

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

DECIZIA NR. / 2008

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. "MD" S.R.L.

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

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa la Directia generala a finantelor publice ... in data de ... asa cum reiese din stampila registraturii, in termenul prevăzut de art. 207 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fata de data de ..., data comunicarii deciziei de impunere nr. ... inscrisa pe aceasta.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206, art. 207 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este legal investita sa solutioneze contestatia formulata S.C. "MD" S.R.L..

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

Societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala nu a luat in considerare "*actele aditionale la contractele de prestari servicii incheiate cu S.C. "n" S.R.L. si S.C. "a" S.R.L. prin care s-a stabilit in fapt obiectul prestatiilor realizate de aceste societati in favoarea S.C. "MD" S.R.L.*".

De asemenea, societatea contestatoare arata ca "*legislatia in vigoare permite ca prin acte aditionale la contractele incheiate intre parti, acestea sa detalieze, sa modifice si chiar sa reevalueze prevederile initiale ale intelegerii stipulate in contracte*" si ca a prezentat organului de inspectie fiscala acte aditionale la contracte si "*studii de caz si planuri de afaceri care in fapt reprezinta prestatia furnizorilor*".

In concluzie, S.C. "MD" S.R.L. contesta decizia de impunere nr. ... si prezinta in sustinere contracte, acte aditionale, facturi grupate pe rapoarte si proiecte emise de furnizorii de servicii.

II. Prin decizia de impunere nr. ... organele de inspectie fiscala din cadrul Direcției generale a finanțelor publice ... au

stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala nr....:

Verificarea a vizat urmatoarele perioade:

- impozit pe profit: 01.01.2006 - 31.12.2007

- taxa pe valoarea adaugata: 01.01.2003 - 30.06.2008

S.C. "MD" S.R.L. este o societate cu capital privat care a avut, anterior cererii de inregistrare mentiuni nr. 41072/05.02.2008, ca principal obiect de activitate editarea de programe, iar ulterior acesteia constructii de cladiri si lucrari de geniu.

I. IMPOZIT PE PROFIT

Verificarea a cuprins perioada 01.01.2006 - 31.12.2007.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca in anul 2007, S.C. "MD" S.R.L. a inregistrat cheltuieli aferente contractului nr. ... incheiat cu S.C. "n" S.R.L. si contractului nr. ... incheiat cu S.C. "a" S.R.L..

Ambele contracte au ca obiect "*comisionare vanzare de teren si intocmirea raportului de evaluare a planului de afaceri pentru cartierul rezidential ca parte integranta*", cu mentiunea ca daca societatea nu reuseste sa vanda terenul in termenul stabilit, contractul devine nul.

Contractele sunt valabile pana la data de 31.12.2008.

De asemenea, societatea contestatoare a prezentat "*acte aditionale incheiate la contractele in vigoare, cu schimbarea obiectului contractului, mentionand ca a efectuat studii de caz, planuri de afaceri, prezentari, etc., fara insa a prezenta studiile efectuate, planurile de afaceri, realizarea obiectului contractului*" pentru care s-au inregistrat cheltuieli.

Totodata, organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada supusa verificarii, S.C. "MD" S.R.L. "*nu a detinut in proprietate nici un teren care sa faca obiectul vreunei tranzactii, obiectul sau de activitate fiind la momentul respectiv editarea de programe*".

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma de ... lei reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal care nu sunt aferente realizarii de venituri, conform art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

Aferent acestor cheltuieli, organul de inspectie fiscala a calculat un impozit pe profit in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei.

II. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Verificarea a vizat perioada 01.01.2003 - 30.06.2008.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. "MD" S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta unor achizitii fara a fi destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile in suma de ... lei in anul 2007 si in suma de ... lei in anul 2008.

Astfel, societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturi emise de furnizori cu care are incheiate

contracte "care nu au legatura cu activitatea desfasurata, nefiind aferente realizarii de operatiuni taxabile".

Avand in vedere prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. "MD" S.R.L. datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei.

III. Luând in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se rețin următoarele:

I. Impozitul pe profit

Verificarea a vizat perioada 01.01.2006 - 31.12.2007.

Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei, Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra deductibilității fiscale a cheltuielilor aferente contractelor nr. ... si nr. ..., in condițiile in care nu s-a făcut dovada prestării efective a serviciilor ce fac obiectul contractelor.

In fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. "MD" S.R.L. a înregistrat in anul 2007 cheltuieli aferente contractului nr. ... incheiat cu S.C. "n" S.R.L. si contractului nr. ... incheiat cu S.C. "a" S.R.L. fara a deține documente care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor contractate.

In drept, art. 21(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede urmatoarele:

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

Incadrarea cheltuielilor cu prestari de servicii este reglementata la art. 21 (4) lit. m) din acelasi act normativ, unde se precizeaza următoarele:

"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte".

Cu privire la acest articol, punctul 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, face următoarele precizări:

"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare:

- contribuabilul trebuie să dovedească **necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate**.

