



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare
a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17

Sector 5, București

Tel : + 021 3199759 interior 2073

Fax : + 021 3368548

e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 241 / 2012

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. SRL din .X.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 906280/15.02.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr. .X./06.02.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/15.02.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, cu sediul în .X., Calea X, nr. X, Județul .X., C.U.I. X, J04/X/1997.

SC .X. SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./05.12.2011 emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./05.12.2011, urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili și privește suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – TVA;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA.

De asemenea, **SC .X. SRL** contesta și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC .X./05.12.2011.

La data depunerii contestației, **SC .X. SRL** cu sediul în .X., Calea .X., nr. X, Județul .X., C.U.I. X, J04/X/1997 figurează la poziția nr. X din OPANAF nr. 3565 din 8 decembrie 2011 pentru modificarea și completarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Decizia privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./05.12.2011 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC .X./05.12.2011 contestate, au fost comunicate societății prin poștă în data de **21.12.2011**, potrivit confirmării de primire aflată la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în data de **20.01.2012**, așa cum reiese din ștampila Registraturii DGAMC, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207, alin. (1) și art. 209, alin. (1), lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL**.

I. Prin contestația formulată **SC .X. SRL** solicită anularea în tot a Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./05.12.2011, emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./05.12.2011 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC .X./05.12.2011, întocmite de DGAMC, în ceea ce privește stabilirea în sarcina societății a unei obligații de plată în suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – TVA;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA.

În motivația contestației, societatea aduce următoarele argumente :

1) Cheltuielile nedeductibile și TVA aferentă achizițiilor de la SC .X.

SRL

Prin decizia de impunere contestată s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare, ca urmare a deducerii de cheltuieli și TVA aferente achizițiilor de la un contribuabil declarat inactiv, astfel :

- impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente impozit pe profit în sumă de .X. lei și penalități în cuantum de .X. lei;
- TVA suplimentară în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei și penalități în cuantum de .X. lei.

SC .X. SRL consideră nejustificate obligațiile fiscale suplimentare și accesoriile calculate de organele de inspecție fiscală pentru următoarele motive:

Societatea a derulat operațiuni cu SC .X. SRL în temeiul contractelor nr. .X./15.04.2008 și nr. .X./02.03.2009, având ca obiect amenajarea de parcări, achitând integral facturile emise de aceasta atât înainte cât și după data de 01.07.2009, SC .X. SRL nenotificând niciodată **SC .X. SRL** cu privire la declararea sa ca fiind inactivă fiscal sau cu privire la deschiderea procedurii insolvenței.

Societatea susține că prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au făcut referire doar la un raport al DGAMC – CSII prin care se arată că furnizorul respectiv ar fi devenit inactiv cu începere de la data de 01.07.2009, acesta fiind în insolvență, cu toate că de referință ar fi trebuit să fie data publicării în Monitorul Oficial a Ordinului Președintelui ANAF.

La data de 01.07.2009, în speță erau în vigoare prevederile art. 3 și 4 din OPANAF nr. 819/2008 cu privire la aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, această dată neputându-se lua în considerare ca dată de la care s-ar produce efectele declarării ca inactiv a agentului economic.

În anul 2010 aceste reglementări au fost modificate, în sensul că declararea ca inactiv produce efecte de la data intrării în vigoare a Ordinului Președintelui ANAF, respectiv în termen de 15 zile de la publicarea acestuia pe site-ul ANAF.

Societatea susține că în Declarația 394 depusă la organele fiscale pentru semestrul II 2009 și semestrul I 2010, s-a declarat corect codul de înregistrare fiscală al furnizorului SC .X. SRL, iar deductibilitatea cheltuielilor a fost verificată și încuviințată de către organele fiscale competente.

Societatea invocă aplicabilitatea în speță a prevederilor art. 134, alin. (4) din Codul fiscal, susținând astfel că raportul juridic contractual este anterior momentului la care s-ar fi declarat inactivitatea fiscală.

De asemenea, societatea susține că simpla intrare în insolvență a furnizorului SC .X. SRL nu reprezintă întreruperea activității societății respective, potrivit dispozițiilor art. 86 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței. Din

evidențele publice ale Tribunalului .X. rezultă că dizolvarea societății SC .X. SRL a intervenit la data de 14.10.2011 și nu la data de 01.07.2009, cum susțin organele de inspecție fiscală.

2) Cheltuielile nedeductibile și TVA aferentă serviciilor de publicitate achiziționate de la diverși prestatori

Prin decizia de impunere contestată s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare, ca urmare a deducerii de cheltuieli și TVA aferente achizițiilor de servicii de publicitate, astfel :

- impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente impozit pe profit în sumă de .X. lei și penalități în cuantum de .X. lei;
- TVA suplimentară în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei și penalități în cuantum de .X. lei.

SC .X. SRL consideră nejustificate obligațiile fiscale suplimentare și accesoriile calculate de organele de inspecție fiscală în acest caz, pentru următoarele motive:

Societatea susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală contractele încheiate cu furnizorii de servicii de publicitate, în perioada supusă inspecției fiscale și consideră că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de publicitate este legată exclusiv de dovada întocmirii unui contract scris, potrivit dispozițiilor art. 21, alin. (2), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu de prezentarea documentelor justificative privind necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor de publicitate.

Mai mult, societatea susține ca aprecierile organelor de inspecție fiscală, în sensul ca respectivele cheltuieli cu publicitatea nu și-ar justifica necesitatea, fata de faptul ca activitatea societatii este reprezentata în mare parte de realizarea lucrarilor de constructie în baza contractelor încheiate cu institutiile publice, sunt lipsite de orice suport legal și au un caracter pur tendentios.

De asemenea, avansarea de catre societate de cheltuieli pentru publicitate în scopul atragerii de parteneri de afaceri aparține strategiei economice interne a societatii, necesitatea și oportunitatea acesteia neputând fi pusă în discuție, atata vreme cât societatea nu depășește plafonul maxim al cheltuielilor deductibile pentru activitatea de publicitate.

Societatea concluzionează că în mod nelegal, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind aplicabil în speță tratamentul fiscal prevăzut de art. 21, alin. (4), lit. m) din Codul fiscal (cheltuieli cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii).

3) Cheltuielile nedeductibile cu montajul și amortizarea instalațiilor eoliene și TVA aferentă achizițiilor de turnuri de monitorizare și montajului acestora

Prin decizia de impunere contestată s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare, ca urmare a deducerii de cheltuieli aferente montajului și amortizării anumitor mijloace fixe (turbine eoliene) și TVA aferentă achizițiilor de turnuri de monitorizare și montajul acestora, astfel :

- impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și penalități în cuantum de .X. lei;
- TVA suplimentară în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei și penalități în cuantum de .X. lei.

SC .X. SRL consideră nejustificate obligațiile fiscale suplimentare și accesoriile calculate de organele de inspecție fiscală în acest caz, pentru următoarele motive:

Achiziția turbinelor eoliene, turnurilor de monitorizare și altor mijloace fixe aferente a fost efectuată de societate în scopul producerii de energie eoliană, încadrându-se în definiția mijloacelor fixe amortizabile prevăzută de art. 24 alin. (2) din Codul fiscal.

După recepția acestor mijloace fixe s-au efectuat probe tehnologice și societatea a pus în funcțiune parțial mijloacele fixe, deducând o cotă de cheltuieli de amortizare. Societatea susține că devin astfel incidente dispozițiile art. 21, alin. (3), lit. i) coroborate cu cele ale art. 24, alin. (3) lit. b), d) și ale art. 24 alin. (14) din Codul fiscal.

Față de aceste dispoziții legale, societatea a încadrat în categoria cheltuielilor deductibile, cheltuielile înregistrate cu amortizarea turbinelor eoliene, acestea fiind achiziționate în scopul producerii de energie eoliană, iar turnurile de monitorizare sunt mijloace fixe achiziționate în scopul măririi potențialului economic al turbinelor eoliene, fiind de natura unor investiții la mijloacele fixe existente, menite să îmbunătățească parametrii tehnici de funcționare.

Ulterior, societatea a decis vânzarea acestor mijloace fixe la SC .X. SRL .X., societate care urma să preia mijloacele fixe și toate lucrările pregătitoare producerii de energie eoliană. Vânzarea acestor mijloace fixe s-a realizat potrivit dispozițiilor art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, respectiv la valoarea mijloacelor fixe rămasă în gestiune după deducerea amortizării.

Deducerea TVA a fost efectuată conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4) Debite temporare de impozit pe profit aferente avansurilor/investițiilor și dobânzilor facturate de furnizori, înregistrate de societate în conturi de cheltuieli și debite temporare de TVA aferente unor facturi ulterior stornate

a) Prin decizia de impunere contestată s-au stabilit în sarcina societății obligația de plată a impozitului pe profit suplimentar precum și un debit temporar de impozit pe profit, ca urmare a stabilirii de diferențe temporare de cheltuieli nedeductibile, provenite din înregistrarea eronată în conturile de cheltuieli a unor avansuri/investiții și din dobânzi aferente unor facturi ulterior stornate, înregistrate în conturile de cheltuieli, față de care s-au stabilit obligații fiscale accesorii de la data înregistrării cheltuielilor și până la regularizarea sau stornarea acestora, astfel :

- impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit temporar în sumă de .X. lei;
- penalități aferente impozitului pe profit temporar în cuantum de .X. lei.

b) Prin decizia de impunere contestată s-au stabilit în sarcina societății debite temporare de TVA aferente facturilor fiscale emise de SC .X. SRL, care ulterior au fost stornate, dar față de care s-au calculat obligații fiscale accesorii, astfel:

- majorări de întârziere datorate pentru debite temporare de TVA în cuantum de .X. lei.

