

DIRECTIA GENERALA DE ADMINISTRARE A MARILOR  
CONTRIBUABILI  
SERVICIUL DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR

DECIZIA nr. ....din .....2005  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
S.C. X S.A.  
cu sediul in .....  
inregistrata la  
Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili  
sub nr. ....

Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili prin Serviciul de solutionare a Contestatiilor a fost sesizata de catre Directia de Inspectie Fiscala prin adresa nr. ...., asupra contestatiei inregistrata la D.G.A.M.C. sub nr. ...., formulata de S.C. X S.A.

Contestatia a fost depusa inlauntrul celor 30 zile de la data comunicarii titlurilor de creanta, respectiv in termenul prevazut de art.176 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Contestatia vizeaza decizia de impunere nr. .... intocmita de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, transmisa petentei in data de ....., astfel cum rezulta din borderoul postal anexat la dosarul cauzei.

Petenta contesta suma totala de ..... lei reprezentand:  
- ..... lei - taxa pe valoarea adaugata  
- ..... lei - majorari de intarziere / dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata  
- ..... lei - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata

Constatand ca in speta sunt indeplinite conditiile prevazute de art.174, art.176 si art.178 alin.1 lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor, este competenta sa se investeasca in solutionarea contestatiei formulata de S.C. X S.A.

*1.* In data de ..... organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au intocmit decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ....

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, in decizia contestata este evidentiata ca obligatie suplimentara de plata suma de ..... lei, din care:  
- ..... lei - taxa pe valoarea adaugata  
- .....lei - taxa pe valoarea adaugata pro-rata fara drept de deducere  
- .....lei - majorari de intarziere aferente

- ..... lei – dobanzi aferente
- ..... lei – penalitati aferente

Conform celor mentionate in raportul de inspectie fiscala nr..... obiectivul inspectiei fiscale l-a reprezentat verificarea modului de calcul, evidentiere, declarare si virare in cuantumul si la termenele prevazute de lege a impozitelor, taxelor, a fondurilor si contributiilor sociale datorate bugetului general consolidat.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata organele de inspectie fiscala au stabilit:

- ..... lei - taxa pe valoarea adaugata pro-rata fara drept de deducere
- ..... lei - taxa pe valoarea adaugata datorata pentru serviciile contractate de petenta cu prestatori cu sediul sau domiciliul in strainatate aferenta anilor 1999 si 2001
- ..... lei - taxa pe valoarea adaugata aferenta anului 1999
- ..... lei - taxa pe valoarea adaugata aferenta anului 2000
- ..... lei - taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii martie 2002

Pentru neachitarea in termenul legal a obligatiilor fiscale suplimentare reprezentand taxa pe valoarea adaugata organele de inspectie fiscala au calculat accesorii aferente in suma totala de ..... lei, din care asupra diferentei de ..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii martie 2002 contestata au fost calculate ..... lei majorari de intarziere si ..... lei penalitati de intarziere.

Cu privire la diferenta de taxa pe valoarea adaugata stabilita in sarcina petentei, din documentele existente la dosarul cauzei, se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. X S.A. a incheiat cu Y, acordul de subconsultanta nr. ...., obiectul acestuia constand in diverse servicii (servicii normale, servicii suplimentare si servicii logistice), legate de un bun imobil, executate pe teritoriul Romaniei care se supun taxei pe valoarea adaugata conform principiului teritorialitatii impus de prevederile art.4 din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si pct. 3.1. pct. 3.2. din H.G. nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000.

In baza acordului mentionat, S.C. X S.A. a emis factura fiscala nr. .... din 01.03.2002 catre Y, fara ca in cuprinsul acesteia sa fie precizata natura serviciilor prestate.