Conform textelor de lege sus invocate, se retine ca legiuitorul a condiționat caracterul deductibil al acestor cheltuieli de prestarea efectivă a serviciilor probata prin documente justificative care sa ateste ca serviciile in cauza sunt necesare pentru activitatea desfasurata de contribuabil.

Analizând în sensul celor de mai sus documentele existente la dosarul cauzei, se retine ca S.C. "MD" S.R.L. a înregistrat în anul 2007 cheltuieli în baza unor facturi emise de S.C. "n" S.R.L. și de S.C. "a" S.R.L. care, la rubrica <<Denumirea produselor sau a serviciilor>> sunt completate cu sintagma "Contravaloare servicii conform contract ...".

Contractul nr. ... încheiat cu S.C. "n" S.R.L. anexat de contestatoare la dosarul cauzei, are ca obiect "comisionare vanzare de teren si intocmirea raportului de evaluare a planului de afaceri pentru cartierul rezidential ca parte integranta" și are ca durata perioada 01.08.2007 - 31.12.2008.

La capitolul "IV. Pretul și modalități de plată" din contractul nr. 1S/01.08.2007, părțile convin următoarele:

"4.1 Comisionul datorat de comitent este de ... euro la cursul din ziua facturării, suma care include tva, acest comision reprezentând 20% din valoarea terenului.

4.2 Plata comisionului se va face cu ordin de plată în contul comisionarului (S.C. "n" S.R.L.), în termen de 180 zile de la vânzarea terenului.

4.3 În cazul în care comisionarul nu reușește să vândă terenul mai sus menționat în termenul stabilit, acest contract devine nul fără a exista nici un fel de obligații financiare din partea vreunei părți".

Asadar, în data de 01.08.2007, S.C. "MD" S.R.L. a angajat comisionarul S.C. "n" S.R.L. în scopul vânzării unui teren, vânzare pentru care, societatea contestatoare achită comisionarului suma de ... euro.

În ceea ce privește contractul nr. ... încheiat cu S.C. "a" S.R.L. în calitate de comisionar, acesta este identic contractului nr. ...,

singura diferenta constand in valoarea comisionului care la acest contract este in cuantum de ... euro.

Fata de obiectul contractului nr. ... si al contractului nr. ...- vanzarea unui teren, se retine ca organul de inspectie fiscala a constatat ca *“societatea nu a detinut in proprietate nici un teren care sa faca obiectul vreunei tranzactii, obiectul sau de activitate fiind la momentul respectiv editarea de programe”*, obiectul de activitate fiind schimbat prin cererea de inscriere mentiuni nr. .../05.02.2008.

Cu alte cuvinte, la data incheierii contractului nr. ... si contractului nr. ..., S.C. "MD" S.R.L. avea ca obiect de activitate editarea de programe si nu detinea in proprietate nici un teren, aspecte asupra carora societatea contestatoare nu aduce nici un argument de natura a modifica constatarile organului de inspectie fiscala.

Prin contestatia formulata, S.C. "MD" S.R.L. aduce in sustinere actele aditionale incheiate la cele doua contracte.

Astfel, societatea prezinta cate un act aditional la fiecare contract, identice, nedatate, si prin care obiectul de activitate se modifica in *“efectuarea de catre comisionar pentru comitent de activitati de studii de caz, studii de fezabilitate, cash flowuri, recomandari scrise pentru achizitia si/sau construirea de cartiere rezidentiale, terenuri, ferme, statii de beton, alte constructii”*, pretul contractelor ramanand *“cel stabilit in contractul original”*.

De asemenea, prin aceste acte aditionale *“durata prezentului contract se prelungeste pana la data de **01.10.2008**”* in conditiile in care contractul nr. ... si contractul nr. ... aveau ca durata perioada 01.08.2007 - 31.12.2008.

Totodata, societatea contestatoare prezinta si actele aditionale incheiate in data de 10.01.2008, identice, prin care se stabilesc urmatoarele modificari la contractul nr. ... si la contractul nr. ...:

- S.C. "MD" S.R.L. isi schimba calitatea de “comitent” avuta initial in contracte si devine **“prestator”** ;

- S.C. "n" S.R.L. si S.C. "a" S.R.L., “comisionari” in cele doua contracte initiale, devin **“beneficiari”**;

- obiectul contractului se modifica in *“servicii de consultanta tehnica ce se vor materializa in studii de caz, planuri de afaceri, cash flowuri, prezentari pentru terti, recomandari sub forma electronica pentru beneficiar sau terti”*;

- durata contractelor se prelungeste pana la data de 31.01.2009;

- pretul contractelor se modifica in sensul ca fiecare contract are valoarea de ... euro, pret ce *“va fi platit pana la data de 31.01.2009 de comun acord de beneficiar catre prestator”*.

Cu alte cuvinte, beneficiarii S.C. "n" S.R.L. si S.C. "a" S.R.L. vor plati pana la data de 31.01.2009 cate ... euro prestatorului S.C.

"MD" S.R.L. pentru serviciile de consultanta tehnica pe care aceasta le presteaza.