SC .X. SRL consideră nejustificate obligațiile fiscale suplimentare și accesoriile calculate de organele de inspecție fiscală în acest caz, pentru următoarele motive:

a) Societatea susține că a procedat potrivit prevederilor OMFP nr. 1752/2005 și OMFP nr. 3055/2009, în sensul că operațiunile înregistrate eronat au fost corectate în contabilitate la data constatării acestora, nefiind justificată stabilirea de către organele de inspecție fiscală de impozit suplimentar pe profit și accesorii aferente.

Totodată, în opinia societății, stabilirea de accesorii aferente debitelor temporare de impozit pe profit, de la data înregistrării eronate în contabilitate a cheltuielilor și până la data regularizării, respectiv stornării acestora, contravine dispozițiilor pct. 63 din OMFP nr. 1752/2005.

b) Referitor la stornarea facturilor emise de SC .X. SRL, această operațiune a fost efectuată în urma încheierii între cele două părți a Minutei din 24.12.2008, prin care s-a stabilit suportarea costurilor finanțării aferente execuției Contractului nr. .X./X./24.08.2007 de către **SC .X. SRL**, susținerea financiară a

execuției lucrărilor contractate revenind în sarcina executantului, respectiv a Asocierii formată din **SC .X. SRL**, SC .X. SRL și SC .X. SA.

Societatea susține că nu există nicio prevedere în Contractul nr. .X./X./24.08.2007 încheiat între asocierea mai sus citată și .X. SA din care să rezulte că execuția lucrărilor ori susținerea financiară a execuției lucrărilor ar reveni exclusiv în sarcina **SC .X. SRL**.

De asemenea, societatea susține că oferta indicativă de finanțare emisă de .X. Bank anterior datei încheierii contractului de execuție lucrări, nu avea decât rolul de a atesta beneficiarului că există posibilitatea reală a obținerii resurselor financiare pentru susținerea execuției lucrărilor de către Asocierie, așa cum prevăd dispozițiile contractuale, **SC .X. SRL** având calitatea de lider al Asocierii. Cu toate acestea, o simplă ofertă de finanțare nu ar putea conduce la concluzia că **SC .X. SRL** i-ar reveni exclusiv, încă de la data semnării contractului, obligația finanțării respectivelor lucrări. În realitate, repartizarea către unul dintre membrii Asocierii a obligației de finanțare a lucrărilor obiect al contractului de achiziție publică s-a realizat în cadrul raporturilor juridice stabilite prin contractul de asociere, încheiat în scopul participării la procedura de achiziție publică.

Minuta din 24.12.2008 încheiată între **SC .X. SRL** și SC .X. SRL nu poate modifica Contractul de execuție lucrări nr. .X./X./24.08.2007, însă reprezintă o completare a dispozițiilor ce reglementau raporturile juridice dintre membrii asocierii în participațiune cu privire la suportarea costurilor finanțării lucrărilor.

Acest act a determinat stornarea respectivelor facturi de către SC .X. SRL, având în vedere că respectivele cheltuieli de finanțare urmau a fi suportate de către **SC .X. SRL**.

5) Debite temporare privind impozitul pe profit și de TVA aferente situațiilor de lucrări construcții contractate

Prin decizia de impunere contestată s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale accesorii, pe considerentul nefacturării în termen legal a situațiilor de lucrări construcții contractate, astfel:

- Majorări de întârziere datorate pentru debite temporare privind impozitul pe profit, în cuantum de .X. lei;
- Majorări de întârziere datorate pentru debite temporare privind TVA, în cuantum de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea nu a respectat dispozițiile legale privind exigibilitatea TVA și termenul de întocmire a facturilor privind contravaloarea lucrărilor executate în cazul anumitor contracte de execuție

lucrări, rezultând astfel debite temporare privind impozitul pe profit și TVA și majorări de întârziere aferente acestora.

Organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea obligației privind întocmirea facturilor și a înregistrării veniturilor și a TVA colectată, în ce privește lucrările executate, au avut în vedere “data efectuării lucrărilor înscrisă în situațiile de lucrări, care poartă ștampila și semnătura beneficiarului sau data acceptării situațiilor de lucrări de către autoritatea beneficiară”.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au avut în vedere ca dată a acceptării situațiilor de lucrări ca fiind data de primire a situațiilor de lucrări de către .X., respectiv data înregistrării acestora de către societate la direcțiile regionale.

SC .X. SRL consideră neîntemeiate aprecierile organelor de inspecție fiscală, având în vedere următoarele motive:

Societatea, invocând prevederile art. 134¹, alin. (4) și art. 155, alin. (1) din Codul fiscal, susține că momentul la care sunt considerate a fi efectuate din punct de vedere fiscal lucrările de construcție, este acela al acceptării situațiilor de lucrări de către beneficiar.

Societatea susține că în toate contractele verificate de către organele de inspecție fiscală, calitatea de beneficiar o are .X. SA – .X..

Direcțiile Regionale de Drumuri și Poduri înființate în subordinea .X. SA sunt entități fără personalitate juridică, ce nu pot încheia acte juridice în nume propriu, acestea funcționând pe bază de mandat emis de .X. SA. În toate contractele, beneficiar al acestora este .X. SA și nu direcțiile sale fără personalitate juridică.

Astfel, pe cale de consecință, societatea susține că în mod eronat, organele de inspecție fiscală au interpretat data înregistrării la .X. a situațiilor de lucrări ca reprezentând acceptarea de către beneficiar a acestor documente, pentru motivul că această entitate, respectiv Direcția Regională nu este beneficiarul lucrărilor de construcție executate de **SC .X. SRL**.

Societatea susține că, pe de altă parte, data depunerii situațiilor de lucrări nu reprezintă și acceptarea lor de către beneficiar. Acceptarea de către beneficiar, respectiv de către .X. SA, urma să aibă loc ulterior momentului depunerii situațiilor de lucrări, după o procedură internă a beneficiarului și care nu putea avea loc mai devreme de termenele stabilite prin contracte, dar care au fost de cele mai multe ori nerespectate de beneficiar.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au probat, nu au dovedit că data depunerii situațiilor de lucrări spre acceptare reprezintă data acceptării, ci dimpotrivă, societatea a dovedit faptul că data depunerii nu reprezintă și data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.

Astfel, potrivit Contractului nr. X/09.01.2004 încheiat între **SC .X. SRL** și .X. SA prin .X. .X., societatea susține că acceptarea situației de lucrări devine dublu condiționată – pe de-o parte de existența vizelor de certificare din partea SDN și a confirmării .X., iar pe de altă parte de includerea în bugetul de venituri și cheltuieli al autorității contractante și de alocarea efectivă a resurselor financiare corespunzătoare contravalorii situației de lucrări.

În fapt, acceptarea situațiilor de lucrări de către beneficiar a coincis în cazul lucrărilor executate în temeiul acestui contract chiar cu data emiterii facturii, motivat tocmai de faptul că autoritatea contractantă trebuia să aibă resursele financiare pentru plata lucrărilor anterior acceptării situației definitive de plăți.

Potrivit Contractului nr. .X./30.10.2008 încheiat între **SC .X. SRL** și Consiliul Județean .X., societatea susține că acceptarea situației de lucrări poate interveni, contractual, într-un interval situate între 28-56 de zile de la momentul depunerii, în situația optimistă a respectării de către achizitor a propriilor obligații.

Potrivit dispozițiilor comune ale contractelor nr. X, nr. X, nr. X și nr. X încheiate în data de 27.02.2009, contractele nr. X, nr. X și nr. X încheiate în data de 11.11.2008 între **SC .X. SRL** și .X. SA prin .X. Iași, executantul este obligat să întocmească situația lunară de lucrări și să o înainteze beneficiarului pentru verificare potrivit notei comune.

Potrivit Notei comune, anexă la contractele de mai sus, situația de lucrări întocmită de către executant este însoțită în mod obligatoriu de anumite documente primare – centralizatorul lucrărilor executate, borderoul rapoartelor zilnice și raportul de lucru, fiecare dintre aceste documente necesitând aprobarea separată a SDN.

Astfel, data înregistrării situațiilor de lucrări la .X. nu poate echivala cu data acceptării acestora, având în vedere că între cele două momente se interpune întocmirea și aprobarea altor documente primare ce stau la baza emiterii facturii, iar depunerea de către **SC .X. SRL** a situațiilor de lucrări la registratura uneia dintre direcțiile regionale din subordinea beneficiarului .X. SA nu poate echivala cu acceptarea implicită a acestora de către beneficiar.

În opinia societății, organele de inspecție fiscală în mod eronat au luat în considerare data depunerii la registratura direcțiilor județene ca fiind cea a acceptării situațiilor de lucrări și au calculat obligații fiscale accesorii pentru nefacturarea la timp a situațiilor de lucrări.

