiala cu chiria pe luna ianuarie 2004, in suma de lei, inregistrata in contul de cheltuieli pe baza facturii fiscale nr....., organul de inspectie fiscala precizand ca aceasta cheltuiala nu este aferenta anului fiscal 2003.

Contestatoarea sustine ca nu au fost respectate prevederile art.12 din Codul de procedura fiscala care reglementeaza principiul bunei-credinte intrucat desi organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibila aceasta cheltuiala pe anul 2003 trebuia sa o considere deductibila pe trim.I 2004, care intra in perioada verificata.

Astfel, desi verificarea a vizat si anul 2004, contravaloarea facturii nr..... nu a fost luata in calcul ca deductibila la stabilirea impozitului pe profit pe trim.I/2004.

In drept, potrivit art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit:

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca in vederea stabilirii caracterului deductibil al cheltuielilor la calculul profitului impozabil trebuie analizate daca sunt aferente veniturilor impozabile.

Referitor la cheltuiala cu chiria pentru luna ianuarie 2004 se retine ca factura a fost emisa la data de 22.12.2003, factura fiscala fiind document justificativ in baza caruia se inregistreaza in contabilitate cheltuielile asa cum se prevede la art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Organele de inspectie nu au analizat daca suma platita cu titlu de chirie este aferenta realizarii de venituri impozabile corespunzatoare perioadei la care se refera documentul justificativ.

La randul sau nici societatea prin contestatia formulata nu precizeaza motivul pentru care a inregistrat pe cheltuieli in luna decembrie 2003 contravaloarea facturii nr..... reprezentand chirie pentru luna ianuarie 2004, ci considera ca daca organele de inspectie fiscala nu au recunoscut ca deductibila cheltuiala cu chiria in anul 2003, erau obligate sa o trateze ca deductibila in trim.I al exercitiului financiar urmat.

Ca urmare, se va desfiinta decizia de impunere pentru impozitul pe profit aferent acestei cheltuieli, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze acest capat de cerere conform celor prezentate in decizie si in functie de cele constatate la reanalizare sa recalculeze impozitul pe profit aferent acestora.

Astfel se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”

4. In ceea ce priveste suma de lei inregistrata pe alte cheltuieli de exploatare si suma de lei inregistrata pe cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor reprezentand amenzi si penalitati in conditiile in care acestea nu au fost analizate in baza legii fiscale ce reglementeaza astfel de cheltuieli iar in ceea ce priveste *“alte cheltuieli nedeductibile”*, prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala nu au analizat natura acestor cheltuieli din punct de vedere fiscal.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere, **pe anul 2003**, cheltuielile cu amenzi si penalitati in suma de lei inregistrate in contul 6581 *“Alte cheltuieli de exploatare”* si suma de lei reprezentand alte cheltuieli nedeductibile inregistrate in contul 6353 *“Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate”* pe motiv ca *“societatea nu a considerat nedeductibile toate sumele inregistrate in aceste conturi”*.

Contestatoarea sustine ca nu poate identifica sumele neacceptate la deducere intrucat din analiza rulajelor conturilor rezulta :

- suma de lei reprezinta rulajul contului 6581 *“Alte cheltuieli de exploatare”* pe anul 2003, nu coincide cu suma de lei avuta in vedere de organele de inspectie fiscala;
- valoarea atribuita contului 6353 *“Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate”* respectiv lei nu coincide cu rulajul acestui cont aferent perioadei analizate si nici cu al contului 4461 *“Alte impozite si varsaminte asimilate”* cu care a intrat in corespondenta.

Ca urmare, contestatoarea sustine ca nu poate deduce rationamentul organului de inspectie fiscala privind neacordarea dreptului de deducere pentru aceste cheltuieli precum si faptul ca aceasta constatare nu a respectat prevederile art.62 alin.2 din OG nr.92/2003, decizia de impunere nefiind motivata pentru aceste sume.

În drept, potrivit art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

Iar la art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, se prevede:

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

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca în vederea stabilirii caracterului deductibil sau nedeductibil al unei cheltuieli este necesară analizarea naturii acesteia în vederea stabilirii dacă a fost efectuată pentru realizarea de venituri impozabile.

Simpla constatare a modului în care a fost evidențiată în contabilitate a cheltuielilor nu poate conduce la stabilirea deductibilității fiscale la calculul impozitului pe profit.

Ca urmare, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală se retine că au considerat că fiind nedeductibile cheltuieli înregistrate în conturile 6581 ” *Alte cheltuieli de exploatare*” reprezentând amenzi și penalități și cheltuieli înregistrate în contul 6353 ” *Cheltuieli cu alte impozite, taxe și varsăminte asimilate*” reprezentând ” *alte cheltuieli nedeductibile*”, fără să precizeze concret natura acestora.

Astfel, în ceea ce privește cheltuielile cu amenzi și penalități în suma de lei înregistrate în contul 6581 ” *Alte cheltuieli de exploatare*”, prin raportul de inspecție fiscală nu se analizează din punct de vedere al legii fiscale, respectiv avându-se în vedere prevederile art.9(7) lit.b) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, potrivit cărora:

“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

b) amenzi, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale. Amenzi, penalități sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor, al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri;”

si ale pct.9.7 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care precizeaza ca:

“ 9.7. [...]”