// Prin contestatia nr. ...., petenta considera ca organul de inspectie fiscala a procedat in mod eronat la colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de ..... lei, aplicata la baza de ..... lei cuprinsa in factura nr. ..../.....03.2002, din urmatoarele motive:

- activitatea desfasurata in temeiul contractului nr. ..../2000 incheiat cu firma franceza Y, este activitate neimpozabila cu taxa pe valoarea adaugata in Romania, potrivit prevederilor cap. 3, art. 4, pct. 3.4. lit. e) si f) din Normele metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000, aprobate prin H.G. nr. 401/2000, activitatea respectiva constand in prestarea de servicii cu un continut specific, de consultanta, iar nu un alt tip de activitate denumita generic "prestari servicii" ;
- serviciile de consultanta prestate in temeiul contractului de subconsultanta nr. ..../2000 au constat in identificarea, prezentarea si argumentarea tehnica pentru Consultant a solutiilor tehnice propuse de Y pentru realizarea obiectivelor programului-Autostrazi de centura, tinand seama de specificul local si standardele tehnice romanesti in domeniu ;

- in cadrul contractului - Acord de subconsultanta - incheiat intre S.C. X S.A. si Y, nu s-au realizat activitati de proiectare, respectiv studiu de fezabilitate si/sau proiect tehnic conform prevederilor legale, lucrari finale pentru bunuri imobile existente in Romania, ci aceasta activitate de subconsultanta prestata de contestatoare a avut rol de indrumare a Consultantului francez in adoptarea solutiei finale de catre acesta din urma, in vederea finantarii pentru realizarea proiectarii si executarii acestor obiective - fapt ce rezulta in mod neechivoc din prevederile Anexei .... - Scopul proiectului - la Acordul de subconsultanta. Petenta mai sustine ca documentatiile de proiectare pentru realizarea autostrazilor de centura ale oraselor ..... si ....., in baza carora se executa lucrarile de constructie, au fost elaborate ulterior de catre alte societati ;

- organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de prevederile pct. 2 I din Decizia nr. 5/2004 a Comisiei fiscale centrale pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la TVA.

Societatea constatoare considera ca nu poate fi luata in considerare constatarea organului de inspectie fiscala referitoare la faptul ca factura fiscala nu detaliza natura serviciilor prestate si contravaloarea acestora, asa cum sunt acestea structurate in contract, intrucat valoarea facturii corespunde cu valoarea "serviciilor normale" (anexa ..... la contract). Astfel, petenta considera ca nu au fost decontate servicii suplimentare sau costuri ale unor servicii logistice.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile petentei si prevederile actelor normative invocate de contestatoare si de organelor de inspectie fiscala in vigoare pe perioada supusa controlului se retin urmatoarele :

S.C. X S.A. este inregistrata la Registrul Comertului sub nr.J ..... si are codul fiscal ..... Societatea este platitoare de taxa pe valoarea adaugata incepand cu .....1993.

Activitatea principala: " ....."

Perioada supusa inspectiei fiscale a cuprins intervalul 01.01.1998 - 31.12.2003.

**In ceea ce priveste suma de ..... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca pentru serviciile prestate pe teritoriul Romaniei pentru un beneficiar persoana juridica straina, societatea contestatoare avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care in factura fiscala emisa nu este inscrisa natura serviciilor prestate.**

In fapt, din documentele existente la dosarul cauzei, se constata ca organul de inspectie fiscala a considerat ca serviciile prestate de catre S.C. X S.A., beneficiarului Y nu sunt servicii cu un continut specific de consultanta, fiind servicii normale legate de un bun imobil din Romania, asa cum rezulta si din anexa ... la acordul de subconsultanta nr. ..../2000, servicii care se supun taxei pe valoarea adaugata conform cap. 3, art. 4 din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si prevederile 3.1. alin. 1 si pct. 3.2. din H.G. nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000.

Ca urmare, organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina petentei o diferenta de taxa pe valoarea adaugata in suma de ..... lei, aferenta serviciilor susmentionate in valoare de ..... lei, facturate catre beneficiarul Y cu factura fiscala nr. ....../01.03.2002.