6) TVA aferentă facturilor de leasing emise de X SA și .X. Leasing SA

Prin decizia de impunere contestată s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale principale suplimentare precum și obligații fiscale accesorii, pe considerentul nedeductibilității TVA aferentă anumitor facturi emise de societăți de leasing, astfel :

- TVA suplimentară în sumă de .X. lei;

- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei și penalități în cuantum de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că în mod nelegal **SC .X. SRL** a dedus TVA aferentă facturilor fiscale emise de două societăți de leasing, întrucât activele în regim de leasing au fost transferate ca urmare a divizării **SC .X. SRL** către societatea **SC .X. SRL**.

Societatea consideră aprecierile organelor de inspecție fiscală ca fiind neîntemeiate, având în vedere următoarele motive:

Ca urmare a operațiunii de divizare la care a fost supusă **SC .X. SRL**, o parte a patrimoniului său a fost transmis către **SC .X. SRL**, inclusiv drepturile și obligațiile aferente anumitor contracte de leasing:

- contractele de leasing nr. .X./23.02.2004 încheiate cu .X. Leasing SA;
- contractele de leasing nr. .X./02.02.2004, nr. .X./16.02.2004, nr. .X./26.03.2004, nr. .X./18.03.2004, nr. .X./18.03.2004, nr. .X./18.05.2004, nr. .X./18.10.2004 încheiate cu .X. Leasing SA.

Față de refuzul societăților finanțatoare de a opera în respectivele contracte modificările cu privire la noul utilizator și pentru a nu se supune riscului rezilierii contractelor, între **SC .X. SRL** și **SC .X. SRL** a fost încheiată o convenție în temeiul căreia **SC .X. SRL** a achitat integral contravaloarea facturilor emise de societățile de leasing.

În fapt, **SC .X. SRL** a plătit efectiv ratele de leasing, în temeiul facturilor emise de societățile finanțatoare pe numele său, chiar dacă prestarea serviciului (folosința utilajelor obiect al contractelor de leasing) s-a realizat de **SC .X. SRL**, careia i s-a transferat o parte din patrimoniul societății prin divizare.

Societatea susține că transmiterea contractelor de leasing prin efectul divizării nu schimbă natura acestor operațiuni de prestări servicii, în sensul prevederilor art. 129, alin. (3) din Codul fiscal și ale pct. 7, alin. (3) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal și în plus, în operațiunea realizată, societatea a acționat pe baze contractuale, în nume propriu dar în contul unei alte persoane impozabile, situație în care reglementările fiscale recunosc deductibilitatea taxei și este asemănătoare cu mecanismul unui contract de comision/contract de mandat.

SC .X. SRL invocă faptul că, prevederile Codului fiscal tratează diferit din punct de vedere al TVA operațiunile comerciale de mandat și comision, în funcție de forma de reprezentare a comisionarului, respectiv în numele persoanei pe seama căreia acționează sau în nume propriu și, mai mult, aplică acest tratament denumit generic "structură de comisionar" și în alte cazuri în care nu s-a încheiat un contract de intermediere sau de comision.

De asemenea, societatea susține că, după transferul contractelor de leasing prin efectul divizării, aceasta a continuat să efectueze plățile facturilor emise de societățile finanțatoare, în nume propriu, dar cu scopul ca prestarea de servicii (asigurarea folosinței asupra obiectului leasingului) să se realizeze în beneficiul SC .X. SRL, acest fapt echivalând cu o tranzacție impozabilă distinct, în directă legătură cu activitatea economică a societății și în cadrul căreia s-a colectat TVA, societatea având astfel dreptul de deducere potrivit art. 145, alin. (2) din Codul fiscal.

Referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./05.12.2011, societatea susține ca aceasta nu precizează care au fost constatările organelor fiscale în legătură cu respectivele obligații fiscale și ce anume s-a stabilit în legătură cu aceste obligații fiscale, respectiv dacă există sau nu diferențe de plată și ca acest act administrativ fiscal trebuie să se supună cerințelor de conținut prevăzute de art. 43 alin. (2). Astfel, contestatara apreciază că Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./05.12.2011 este lipsită de obiect, impunându-se anularea acesteia, potrivit dispozițiilor art. 46 din Codul de procedură fiscală.

În concluzie, **SC .X. SRL** solicită admiterea contestației și anularea în tot a actelor administrative contestate.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit în sarcina SC .X. SRL prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./05.12.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./05.12.2011, obligații fiscale în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – TVA;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./05.12.2011, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale a fost cuprinsă între: 01.01.2006 - 31.12.2010.

IMPOZIT PE PROFIT

1) Cheltuieli nedeductibile aferente achizițiilor de la SC .X. SRL - societate în insolvență din 01.07.2009

În perioada iulie 2009 - aprilie 2010 SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi fiscale emise de SC .X. SRL .X. reprezentând achiziții de servicii respectiv amenajări de parcuri.

Conform raportului privind informațiile din declarațiile 394 transmis de DGAMC-CSII cu adresa nr. .X./13.07.2011 pentru perioada supusă inspecției fiscale, a rezultat că SC .X. SRL a derulat operațiuni cu SC .X. SRL .X., CUI .X., contribuabil declarat inactiv începând cu data de 01.07.2009.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art 94, alin (3), lit c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au solicitat reprezentantului societății explicații cu privire la acordarea deductibilității cheltuielilor cu prestațiile de servicii, din răspunsul formulat de reprezentantul societății rezultând că : " SC .X. SRL, în mod culpabil, nu a notificat subscrișa societate cu privire la declararea sa că fiind inactivă fiscal și a continuat să emită facturi și după data de 01.07.2009, pe care societatea noastră cu bună credință, le-a achitat integral."

Având în vedere prevederile art. 11, alin. (12) și art. 21, alin. (4), lit r) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că unitatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei aferente achizițiilor de servicii de la SC .X. SRL din perioada iulie 2009 - aprilie 2010 și au procedat la stabilirea de impozit pe profit suplimentar în sumă totală de .X. lei.

Pentru diferența suplimentară stabilită în urma inspecției fiscale în sumă de .X. lei, s-au calculat majorări/dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei, după cum urmează:

* .X. lei majorări de întârziere în baza prevederilor art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) și alin. (7) din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

* .X. lei penalitate 15% în baza prevederilor art. 120¹, alin. (1) și art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2) Cheltuielile nedeductibile cu serviciile de publicitate achiziționate de la diversi prestatori

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a înregistrat cheltuieli în sumă totală de .X. lei reprezentând servicii de publicitate conform contractelor de publicitate încheiate între SC .X. SRL și diversi furnizori, societatea nedetinand documente și acte care să ateste realizarea serviciilor de publicitate achiziționate.

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 94, alin. (3), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au solicitat reprezentantului societatii explicatii cu privire la documente din care sa rezulte realizarea serviciilor de publicitate de catre prestator si sa justifice necesitatea prestarii acestora in scopul activitatii desfasurate.

In raspunsul formulat, reprezentantul unitatii afirma ca organele de control se afla "in eroare" atunci cand solicita societatii documente si acte care sa justifice realitatea si necesitatea prestarii serviciilor de publicitate in scopul activitatii desfasurate. De asemenea, reprezentantul societatii afirma si ca „norma legala ... nu instituie obligatia demonstrarii vreunei necesitati a cheltuielilor de publicitate, ci doar leaga deductibilitatea acestora de dovada intocmirii unui contract scris, obiectivele contractelor fiind realizate”.

Conform prevederilor art. 21, alin. (2), lit d) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare și art 21, alin. (4), lit. m) din acelasi act normativ, coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca deductibilitatea serviciilor este legata de realizarea serviciilor si necesitatea acestora, dovedită cu documente justificative. Activitatea desfasurata de societate in perioada verificata consta in lucrari de constructii de drumuri si autostrazi, de intretinere a acestora avand la baza contracte incheiate cu .X. - institutie cu capital de stat si cu alte institutii publice (Consilii Judetene).

Astfel, in baza prevederilor legale mai sus citate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor in suma de .X. lei pentru serviciile de publicitate achizitionate de la diversi prestatori pentru care nu s-a facut dovada efectuarii serviciilor prevazute in contract si nici nu a fost justificata necesitatea prestarii lor prin specificul activitatii desfasurate de SC .X. SRL.

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata in suma de .X. lei, au fost calculate accesorii in suma totala de .X. lei, reprezentand:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata;
- penalitati 15% in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

3) Cheltuielile nedeductibile cu montajul si amortizarea mijloacelor fixe ce nu sunt utilizate in societate

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna octombrie 2007 SC .X. SRL a achizitionat doua turbine eoliene in valoare totala de .X. lei ce au fost vandute in luna noiembrie 2008 catre SC .X. SRL .X..

Din documentele prezentate a rezultat ca in perioada verificata SC .X. SRL nu a pus in functiune aceste turbine, nu a inregistrat productie de energie eoliana respectiv venituri din aceasta activitate. In perioada noiembrie 2007 - octombrie 2008 a fost calculata amortizarea acestora in valoare totala de .X. lei (.X. lei/luna).

De asemenea s-a constatat ca societatea a achizitionat turnuri de monitorizare a potentialului eolian de la SC .X. SRL in baza urmatoarelor facturi fiscale:

- nr. .X./22.01.2008 in valoare totala de .X. lei (mijloc fix in suma de .X. lei si TVA de .X. lei);
 - nr. .X./22.02.2008 (mijloace fixe in suma de .X. lei si TVA de .X. lei);
 - nr. .X./22.02.2008 (mijloace fixe in suma de .X. lei si TVA de .X. lei);
- pentru care a fost calculata amortizare in suma totala de .X. lei (2008 = .X. lei, 2009 = .X. lei si 2010 = .X. lei).