Majorările, amenzile și penalitățile datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu autorități străine sau persoane nerezidente în România, care potrivit convențiilor de evitare a dublei impuneri sunt tratate ca dobânzi, sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.”

De asemenea, se retine ca, in ceea ce priveste suma de lei inregistrata in contul 6353 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" organele de inspectie fiscala au mentionat in raportul de inspectie fiscala ca reprezentand "alte cheltuieli nedeductibile" fara sa precizeze concret natura acestora in urma analize pe baza documentelor ce au stat la baza inregistrarii in contabilitate.

Aceasta cu atat mai mult cu cat, potrivit OMFP nr.2306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, din functiunea contabila a contului 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate", rezulta:

“Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate datorate bugetului statului sau altor organisme publice.

În debitul contului 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" se înregistrează:

- prorata din taxa pe valoarea adăugată deductibilă devenită nedeductibilă (4426);

- taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă bunurilor și serviciilor folosite în scop personal, predate cu titlu gratuit care depășesc limitele prevăzute de lege, cea aferentă lipsurilor peste normele legale, precum și cea aferentă bunurilor și serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură (4427);

- decontările cu bugetul statului privind impozite, taxe și vărsăminte asimilate, cum sunt: diferențele de preț la gaze și țigeti obținute din producția internă, impozitul pe clădiri și impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, precum și alte impozite și taxe (446);

- datoriile și vărsămintele de efectuat, către alte organisme publice, potrivit legii (447).”

Fata de cele prezentate se retine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat cheltuielile cu amenzile si penalitatile daca acestea se incadreaza in prevederile actelor normative incidente in materie si nu au analizat natura cheltuielilor neacceptate la deducere rezumandu-se la a mentiona "*alte cheltuieli nedeductibile*", singurul temei legal invocat fiind art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002 cu privire la modul de calcul al impozitului pe profit.

In lipsa unor constatari din care sa rezulte natura amenzilor si penalitatilor, respectiv daca acestea au fost platite catre autoritatile romane sau nerezidenti, organul de solutionare nu se poate pronunta asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al acestor cheltuieli.

Ca urmare, se va desfiinta decizia de impunere pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cheltuielile cu amenzile si penalitatile in functie de actele normative in vigoare iar in ce priveste "*alte cheltuieli nedeductibile*" sa analizeze natura acestor cheltuieli in functie de cele precizate in decizie si de prevederile legale incidente materiei fiscale si in functie de cele constatate la reanalizare se va recalcula impozitul pe profit, daca este cazul.

Astfel se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

D. Referitor la cererea de suspendare a executarii pana la solutionarea definitiva a contestatiei, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta materiala de a se investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, prin contestatia formulata, societatea a solicitat suspendarea executarii pana la solutionarea definitiva a contestatiei.

In drept, sunt incidente prevederile art.215 alin.(1) si alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

"(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executarii actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificarile ulterioare. Instanta competenta poate suspenda executarea, daca se depune o cautiune de pâna la 20% din quantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al caror obiect nu este evaluabil în bani, o cautiune de pâna la 2.000 lei.”

Potrivit art.14 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004:

“(1) În cazuri bine justificate si pentru prevenirea unei pagube iminente, o data cu sesizarea, în conditiile art. 7, a autoritatii publice care a emis actul, persoana vatamata poate sa ceara instantei competente sa dispuna suspendarea executarii actului administrativ pâna la pronuntarea instantei de fond.

(2) Instanta va rezolva cererea de suspendare, de urgenta, cu citarea partilor.”

Avand in vedere dispozitiile imperative ale legii, cererea societatii contestatoare de suspendare a executarii Deciziei de impunere intra sub incidenta prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu se poate investi cu solutionarea cererii formulata de S.C D SRL, neavand competenta materiala, aceasta apartinand instantei judecatoresti.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei in temeiul, ale art.133 alin.1 si alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003, pct.11 si 14 din HG nr.44/2004, art.7(1), art.9(1), (6) lit.c), (7) lit.b si t din Legea nr.414/2002, pct.9.7 din HG nr.859/2002, art.19(1), art.21(1), (2) lit.c), (3) lit.k), (4) lit.k) art.24(1), (3) lit.d) (11) din Legea nr.571/2003, pct.26 din HG nr.44/2004, art.4lit.d) si art.11 din Legea nr.15/1994, art.6 din Legea nr.82/1991, republicata, OMFP nr.306/2002, art.215 alin.2 din OG nr.92/2003, republicata, art.14 din Legea nr.554/2004 coroborate cu art.206, art.207 si art.209 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Desfiintarea deciziei de impunere pentru:
-TVA ;

- dobanzi de intarziere aferente TVA ,
- penalitati de intarziere aferente TVA ,
- impozit pe profit ,

urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a incheiat actul atacat, sa reanalizeze cauzele, pe aceeași perioada și pentru aceleși debite și accesorii, în funcție de cele reținute în cuprinsul deciziei, raportat la prevederile legale aplicabile.

2. Constatarea necompetentei materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor de soluționare a cererii de suspendare a executării până la soluționarea contestației.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la comunicare.