Din continutul acordului de subconsultanta nr. ....../2000 reiese ca acesta este urmare a incheierii de catre Z cu Y a Acordului de consultanta, numit "Acord principal" avand ca obiect furnizarea de servicii de consultanta pentru **studiul de fezabilitate si proiectare pentru autostrazi de centura**.

Serviciile care trebuiau prestate de catre subconsultant conform acordului nr. ....../2000 sunt enumerate in Anexa ..... acestuia, asa cum se precizeaza si la pct. .... din clauza intitulata "Conditile", document care face parte din acord, si anume:

- Faza 1: elaborarea **studiilor de fezabilitate** pentru constructia a ..... **autostrazi de centura** (...);
- Faza 2: elaborarea **proiectului** detaliat si a documentatiei de licitatie pentru **lucrarile aferente centurilor** (...)

Asa cum rezulta din Anexa ..... a acordului nr. ....../2000, serviciile ce trebuiau prestate de subconsultant, respectiv de catre S.C. X S.A., sunt structurate in : servicii normale, servicii suplimentare si servicii logistice. De asemenea, conform acordului nr. ....../2000, S.C. X S.A. avea si urmatoarele obligatii suplimentare:

- asigurarea imprimarii tuturor desenelor necesare pentru proiect;
- punerea la dispozitia personalului consultantului a urmatoarelor utilitati: birou pentru instalarea echipamentelor furnizate de catre consultant si linie telefonica.

In drept, formularul "factura fiscala - cod 14-4-10/A" din Anexa 1A la H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară si contabilă si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora, prevede urmatoarele rubrici cu privire la serviciile prestate: **denumirea serviciilor prestate, u.m., cantitatea, pret unitar fara taxa pe valoarea adaugata, valoarea, valoarea taxei pe valoarea adaugata**.

Organul de inspectie fiscala a procedat la analiza naturii serviciilor prestate de S.C. X S.A. in baza facturii fiscale nr. ....../01.03.2002, constatand ca petenta nu a detaliat in factura fiscala sus mentionata natura serviciilor prestate si contravaloarea acestora, asa cum sunt structurate in acordul nr. ....../2000 si astfel cum impun si prevederile H.G. nr.831/1997.

In ceea ce priveste serviciile care trebuiau prestate de catre S.C. X S.A. conform anexei ..... la contractul nr. ....../2000, sunt aplicabile prevederile art. 4, Sectiunea a 2-a "Teritorialitatea" din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si prevederile 3.1. alin. 1 si pct. 3.2. din H.G. nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000, care stipuleaza:

**Art. 4 din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata**

"(...)

***Prestările de servicii sunt impozabile în România când locul prestării se consideră a fi în România în conformitate cu criteriile de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonante de urgență.***

**Pct. 3.1. pct. 3.2. din H.G. nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000**

*"Norme:*

*3.1. Locul prestării de servicii este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reședința sa obișnuită, **cu următoarele excepții pentru care locul prestării este:***

*1. **Locul unde sunt situate bunurile de natură imobiliară***

*3.2 (...)*

*Acelasi regim se aplică și închirierii de bunuri imobile, operațiunilor de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor imobile, serviciilor de arhitectură, **proiectare**, de coordonare a lucrărilor de construcții, precum și serviciilor prestate de alți contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată cu activitate în domeniul bunurilor imobile - **studii**, expertize, reparații și alte prestări ale agenților imobiliari."*

Pentru motivele prezentate nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei invocarea de către petenta a prevederilor pct. 2 I din Decizia nr. 5/2004 a Comisiei fiscale centrale pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la TVA, care limitează în mod strict natura serviciilor pentru care nu se colectează taxa pe valoarea adăugată, și anume servicii de consultanță în legătură cu un bun imobil situat în România, însă, așa cum s-a reținut mai sus, petenta nu face dovada prestării unor astfel de servicii de consultanță și, mai mult, obiectivele imediate ale contractului nr. ....../2000 erau elaborarea de către S.C. X S.A. a **studiilor de fezabilitate pentru construcția de autostrăzi de centură** și elaborarea **proiectului detaliat pentru lucrările aferente centurilor:**