Montajul turnurilor si turbinelor a fost inregistrat in contabilitatea societatii in baza urmatoarelor facturi fiscale:

- nr. .X./22.01.2008 emisa de SC .X. in valoare totala de .X. lei (cheltuieli in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei) reprezentand montaj turnuri de monitorizare;
- nr. .X./03.07.2008 emisa de SC .X. SRL in valoare totala de .X. lei (cheltuieli in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei) reprezentand montaj turn;
- nr. .X./08.09.2008 emisa de SC .X. SRL in valoare totala de .X. lei (cheltuieli in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei) reprezentand montaj turn;
- nr. .X./22.09.2008 emisa de SC .X. in valoare totala de .X. lei (cheltuieli in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei) reprezentand montaj turbina eoliana.

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 94, alin (3), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au solicitat reprezentantului societatii explicatii cu privire la justificarea deductibilitatii cheltuielilor inregistrate cu amortizarea turbinelor si turnurilor cat si cu montajul acestora in suma totala de .X. lei, in conformitate cu prevederile art. 21, alin. (1) si art. 24, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In raspunsul formulat de reprezentantii legali ai societatii, se precizeaza ca „achizitia turbinelor eoliene, turnurilor de monitorizare si a altor mijloace fixe aferente mentionate in nota explicativa, a fost efectuata in scopul producerii de energie eoliana. Dupa achizitia acestor mijloace fixe (receptie) s-au efectuat probe tehnologice care fac parte din procesul normal de productie, motiv pentru care s-au inregistrat amortizari, urmand ca dupa perioada de probe tehnologice sa produca energie eoliana (...)

Nu se poate considera vanzarea mijloacelor fixe ca o marfa, astfel, prin operatiunile efectuate obligatiile de plata la bugetul statului nu au fost diminuate din urmatoarele motive: scaderea din gestiune a fost facuta la valoarea ramasa; cheltuielile inregistrate au fost efectuate in vederea realizarii de venituri".

Organele de inspectie fiscala au considerat, conform prevederilor pct. 54, alin. (1) si pct. 92, alin. (1) si (2) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si art. 24 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, costul lucrarilor de montaj ca fiind recunoscute drept o componenta a activului si nu drept cheltuieli la data in care au fost efectuate.

Atat din documentele prezentate de societate, cat si din nota explicativa data de reprezentantul societății nu rezulta functionarea instalatiilor in cadrul SC .X. SRL .X., respectiv punerea in functiune si inregistrarea productiei de energie eoliana, pentru ca aceste imobilizari sa fie recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii.

Mai mult, in perioada verificata, conform registrului de mijloace fixe, turnurile de monitorizare a potentialului eolian se afla in patrimoniul SC .X. SRL, astfel ca justificarea data de societate cu privire la vanzarea acestora catre SC .X. SRL nu se justifica.

Astfel, in baza prevederilor art 21, alin. (1), art. 24, alin. (2), art. 24 alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 54, alin. (1) si pct. 92, alin. (1) si (2) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor inregistrate in suma de .X. lei reprezentand amortizarea turbinelor si turnurilor de monitorizare a energiei eoliene cat si cu montajul acestora.

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata in suma de .X. lei, au fost calculate accesorii in suma totala de .X. lei, reprezentand:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata;
- penalitati 15% in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

4) Avansuri/ investitii si dobanzi facturate de furnizori, inregistrate de societate in conturi de cheltuieli, stabilite de organele de inspectie fiscala drept cheltuieli nedeductibile fiscal

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata SC .X. SRL a inregistrat o serie de facturi reprezentand avansuri/ investitii facturate de furnizori care au fost contabilizate eronat in cheltuielile societatii la data facturilor prin consemnarea lor in contul "628-Alte cheltuieli de exploatare". Cheltuielile inregistrate eronat au fost partial stornate in alte intervale de timp.

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 94, alin (3), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au solicitat reprezentantului societatii explicatii cu privire la justificarea inregistrarii avansurilor/investitiilor facturate de furnizori in contul 628 in conditiile in care art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile OMFP nr. 1752/2005, respectiv O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene consemneaza obligativitatea inregistrarii avansurilor acordate furnizorilor in contul 409 "Furnizori-debitori", respectiv a mijloacelor fixe in contul 213 "Aparate si instalatii".

Prin raspunsul dat, reprezentantul SC .X. SRL precizeaza ca „operatiunile inregistrate eronat se corecteaza in contabilitate la data constatarii acestora. Societatea a efectuat aceste corectii conform legislatiei in vigoare".

Fata de raspunsul dat de reprezentantul societatii, la inspectia fiscala s-a constatat ca din suma de .X. lei cheltuieli reprezentand avansuri/investitii contabilizate in cheltuielile societatii, la data facturilor, in perioada verificata au fost corectate cheltuieli in suma de .X. lei, cu o diferenta in suma de .X. lei.

Drept urmare, in baza prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile O.M.F.P. nr. 1752/2005 respectiv O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea de diferente temporare de cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal a cheltuielilor in suma totala de .X. lei reprezentand avansuri/investitii inregistrate pe cheltuieli pana la momentul regularizarii lor, cat si la stabilirea cheltuielilor nedeductibile in suma de .X. lei reprezentand avansuri inregistrate eronat in conturi de cheltuieli.

De asemenea, in perioada verificata SC .X. SRL a inregistrat cheltuieli (in contul 628) reprezentand dobanzi in baza facturilor emise de SC .X. SRL nr. .X./30.05.2008 in suma de .X. lei, respectiv nr. .X./11.09.2008 in suma de .X. lei, stornate ulterior prin facturile .X./24.12.2008 respectiv .X./ 24.12.2008. In justificarea acestora, societatea a prezentat la control contractul nr. .X./X. din 24.08.2007 incheiat intre .X. .X. si asocierea formata de SC .X. SRL, SC .X. SRL si SC .X. SA. Din continutul acestuia rezulta urmatoarele:

- conform pct. 10.1 alin. (2): „Executantul va executa lucrarile in sistem de finantare "credit-furnizor"”.

Creditul furnizor se asigura de catre executant si consta in sustinerea financiara de catre acesta a executiei lucrarilor printr-un contract de imprumut incheiat cu o banca finantatoare, contract de imprumut ce se anexeaza in copie la prezentul”.

- conform pct. 15.6: „Plata ratei si a dobanzii de finantare catre banca finantatoare cade in sarcina si este raspunderea exclusiva a executantului”.

Conform documentului prezentat la control – „Oferta indicativa de finantare pentru SC .X. SRL” din data de 17.04.2008 incheiata cu .X. X SA a rezultat ca in cazul de fata SC .X. SRL este societatea care are calitatea de „imprumutat”.

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 94, alin (3), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au solicitat reprezentantului societatii explicatii cu privire la justificarea deductibilitatii cheltuielilor sub forma acestor dobanzi, in conditiile in care contractul incheiat intre .X. .X. si asocierea formata de SC .X. SRL, SC .X. SRL si SC .X. SA prevede plata ratei si a dobanzii de finantare catre banca finantatoare de catre executant - in cazul de fata SC .X. SRL, contrar art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin raspunsul dat de reprezentantul SC .X. SRL se precizeaza ca „operatiunea de stornare a facturilor emise de SC .X. SRL a fost efectuata in urma incheierii unei minute intre cele doua parti”.

Din documentul prezentat „Minuta” incheiata in data de 24.12.2008 intre SC .X. SRL si SC .X. SRL rezulta ca cele doua parti au hotarat: „Costurile finantarii aferente executiei ce fac obiectul Contractului nr. .X./X./24.08.2007 sunt suportate de SC .X. SRL.”

Din documentele prezentate organelor de inspectie fiscala rezulta ca in conformitate cu prevederile contractuale, SC .X. SRL a asigurat finantarea lucrarilor printr-un Contract de imprumut cu banca finantatoare, societate ce factureaza valoarea lucrarilor catre beneficiarul final, la o valoare ce a inclus si cuantumul dobanzii. Astfel, facturarea de catre SC .X. SRL a lucrarilor efectuate la o valoare ce include si costul finantarii acestora este nejustificata, intrucat inca de la data semnarii contractului de executie se cunostea cine asigura finantarea lucrarilor si cine va factura catre beneficiarul final acest cost, respectiv SC .X. SRL. Minuta incheiata intre SC .X. SRL si SC .X. SRL nu schimba prevederile contractului initial.

Drept urmare, in baza prevederilor art. 21, alin. (4), lit m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la inspectia fiscala s-a procedat la stabilirea de diferente temporare de cheltuieli nedeductibile

din punct de vedere fiscal in suma totala de .X. lei reprezentand dobanzi inregistrate pe cheltuiala pana la momentul regularizarii lor.

In concluzie, in perioada verificata, profitul impozabil stabilit suplimentar in suma totala de .X. lei si profitul impozabil stabilit temporar de la data inregistrarii cheltuielilor pana la data stornarii acestora in suma de .X. lei (.X. lei - avansuri/investitii + .X. lei - dobanzi), conform art. 17 din Legea nr. 571/2003 a condus la stabilirea de impozit pe profit suplimentar in suma totala de .X. lei si la stabilirea temporara de impozit pe profit suplimentar de .X. lei.