In concluzie, se retine ca in perioada supusa verificarii, respectiv 01.01.2006 - 31.12.2007, S.C. "MD" S.R.L. a inregistrat cheltuieli in suma de ... lei in baza facturilor emise de S.C. "n" S.R.L. si S.C. "a" S.R.L., reprezentand contravaloarea comisionului pentru *"vanzare de teren si intocmirea raportului de evaluare a planului de afaceri pentru cartierul rezidential"* si *"activitati de studii de caz, studii de fezabilitate, cash flowuri, recomandari scrise pentru achizitia si/sau construirea de cartiere rezidentiale, terenuri, ferme, statii de beton, alte constructii"*, in conditiile in care societatea nu detinea nici un teren si avea ca obiect de activitate editarea de programe.

De asemenea, se retine ca societatea contestatoare nu a prezentat nici un document din care sa rezulte ca S.C. "n" S.R.L. si S.C. "a" S.R.L. au prestat servicii in favoarea S.C. "MD" S.R.L., servicii necesare in desfasurarea activitatii de editarea de programe in vederea obtinerii de venituri impozabile.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia organul de inspectie fiscala *"a refuzat sa ia in considerare actele aditionale"*, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, pe de o parte, actele aditionale incheiate in data de 10.01.2008 exced perioadei verificate, iar pe de alta parte, actele aditionale fara data au fost avute in vedere de organul de inspectie fiscala, asa cum se mentioneaza la pagina 15 din raportul de inspectie fiscala nr. ... in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata, fara insa a produce efecte fiscale din motivele prezentate anterior.

Mai mult, asa cum s-a aratat anterior, actele aditionale invocate in sustinere nu au relevanta in stabilirea corecta a cheltuielilor inregistrate de societate, intrucat prin aceste acte aditionale S.C. "MD" S.R.L. isi schimba calitatea de beneficiar al unor servicii pentru care inregistreaza cheltuieli in prestator de servicii care ar trebui sa inregistreze venituri din serviciile prestate.

Referitor la enumerarea de catre societatea contestatoare a facturilor ca fiind aferente unor proiecte, aceasta nu este de natura a schimba incadrarea cheltuielilor inregistrate in baza acestor facturi din aceleasi considerente expuse anterior vizand nerespectarea prevederilor art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In aceste conditii, contestația formulata de S.C. "MD" S.R.L. va fi respinsa ca neîntemeiata pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit in suma de ... lei aferent cheltuielilor inregistrate in baza facturilor emise de S.C. "n" S.R.L. si S.C. "a" S.R.L. conform contractului nr. ... si contractului nr.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în suma de ... lei.

II. Taxa pe valoarea adăugată

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei și majorările de întârziere în suma de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța acestui capăt de cerere în condițiile în care contestația nu este motivată.

În fapt, S.C. "MD" S.R.L. contestă "suma de ... lei ca fiind diferența de plată TVA și majorările de întârziere aferente în suma de ... lei".

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, se reține că aceasta este aferentă facturilor emise de S.C. "n" S.R.L. și S.C. "a" S.R.L. conform contractului nr. ... și contractului nr. ... în perioada 2007 - 2008 care au făcut obiectul capitolului Impozit pe profit din prezenta decizie.

Având în vedere faptul că nu s-a făcut dovada prestării efective a serviciilor facturate de S.C. "n" S.R.L. și S.C. "a" S.R.L., în temeiul art. 145 (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia "Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile", organul de inspecție fiscală a stabilit că S.C. "MD" S.R.L. nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă pe facturile emise de S.C. "n" S.R.L. și S.C. "a" S.R.L. întrucât cheltuielile nu au generat venituri și nu au fost efectuate în vederea obținerii de bunuri sau servicii destinate unor operațiuni taxabile.

În drept, art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează următoarele:

"Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii".

De asemenea, la punctul 2.4 din O.P.A.N.A.F. nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, se fac următoarele precizări:

“Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Conform textelor de lege invocate mai sus, se retine ca la întocmirea contestației formulate se impune precizarea motivelor de fapt si de drept si a dovezilor pe care isi întemeiază societatea contestatoare susținerile.

Or, in contestația formulata, S.C. "MD" S.R.L. nu aduce in susținere nici o motivație ci se limitează la a preciza cuantumul taxei pe valoarea adăugata si a majorarilor de intarziere contestate.

Având in vedere ca S.C. "MD" S.R.L. nu aduce in susținere motivele de fapt si de drept si dovezile in baza cărora contesta neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugata aferenta facturilor emise de S.C. "n" S.R.L. si S.C. "a" S.R.L., asa cum prevede legislația in materie, pentru capătul de cerere privitor la taxa pe valoarea adăugata in suma totala de ... lei si majorarile de întârziere in suma de ... lei, contestația va fi respinsa ca nemotivata, in conformitate cu prevederile punctului 12.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat decizia de impunere nr. 428/16.09.2008.

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei si in temeiul art. 21 (1), art. 21 (4) lit. m), art. 145(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, punctul 48 din H.G. nr. 44/2004, art. 205, art. 206, art. 207 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulate de S.C. "MD" S.R.L. pentru suma totala de ... lei reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

2. Respingerea ca nemotivata a contestației formulate de S.C. "MD" S.R.L. pentru suma totala de ... lei reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

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