*"Până la data de 31 decembrie 2003 serviciile de **consultanță** în legătură cu un bun imobil situat în România, efectuate de un prestator din România către un beneficiar din străinătate, sunt impozabile, respectiv au locul prestării la locul unde beneficiarul își are stabilit sediul activității economice sau, în lipsa acestora, domiciliul ori reședința sa obișnuită."*

Sustinerea petentei conform căreia activitatea desfășurată în temeiul contractului nr. ....../2000 încheiat cu firma franceză Y este activitate neimpozabilă cu taxa pe valoarea adăugată în România, întrucât prestațiile de servicii au un conținut specific de consultanță, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât elaborarea de către S.C. X S.A. a **studiilor de fezabilitate pentru construcția de autostrăzi de centură** și elaborarea **proiectului detaliat pentru lucrările aferente centurilor** ce reprezintă obiectivele imediate ale acordului nr. ....../2000, nu constituie servicii de consultanță în legătură cu un bun imobil situat în România, în spiritul Deciziei nr. 5/2004 a Comisiei fiscale centrale pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la TVA.

Potrivit art.175 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, Republicată.: "*Contestația se formulează în scris și va cuprinde : (...) d) **dovezile pe care se întemeiază;***"

Contrar prevederilor art.175 (1) și art. 182 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, petenta nu a depus documente care să modifice

constatarile organului de inspectie fiscala si din care sa reiasa cele sustinute de catre aceasta.

Pentru aceleasi motive de fapt si de drept invocate mai sus, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici sustinerea petentei conform careia S.C. X S.A. nu a realizat activitati de proiectare, respectiv studiu de fezabilitate si/sau proiect tehnic, precizand ca aceste activitati au fost elaborate ulterior de catre alte societati.

Contrar prevederilor legale, petenta nu aduce documente justificative care sa dovedeasca in ce au constat concret serviciile prestate (studii, devize, note de calcul, etc.) care sa sprijine sustinerea acesteia conform careia in factura fiscala nr. ....../01.03.2002 au fost decontate servicii cu un continut specific de consultanta, ci se limiteaza in a face doar afirmatii conform carora serviciile prestate in temeiul acordului nr. ....../2000 au constat in identificarea, prezentarea si argumentarea tehnica pentru Consultant a solutiilor tehnice propuse de Y pentru realizarea obiectivelor programului-Autostrazi de centura, tinand seama de specificul local si standardele tehnice romanesti in domeniu.

Lipsa documentelor justificative, precum si faptul ca in factura fiscala nr. ....../.....03.2002, petenta s-a limitat in a inscrie activitati de o maxima generalitate, respectiv "prestari servicii", conduc la imposibilitatea probarii serviciilor efectiv prestate.

Avand in vedere motivele de fapt si de de drept invocate mai sus, precum si diveristatea serviciilor ce trebuiau prestate de catre petenta conform acordului nr. ....../2000, faptul ca nu toate serviciile cuprinse in anexa nr. .... la acord sunt cuantificate, se retine ca petenta nu poate proba care din serviciile cuprinse in acordul sus mentionat au fost decontate, motiv pentru care nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei sustinerea petentei conform careia in factura fiscala nr. ....../.....03.2002 nu au fost decontate servicii suplimentare sau costuri ale unor servicii logistice, ci aceasta ar corespunde cu valoarea serviciilor normale (anexa ..... la contract).