Pentru diferentele suplimentare stabilite in urma inspectiei fiscale s-au calculat majorari/dobanzi si penalitati de intarziere in valoare totala de .X. lei, din care:

- .X. lei majorari de intarziere calculate pana la data de 31.10.2011 in baza prevederilor art. 119, alin.(1), art. 120, alin. (1) si alin. (7) din OG nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.
- .X. lei penalitate 15% in baza prevederilor art. 120¹, alin. (1) si art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

5) Debite temporare aferente situatiilor de lucrari de constructii contractate de SC .X. SRL

Organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea modului de facturare a situatiilor de lucrari emise de unitate in perioada 2006-2010 aferente lucrarilor de constructii contractate de SC .X. SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat cazuri in care, desi situatiile aferente lucrarilor efectuate erau acceptate de beneficiar, veniturile nu erau inregistrate la data acestora, conform prevederilor art. 215, alin. (1) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene potrivit carora: „Veniturile din prestari de servicii se inregistreaza in contabilitate pe masura efectuarii acestora”.

Din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, respectiv facturi fiscale, situatii de lucrari si contracte de executie, a rezultat ca facturile fiscale prezentate au fost intocmite fara a se respecta prevederile legale privind termenul de intocmire si de inregistrare a veniturilor realizate, existand neconcordanțe intre data cand situatiile de lucrari au fost intocmite sau au fost acceptate de beneficiar si data la care acestea au fost facturate, fiind identificate urmatoarele cazuri:

- unele situatii de lucrari au inregistrate perioada in care au fost efectuate, data inregistrarii lor la .X. precum si viza de acceptare a beneficiarului (.X./01.09.2009, .X./02.11.2009, .X./02.11.2009, .X./02.11.2009, .X./02.11.2009, .X./02.11.2009);
- unele situatii de lucrari au inregistrate data pana la care au fost efectuate lucrarile si semnaturile de acceptare din partea beneficiarului (.X./01.09.2009, .X./02.11.2009, .X./02.12.2009, .X./02.12.2009);
- unele situatii de lucrari au inregistrate perioada de efectuare a acestora, acceptarea de catre beneficiar, dar facturarea s-a facut partial la termenul legal (.X./04.05.2009).

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 94, alin (3), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au solicitat reprezentantului societatii explicatii cu privire la nefacturarea la termenul legal a situatiilor de lucrari efectuate si acceptate de beneficiar.

Din raspunsul formulat de reprezentantul unitatii a rezultat ca: "toate respectivele facturi si situatii de lucrari se refera la o serie de contracte derulate de societatea noastra, al caror beneficiar a fost .X. SA. Prin urmare, "acceptarea" situatiilor de lucrari facturate de subscrisa societate a fost realizata potrivit unui circuit specific prin verificarea si avizarea de catre mai multe directii si birouri ale beneficiarului, nu toate aceste directii consemnand data la care au operat acceptarea". De asemenea reprezentantul societatii afirma si ca "societatea noastra a facturat, inregistrat in contabilitate si declarat veniturile realizate potrivit dispozitiilor legale, in momentul in care am avut cunostinta despre acceptarea situatiilor de lucrari de catre beneficiarul lucrarilor executate".

Fata de motivatiile prezentate de reprezentantul unitatii, organele de inspectie fiscala au constatat ca: in cuprinsul documentului "Situatie de lucrari", data intocmirii sau data acceptarii de catre beneficiar reprezinta elemente esentiale si de stricta necesitate, intrucat legiuitorul le ia in considerare la stabilirea datei la care se inregistreaza veniturile, respectiv faptul generator al taxei pe valoarea adaugata, functie de care prestatorii sunt obligati la emiterea facturilor fiscale, iar situatiile de lucrari emise de SC .X. SRL poarta stampila si semnatura beneficiarului lucrarilor, iar unele din aceste documente au inregistrate fie data pana la care au fost efectuate lucrarile fie data inregistrarii la beneficiar.

Avand in vedere documentele prezentate la control, organele de inspectie fiscala au luat in considerare, in vederea stabilirii obligatiei privind intocmirea facturilor si a inregistrarii veniturilor si a taxei pe valoarea adaugata

colectata, data efectuării lucrărilor înscrise în Situațiile de lucrări, care poartă stampila și semnătura beneficiarului sau data acceptării situațiilor de lucrări de către autoritatea beneficiară.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în cuprinsul contractelor încheiate cu beneficiarii lucrărilor se prevăd următoarele:

- obligația executantului este întocmirea lunară a situațiilor de lucrări și înaintarea acestora beneficiarului pentru aprobare, iar după acceptarea de către beneficiar a situației de lucrări, executantul va emite factura pentru decontare (contractele a căror beneficiar este .X. X);
- lucrările real executate trebuie să fie dovedite ca atare prin situații de lucrări care se vor confirma de către reprezentantul achizitorului. Situațiile de lucrări se confirmă în 5 zile de la primire (contractul al cărui beneficiar este .X. .X.);
- antreprenorul va prezenta inginerului la sfârșitul fiecărei luni o situație de lucrări în care va prezenta detaliat sumele la care antreprenorul se consideră îndreptățit (contractul încheiat cu CJ .X.).

De asemenea, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 94, alin (3), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au solicitat reprezentantului societății prezentarea și a altor documente întocmite de societate și acceptate de beneficiar care să justifice efectuarea respectivelor lucrări (procesele verbale de recepție finală sau parțială etc), în răspunsul formulat de administratorul societății și de directorul economic precizându-se că „procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor și procesul verbal de recepție finală sunt documente care atestă executia lucrărilor prevăzute în contract și calitatea acestora. Documentele care atestă efectuarea lucrărilor facturate sunt situațiile de lucrări prezentate”.

În timpul inspecției fiscale s-a procedat la reasezarea veniturilor înregistrate de unitate conform facturilor fiscale și situațiilor de lucrări aferente, având în vedere prevederile art. 215, alin. (1) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și art 155, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile pct. 13 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la veniturile rearanjate au fost alocate și cheltuielile aferente realizării acestora înregistrate în evidența contabilă a unității (la data înregistrării veniturilor) conform facturilor fiscale.

Reasezarea veniturilor și cheltuielilor corectate a determinat ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia îi aparțin cu suma totală de .X. lei.

Astfel, conform prevederilor art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 215, alin. (1) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea

reglementarilor contabile conforme cu directivele europene au rezultat debite temporare de plata privind impozitul pe profit in suma totala de .X. lei, pentru care societatea datoreaza majorari de intarziere in suma de .X. lei, accesorii calculate in conformitate cu prevederile art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Recapituland, urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu suma totala de .X. lei ceea ce a condus la stabilirea de impozit pe profit suplimentar in suma totala de .X. lei. De asemenea s-a procedat la stabilirea temporara de profit impozabil, ca urmare a stabilirii de cheltuieli nedeductibile fiscal de la data inregistrarii acestora pana la momentul regularizarii lor, in suma totala de .X. lei (.X. lei - avansuri/investitii + .X. lei - dobanzi) si urmare a reasezarii veniturilor/cheltuielilor inregistrate de unitate conform facturilor fiscale si situatiilor de lucrari aferente in suma totala de .X. lei, ceea ce a condus la stabilirea de impozit pe profit suplimentar temporar in suma de .X. lei, suma ce constituie baza de calcul a majorarilor de intarziere in suma totala de .X. lei, reprezentand:

- majorari de intarziere de .X. lei, conform prevederilor art. 119, alin. (1) si art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata;
- penalitate 15% in suma de .X. lei conform prevederilor art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

1) TVA dedusa in suma de .X. lei aferenta achizitiilor de la SC .X. SRL - societate in insolventa din 01.07.2009

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada iulie 2009-aprilie 2010 SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila facturi fiscale emise de SC .X. SRL .X. si care reprezinta achizitii de servicii respectiv amenajari de parcare.

Conform raportului privind informatiile din declaratiile 394 transmis de DGAMC-CSII cu adresa nr. .X./13.07.2011 pentru perioada supusa inspectiei fiscale, a rezultat ca SC .X. SRL a derulat operatiuni cu SC .X. SRL .X., CUI .X., contribuabil declarat inactiv incepand cu data de 01.07.2009.

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 94, alin (3), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au solicitat reprezentantului societatii explicatii cu privire la acordarea deductibilitatii TVA pentru aceste achizitii de servicii.

Din raspunsul formulat de reprezentantul societatii a rezultat ca: "SC .X. SRL, in mod culpabil, nu a notificat subscrisa societate cu privire la declararea sa ca fiind inactiva fiscal si a continuat sa emita facturi si dupa data de 01.07.2009, pe care societatea noastra cu buna credinta, le-a achitat integral."

Astfel, avand in vedere prevederile art. 11, alin. (1²), art. 146, alin. (1), lit. a) si art. 153, alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca unitatea nu are drept de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta achizitiilor de servicii de la SC .X. SRL din perioada iulie 2009 - aprilie 2010.

Pentru neplata in termen a TVA stabilita suplimentar in suma de .X. lei, au fost calculate accesorii in suma totala de .X. lei reprezentand:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;
- penalitati 15% in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

2) Referitor la TVA dedusa in suma de .X. lei aferenta facturilor de leasing emise de .X. LEASING SA si .X. LEASING SA

In perioada 2006-2007 unitatea a inregistrat in evidenta contabila facturi fiscale emise de .X. LEASING SA si .X. LEASING SA.

Din verificarea efectuata a rezultat ca aceste facturi reprezinta rate aferente unor contracte de leasing pentru achizitia de active care au fost transferate de SC .X. SRL catre SC .X. SRL urmare divizarii conform protocolului publicat in Monitorul Oficial nr. 239/21.01.2005 si aprobat prin Incheierea nr. .X./18.03.2005 a Tribunalului .X..

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 94, alin (3), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au solicitat reprezentantului societatii explicatii cu privire la acordarea deductibilitatii TVA in suma totala de .X. lei pentru aceste rate de leasing facturate de .X. LEASING SA si .X. LEASING SA.

Din raspunsul formulat de reprezentantul societatii a rezultat ca activele si contractele de leasing aferente acestora "au facut obiectul transmisiunii de la SC .X. SRL catre SC .X. SRL" cu toate drepturile si obligatiile aferente. Reprezentantul societatii mai afirma si ca "intrucat societatile de leasing au refuzat modificarea corespunzatoare a contractelor ... prin indicarea SC .X. SRL ca utilizator, am fost obligati, pentru a evita rezilierea acestor contracte, sa incheiem o conventie cu SC .X. SRL, in vederea finalizarii contractelor in forma in care

acestea au fost semnate. In temeiul acestei conventii societatea noastra a achitat integral contravaloarea facturilor emise de societatile de leasing".

Avand in vedere aceste aspecte, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca SC .X. SRL nu are drept de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta ratelor de leasing facturate de .X. LEASING SA si .X. LEASING SA conform prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru neplata in termen a TVA stabilita suplimentar in suma de .X. lei au fost calculate accesorii in suma totala .X. lei, reprezentand:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;
- penalitati 15% in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

3) Referitor la TVA deductibila in suma de .X. lei pentru serviciile de publicitate achizitionate de la diversi prestatori

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in perioada 2006-2010 unitatea a dedus TVA in suma totala de .X. lei aferenta facturilor fiscale reprezentand servicii de publicitate achizitionate, conform contractelor de publicitate incheiate intre SC .X. SRL si diversi furnizori.

Urmare a inspectiei fiscale a rezultat ca societatea nu detine documente si acte care sa ateste realizarea serviciilor de publicitate achizitionate.

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 94, alin (3), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au solicitat reprezentantului societatii documente din care sa rezulte realizarea acestor servicii de catre prestator si justificarea necesitatii prestarii acestora in scopul activitatii desfasurate.

In raspunsul formulat, reprezentantul unitatii afirma ca organele de inspectie fiscala se afla "in eroare" atunci cand solicita societatii documente si acte care sa justifice realitatea si necesitatea prestarii serviciilor de publicitate in scopul activitatii desfasurate. De asemenea, reprezentantul societatii afirma si ca „norma legala ... nu instituie obligatia demonstrarii vreunei necesitati a cheltuielilor de publicitate, ci doar leaga deductibilitatea acestora de dovada intocmirii unui contract scris, obiectivele contractelor fiind realizate".

Astfel, in baza prevederilor art. 21, alin. (2), lit. d) si ale art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor in suma de .X. lei

pentru serviciile de publicitate achizitionate de la diversi prestatori si pentru care nu a putut justifica cu acte si documente nici realizarea acestora si nici necesitatea prestarii lor prin specificul activitatii desfasurate de SC .X. SRL.

Drept urmare, in baza prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, societatea nu are drept de deducere a TVA in suma de .X. lei pentru serviciile de publicitate achizitionate de la diversi prestatori si pentru care nu a facut dovada realizarii efective a serviciilor prevazute in contract si nici nu a fost justificata necesitatea prestarii lor prin specificul activitatii desfasurate de SC .X. SRL.

Pentru neplata in termen a TVA stabilita suplimentar de plata in suma de .X. lei, au fost calculate accesorii in suma totala .X. lei reprezentand:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;
- penalitati 15% in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120¹, alin. (2), lit c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

4) Referitor la TVA deductibila in suma de .X. lei aferenta achizitiilor de turnuri de monitorizare si montajul aferent acestora

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna octombrie 2007 SC .X. SRL a achizitionat doua turbine eoliene in valoare totala de .X. lei ce au fost vandute in luna noiembrie 2008 catre SC .X. SRL .X..

Din documentele prezentate a rezultat ca in perioada verificata SC .X. SRL nu a pus in functiune aceste turbine, nu a inregistrat productie de energie eoliana respectiv venituri din aceasta activitate.

In perioada verificata s-a constatat ca societatea a achizitionat turnuri de monitorizarea potentialului eolian de la SC .X. SRL in baza urmatoarelor facturi fiscale:

- nr. .X./22.01.2008 in valoare totala de .X. lei (mijloc fix in suma de .X. lei si TVA de .X. lei);
- nr. .X./22.02.2008 (mijloace fixe in suma de .X. lei si TVA de .X. lei);
- nr. .X./22.02.2008 (mijloace fixe in suma de .X. lei si TVA de .X. lei);

Montajul turnurilor si turbinelor a fost inregistrat in contabilitatea societatii in baza urmatoarelor facturi fiscale:

- nr. .X./22.01.2008 emisa de SC .X. in valoare totala de .X. lei (cheltuieli in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei);
- nr. .X./03.07.2008 emisa de SC .X. SRL in valoare totala de .X. lei (cheltuieli in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei);

- nr. .X./08.09.2008 emisa de SC .X. SRL in valoare totala de .X. lei (cheltuieli in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei);
- nr. .X./22.09.2008 emisa de SC .X. in valoare totala de .X. lei (cheltuieli in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei).

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 94, alin (3), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au solicitat reprezentantului societatii justificarea deductiei TVA in suma de .X. lei aferenta achizitiei si montajului turnurilor de monitorizare, precum si montajului turbinelor eoliene, in conformitate cu prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In raspunsul formulat, administratorul societatii afirma ca: "achizitia turbinelor eoliene, turnurilor de monitorizare si altor mijloace fixe a fost efectuata in scopul producerii de energie electrica... Ulterior, societatea a decis vanzarea acestor mijloace fixe la SC .X. SRL, societate care urma sa preia mijloacele fixe si toate lucrarile pregatitoare producerii de energie eoliana. Vanzarea s-a facut la valoarea ramasa a mijloacelor fixe, cheltuielile efectuate de SC .X. SRL sunt considerate aferente veniturilor realizate".

Fata de justificarile aduse de contribuabil, organele de inspectie fiscala au retinut ca: in perioada verificata, conform registrului de mijloace fixe, turnurile de monitorizare a potentialului eolian se afla in patrimoniul SC .X. SRL, astfel ca motivarea data de societate cu privire la vanzarea acestora catre SC .X. SRL nu se justifica, din verificarea efectuata neconstatandu-se inregistrarea in evidenta contabila de venituri din utilizarea acestor mijloace fixe de la data achizitiei lor si pana in prezent.

Drept urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu are drept de deductie a TVA in suma totala de .X. lei aferenta achizitiilor de mijloace fixe mentionate mai sus, precum si a montajului acestora conform prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru neplata in termen a TVA stabilita suplimentar de plata in suma de .X. lei, au fost calculate accesorii in suma totala .X. lei reprezentand:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei conform prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata;
- penalitati 15% in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

5) Referitor la debitele temporare de TVA aferente facturilor fiscale emise SC .X. SRL si care ulterior au fost stornate

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in lunile mai si septembrie 2008, SC .X. SRL a dedus TVA in suma de .X. lei si respectiv .X. lei aferenta facturilor fiscale nr. .X./30.05.2008 si nr. .X./11.09.2008 emise dc SC .X. SRL. facturi ce au fost stornate ulterior prin facturile .X./24.12.2008 respectiv .X./24.12.2008.

S-a constatat ca facturile emise de SC .X. SRL reprezinta contravaloare dobanzi, iar pentru justificarea acestora societatea a prezentat la inspectia fiscala contractul incheiat intre .X. .X. si asocierea formata de SC .X. SRL, SC .X. SRL si SC .X. SA. Din continutul acestuia rezulta ca: „plata ratei si a dobanzii de finantare catre banca finantatoare cade in sarcina si este raspunderea exclusiva a executantului"- in cazul de fata SC .X. SRL, societate care a asigurat finantarea lucrarilor prin incheierea unui contract de creditare si care de asemenea a si facturat valoarea lucrarilor catre beneficiarul final, valoare ce a inclus si cuantumul dobanzii convenite cu .X. SA.

Organele de inspectie fiscala, in baza art. 94, alin. (3), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au solicitat reprezentantului societatii justificarea deductibilitatii cheltuielilor cu dobanzile si deducerea TVA aferenta in conditiile in care contractul incheiat intre .X. .X. si asocierea formata de SC .X. SRL, SC .X. SRL si SC .X. SA prevede plata ratei si a dobanzii de finantare catre banca finantatoare de catre executant - in cazul de fata SC .X. SRL, contrar art. 21, alin. (4), lit. m) si art. 145, alin. (2), lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin raspunsul dat, SC .X. SRL precizeaza ca: "la data inregistrarii in contabilitate a facturilor emise de SC .X. SRL, cat si la data stornarii acestora, „cheltuielile cu dobanda au fost calculate conform documentelor incheiate intre parti aflate in vigoare" iar "operatiunea de stornare a facturilor emise de SC .X. SRL a fost efectuata in urma incheierii unei minute intre cele doua parti".