Avand in vedere motivele de fapt si de drept retinute mai sus, se retine ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca S.C. X S.A. a emis in mod eronat, in baza acordului nr. ....../2000, factura fiscala nr. ....../....03.2002 catre Y in suma totala de ..... lei, fara a colecta taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru capatul de cerere privind suma de ..... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

**In ceea ce priveste majorarile de intarziere / dobanzile in suma de ..... lei si penalitatile de intarziere in suma de ..... lei, cauza supusa solutionarii este daca petenta datoreaza obligatii de plata accesorii pentru neachitarea in termen a obligatiilor principale asupra carora acestea au fost calculate.**

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .... organele de inspectie fiscala au calculat accesorii aferente obligatiei fiscale suplimentare reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de ..... lei, stabilind in sarcina petentei majorari de

intarziere / dobanzi in suma totala de ..... lei, calculate pentru perioada 26.04.2002-31.08.2004, si penalitati de intarziere in suma de ..... lei, calculate pentru pentru perioada 01.05.2002-31.08.2004.

Avand in vedere cele prezentate, se retine ca petenta avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata in suma de ..... lei aferente sumei de ..... lei cuprinsa in factura fiscala nr. ....../.....03.2002 emisa de S.C. X S.A. catre beneficiar Y.

In drept, in perioada pentru care au fost calculate accesoriile contestate, sunt incidente prevederile O.G. nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare, cu modificarile si completarile ulterioare, O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, cu modificarile si completarile ulterioare, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

O.G. nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare

"Art. 9

*Obligatiile bugetare sunt scadente la termenele prevăzute de reglementările legale."*

"Art. 13

*Pentru achitarea cu întârziere a obligatiilor bugetare, debitorii datorează majorări de întârziere, calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare scadentei obligatiei bugetare si până la data realizării sumei datorate inclusiv, potrivit prevederilor legale în vigoare.*

.....  
*În cazul constatării unor diferente de obligatii bugetare, stabilite de organele competente, majorările de întârziere se calculează de la data scadentei obligatiei bugetare la care s-a stabilit diferenta până la data realizării acesteia inclusiv, prevederile alin. 1 si 2 aplicându-se în mod corespunzător."*

"Art. 13<sup>1</sup>

*Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor venituri bugetare, cu exceptia majorărilor de întârziere, a penalităților si a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună si/sau pentru fiecare fractiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligatia de plată a majorărilor de întârziere si/sau a penalităților."*

Prevederile O.G. nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare, citate mai sus, se regasesc cu unele modificari de forma si la art. 9 alin.(1), art.12, art. 13 alin. (1), art. 14 alin. (1) si art. 167 alin. (1) din O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, cu modificarile si completarile ulterioare, prevederile de art. 102 alin. (1), art. 108 alin. (1), art. 109 alin. (1) si art. 114 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Calculul majorarilor de intarziere / dobanzilor si al penalitatilor de intarziere reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*. Ca urmare a neachitarii in termenul legal a obligatiei de plata principale in suma de ..... lei reprezentand taxa pe valoarea

adaugata, petenta datoreaza accesoriile aferente, si anume majorari de intarziere / dobanzi in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.

Se retine ca petenta nu contesta cota de dobanzi ori de penalitati de intarziere aplicata, data de la care acestea au fost calculate, modul de calcul efectuat de organul de inspectie fiscala, nu aduce in sustinere motive de fapt si de drept si nu argumenteaza in baza caror acte normative sumele in cauza, reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata, datorate si nevirate in termenul legal, nu ar fi datorate bugetului de stat/bugetului general consolidat.

Avand in vedere motivele de fapt si de drept invocate mai sus, precum si faptul ca petenta nu a achitat in termenul legal obligatia de plata reprezentand taxa pe valoarea adaugata, se retine ca organul de inspectie fiscala in mod corect si legal a calculat majorari de intarziere / dobanzi in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei aferente taxei pe valoarea adaugata, neachitata in termenul legal, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 178 alin. (1) lit. b) si art. 185 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, se

#### **DECIDE :**

1. Respingerea ca neintemeiata ca contestatiei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata in termenul legal la Tribunalul Municipiului Bucuresti.

**DIRECTOR EXECUTIV**