Fata de argumentatia prezentata de reprezentantul unitatii, organele de inspectie fiscala precizeaza ca facturarea de catre SC .X. SRL a lucrarilor efectuate la o valoare ce include si costul finantarii acestora este nejustificata intrucat inca de la data semnarii contractului de executie se cunostea cine asigura finantarea lucrarilor si cine va factura catre beneficiarul final acest cost, respectiv SC .X. SRL.

Astfel, echipa de inspectie fiscala stabileste ca unitatea a dedus nejustificat TVA in lunile mai si septembrie 2008 conform prevederilor art. 145,

alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare verificarii efectuate au fost stabilite suplimentar debite temporare privind TVA in suma de .X. lei pentru perioada mai - decembrie 2008 si de .X. lei pentru perioada septembrie - decembrie 2008 si s-au calculat majorari de intarziere in suma de .X. lei, accesorii calculate in baza prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

6) Referitor la debitele temporare de TVA pentru nefacturarea in termen a situatiilor de lucrari

Organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea modului de facturare a situatiilor de lucrari emise de unitate in perioada 2006-2010, aferente lucrarilor de constructii contractate de SC .X. SRL, constatand cazuri in care, desi situatiile aferente lucrarilor efectuate erau acceptate de beneficiar, facturarea acestora nu s-a facut la termenul legal prevazut de art. 134¹, alin. (4) si art. 155, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala respectiv, facturi fiscale, situatii de lucrari si contracte de executie, a rezultat ca o parte din facturile fiscale au fost intocmite fara a respecta prevederile legale privind exigibilitatea TVA si termenul de intocmire, existand neconcordanțe intre data cand situatiile de lucrari au fost intocmite sau au fost acceptate de beneficiar si data la care acestea au fost facturate. Au fost identificate urmatoarele cazuri:

- unele situatii de lucrari au inscrise perioada la care fac referire, data inregistrarii lor la .X., precum si viza de acceptare a beneficiarului (ff .X./04.12.2006, ff .X./04.12.2006, ff.X./01.09.2009, ff.X./01.09.2009, .X./01.09.2009, .X./02.11.2009, .X./02.11.2009, .X./02.11.2009, .X./02.11.2009, .X./02.11.2009, ff.X./02.12.2009, ff.X./02.12.2009, ff.X./02.12.2009, ff.X./02.12.2009);
- unele situatii de lucrari au inscrise data pana la care au fost efectuate lucrarile si semnaturile de acceptare din partea beneficiarului (.X./01.09.2009, .X./02.11.2009, .X./02.12.2009, .X./02.12.2009, ff.X./02.12.2009, ff.X./02.12.2009, ff.X./02.12.2009);
- unele situatii de lucrari au inscrise perioada de efectuare a acestora, acceptarea de catre beneficiar, dar facturarea s-a facut partial la termenul legal (.X./04.05.2009).

Organele de inspectie fiscala, in baza art. 94, alin. (3), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si

completarile ulterioare, au solicitat reprezentantului societatii explicatii cu privire la nefacturarea la termenul legal a situatiilor de lucrari efectuate si acceptate de beneficiar.

Din raspunsul formulat de reprezentantul unitatii a rezultat ca: "toate facturile si situatiile de lucrari se refera la o serie de contracte derulate de societatea noastra, al caror beneficiar a fost .X. SA. Prin urmare, "acceptarea" situatiilor de lucrari facturate de subscrisa societate, a fost realizata potrivit unui circuit specific prin verificarea si avizarea de catre mai multe directii si birouri ale beneficiarului, nu toate aceste directii consemnand data la care au operat acceptarea". De asemenea reprezentantul societatii afirma si ca "societatea noastra a facturat, inregistrat in contabilitate si declarat taxa colectata potrivit dispozitiilor legale, in momentul in care am avut cunostinta despre acceptarea situatiilor de lucrari de catre beneficiarul lucrarilor executate".

Fata de motivatiile prezentate de reprezentantul unitatii, organele de inspectie fiscala au constatat ca: in cuprinsul documentului "Situatie de lucrari", data intocmirii sau data acceptarii de catre beneficiar reprezinta elemente esentiale si de stricta necesitate, intrucat legiuitorul le ia in considerare la stabilirea datei la care ia nastere faptul generator al taxei pe valoarea adaugata, functie de care prestatorii sunt obligati la emiterea facturilor fiscale, situatiile de lucrari emise de SC .X. SRL purtand stampila si semnatura beneficiarului lucrarilor, iar unele din aceste documente au inscrise fie data pana la care au fost efectuate lucrarile, fie data inregistrarii la beneficiar.

Astfel, organele de inspectie fiscala au luat in considerare, in vederea stabilirii obligatiei privind intocmirea facturilor si a inregistrarii taxei pe valoarea adaugata colectata, data emiterii Situatiilor de lucrari, care poarta stampila si semnatura beneficiarului sau data acceptarii situatiilor de lucrari de catre autoritatea beneficiara.

In cuprinsul contractelor incheiate cu beneficiarii lucrarilor se prevede ca:

- obligatia executantului este intocmirea lunara a situatiilor de lucrari si inaintarea acestora beneficiarului pentru aprobare iar dupa acceptarea de catre beneficiar a situatiei de lucrari, executantul va emite factura pentru decontare (contractele ale caror beneficiar este .X. X);
- situatiile de plata se confirma in cel mult 15 zile de la data prezentarii lor de catre executant la .X. dupa ce acesta a obtinut vizele de certificare (contractul al carui beneficiar este .X. .X.);
- lucrarile real executate trebuie sa fie dovedite ca atare prin situatii de lucrari care se vor confirma de catre reprezentantul achizitorului. Situatiile de lucrari se confirma in 5 zile de la primire (contractul al carui beneficiar este .X. .X.);

- antreprenorul va prezenta inginerului la sfarsitul fiecarei luni o situatie de lucrari in care va prezenta detaliat sumele la care antreprenorul se considera indreptatit (contractul incheiat cu CJ .X.).

De asemenea, in timpul inspectiei fiscale, s-a solicitat in baza prevederilor art. 94, alin. (3), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prezentarea si a altor documente intocmite de societate si acceptate de beneficiar, care sa justifice efectuarea respectivelor lucrari (procese verbale de receptie finala sau partiala etc).

In raspunsul formulat de reprezentantii societatii se precizeaza ca „procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor si procesul verbal de receptie finala sunt documente care atesta executia lucrarilor prevazute in contract si calitatea acestora. Documentele care atesta efectuarea lucrarilor facturate sunt situatiile de lucrari prezentate”.

Drept urmare, in baza prevederilor art. 134¹, alin. (4) si art. 155, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare s-au stabilit debite temporare privind taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, pentru care societatea datoreaza majorari de intarziere in suma de .X. lei, accesorii calculate in conformitate cu prevederile art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, urmare a verificarii efectuate s-a stabilit suplimentar de plata la bugetul de stat TVA in suma totala de .X. lei.

De asemenea, in urma verificarii efectuate au fost stabilite suplimentar debite temporare privind TVA in suma de .X. lei reprezentand TVA dedusa nejustificat aferenta dobanzilor facturate de SC .X. SRL respectiv debite temporare privind TVA in suma de .X. lei pentru nefacturarea in termen a situatiilor de lucrari.

Pentru neplata in termen a TVA stabilita suplimentar de plata au fost calculate accesorii in suma totala .X. lei reprezentand:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;
- penalitati 15% in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120¹, alin. (2), lit. e) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1) În ceea ce privește suma de .X. lei:

a) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, aferent cheltuielilor nedeductibile reprezentând achiziții de la SC .X. SRL în suma de .X. lei și accesoriile aferente în suma de .X. lei,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată și accesorii aferente, în condițiile în care societatea a efectuat tranzacții comerciale cu SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui ANAF.

In fapt, în perioada iulie 2009 - aprilie 2010, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi fiscale emise de SC .X. SRL .X., CUI .X., reprezentând achiziții de servicii respectiv amenajări de parcuri. Conform raportului privind informațiile din declarațiile 394 transmis de DGAMC-CSII cu adresa nr. .X./13.07.2011, rezultând că SC .X. SRL .X. este contribuabil declarat inactiv începând cu data de 01.07.2009.

Având în vedere prevederile art. 11 alin. (1²) și art. 21, alin. (4), lit r) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile în suma de .X. lei aferente achizițiilor de servicii de la SC .X. SRL din perioada iulie 2009 - aprilie 2010 și au procedat la stabilirea de impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei.

Pentru diferența suplimentară stabilită în urma inspecției fiscale în suma de .X. lei s-au calculat majorări/dobânzi și penalități de întârziere în suma de .X. lei, după cum urmează:

* .X. lei majorări de întârziere în baza prevederilor art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) și alin. (7) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

* .X. lei penalitate 15% in baza prevederilor art. 120¹, alin. (1) si art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Reprezentantul societatii sustine ca SC .X. SRL, in mod culpabil, nu a notificat SC .X. SRL cu privire la declararea sa ca fiind inactiva fiscal si a continuat sa emita facturi si dupa data de 01.07.2009, pe care societatea, cu buna credinta, le-a achitat integral.

De asemenea, societatea sustine ca la data de 01.07.2009, în speță erau în vigoare prevederile art. 3 și 4 din OPANAF nr. 819/2008 cu privire la aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, această dată neputându-se lua în considerare ca dată de la care s-ar produce efectele declarării ca inactiv a agentului economic, iar simpla intrare in insolventa a furnizorului SC .X. SRL nu reprezinta întreruperea activității societății respective, potrivit dispozițiilor art. 86 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței. Din evidențele publice ale Tribunalului .X. rezultă că dizolvarea societății SC .X. SRL a intervenit la data de 14.10.2011 și nu la data de 01.07.2009.

In drept, potrivit prevederilor art. 11, alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

De asemenea, potrivit art. 21, alin. (4), lit. r) din același act normativ:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Potrivit normelor legale mai sus citate, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală iar cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în

baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și este adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Se retine ca echipa de inspectie fiscala a stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile in suma de .X. lei aferenta achizițiilor de servicii de la SC .X. SRL, din perioada iulie 2009 - aprilie 2010 si a procedat la stabilirea de impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei.

Referitor la argumentatia societatii potrivit careia data de 01.07.2009 nu poate fi luata in considerare ca data de la care s-ar produce efectele declararii ca inactiv a unui agent economic, deoarece la acea data erau in vigoare prevederile OPANAF nr. 819/2008 cu privire la aprobarea procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, respectiv art. 3 si art 4 conform carora "declararea unui contribuabil ca inactiv nu producea efecte fata de terti decat de la publicarea listei in Monitorul Oficial", aceasta nu poate fi luata in considerare pentru solutionarea favorabila a cauzei intrucat, art. 11, alin. (1²) din Codul fiscal, a fost modificat prin art. VI pct.1 din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 46/13 mai 2009 privind imbunatatirea procedurilor fiscale si diminuarea evaziunii fiscale, stabilindu-se incepand cu data de 25 mai 2009 (data de la care a intrat in vigoare O.U.G. nr. 46/2009), publicarea pe pagina de internet a Ministerului Finantelor Publice - portalul A.N.A.F. a Ordinilor Presedintelui A.N.A.F. pentru aprobarea listei contribuabililor declarati inactivi.

Conform acestor noi prevederi, O.P.A.N.A.F. nr. 1167/29 mai 2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarati inactivi nu a mai fost publicat in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, ci numai pe pagina de internet a Ministerului Finantelor Publice - portalul A.N.A.F. De asemenea, conform O.P.A.N.A.F. nr. 1179/01 iunie 2009, termenul stabilit pentru intrarea in vigoare a O.P.A.N.A.F. nr. 1167/29 mai 2009 a fost prorogat pana la data de 11 iunie 2009.

Astfel, avand in vedere prevederile legale mai sus citate, coroborate si cu prevederile art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora "societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile cu serviciile achizitionate de la SC .X. SRL."

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu achizițiile de marfă de la SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv și au calculat impozit pe profit

suplimentar în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „Contestația poate fi respinsă ca a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, contestația formulată de **SC .X. SRL** va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, aceasta reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”. Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în suma de **.X. lei**, urmează să se respingă contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**.

b) Referitor la TVA de plată în sumă de **.X. lei** aferenta achizițiilor de la SC .X. SRL și accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit TVA suplimentară de plată și accesorii aferente în sarcina contestatoarei, în condițiile în care societatea a efectuat tranzacții comerciale cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui ANAF.

In fapt, în perioada iulie 2009 - aprilie 2010, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi fiscale emise de SC .X. SRL .X., CUI .X., reprezentând achiziții de servicii respectiv amenajări de parcuri. Conform raportului privind informațiile din declarațiile 394 transmis de DGAMC-CSII cu adresa nr. .X./13.07.2011, rezultând ca SC .X. SRL .X. este contribuabil declarat inactiv începând cu data de 01.07.2009.

Având în vedere prevederile art. 11, alin. (1²), art. 146, alin. (1), lit. a) și art. 153, alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a stabilit că unitatea nu are drept de deducere a TVA în suma de **.X. lei** aferenta achizițiilor de servicii de la SC .X. SRL din perioada iulie 2009 - aprilie 2010.

Pentru neplata in termen a TVA stabilita suplimentar in suma de .X. lei au fost calculate accesorii in suma totala de .X. lei reprezentand:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;
- penalitati 15% in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Reprezentantul societatii sustine ca SC .X. SRL, in mod culpabil nu a notificat SC .X. SRL cu privire la declararea sa ca fiind inactiva fiscal si a continuat sa emita facturi si dupa data de 01.07.2009, pe care societatea, cu buna credinta, le-a achitat integral.

De asemenea, societatea sustine ca la data de 01.07.2009, în speță erau în vigoare prevederile art. 3 și 4 din OPANAF nr. 819/2008 cu privire la aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, această dată neputându-se lua în considerare ca dată de la care s-ar produce efectele declarării ca inactiv a agentului economic, iar simpla intrare in insolventa a furnizorului SC .X. SRL nu reprezinta întreruperea activității societății respective, potrivit dispozițiilor art. 86 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței. Din evidențele publice ale Tribunalului .X. rezultă că dizolvarea societății SC .X. SRL a intervenit la data de 14.10.2011 și nu la data de 01.07.2009.

In drept, potrivit prevederilor art. 11 alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

De asemenea, in speta sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (1) si (2), lit. a) si art. 146, alin. (1), lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

Art. 145

“ Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

coroborat cu pct. 45 alin. (2) din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.”

Art. 146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5);”

Potrivit normelor legale mai sus citate, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală și prin urmare TVA înscrisă pe facturile emise de un contribuabil inactiv, al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu este deductibilă.

De asemenea, lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și este adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Mai mult, dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei, orice persoana impozabilă având dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și detine o factura care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).

Așa cum s-a explicat și la pct. 1 lit. a) al cap. III privind impozitul pe profit din prezenta decizie, se reține că societatea nu are drept de deducere nici pentru TVA aferenta facturilor reprezentând serviciile achizitionate de la SC .X. SRL, aceasta societate fiind inclusă în "Lista contribuabililor declarați inactivi" prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă TVA înscrisă pe facturile emise de SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv și au stabilit TVA suplimentară de plată pentru SC .X. SRL în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: „Contestația poate fi respinsă ca a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, contestația formulată de SC .X. SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente TVA de plată în sumă de **.X. lei**, se reține ca aceasta reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”. Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru TVA de plată în sumă de **.X. lei**, urmează să se respingă contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**.

2) In ceea ce privește suma de X lei:

a) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, aferent cheltuielilor nedeductibile reprezentând serviciile de publicitate achizitionate de la diversi prestatori in suma de .X. lei si accesoriile aferente in suma de .X. lei,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată și accesorii aferente, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative privind necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor de publicitate.

In fapt, in urma inspectiei fiscale s-a constatat faptul ca societatea a inregistrat cheltuieli in suma totala de .X. lei aferente facturilor fiscale reprezentand servicii de publicitate, conform contractelor de publicitate incheiate intre SC .X. SRL si diversi furnizori. Urmare a controlului efectuat a rezultat ca societatea nu detine documente si acte care sa ateste realizarea serviciilor de publicitate achizitionate.

Conform prevederilor art. 21, alin. (2), lit d) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare și art 21, alin. (4), lit. m) din acelasi act normativ, coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca deductibilitatea serviciilor este legata de realizarea serviciilor si necesitatea acestora, dovedită cu documente justificative. Activitatea desfasurata de societate in perioada verificata consta in lucrari de constructii de drumuri si autostrazi, de intretinere a acestora avand la baza contracte incheiate cu .X. - institutie cu capital de stat si cu alte institutii publice (Consilii Judetene).

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor in suma de .X. lei pentru serviciile de publicitate achizitionate de la diversi prestatori pentru care nu s-a facut dovada efectuării serviciilor prevazute in contract si nici nu a fost justificata necesitatea prestarii lor prin specificul activitatii desfasurate de SC .X. SRL.

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata in suma de .X. lei, au fost calculate accesorii in suma totala de .X. lei, reprezentand:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;
- penalitati 15% in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală contractele încheiate cu furnizorii de servicii de publicitate, în perioada supusă inspecției fiscale și consideră că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de publicitate este legată exclusiv de dovada întocmirii unui contract scris, potrivit dispozițiilor art. 21, alin. (2), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu de prezentarea documentelor justificative privind necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor de publicitate.

Societatea concluzionează că în mod nelegal, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind aplicabil în speță tratamentul fiscal prevăzut de art.

21, alin. (4), lit. m) din Codul fiscal (cheltuieli cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii).

In drept, conform prevederilor art. 21, alin. (2), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

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

d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;”

iar potrivit art. 21, alin. (4), lit. m) din același act normativ:

“(4) 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 activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“48. 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.”

Potrivit normelor legale mai sus citate sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuielile de reclama și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, pentru cheltuielile cu prestarile de servicii contribuabilul trebuind să justifice

necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate, serviciile trebuind sa fie efectiv prestate cu justificare prin situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzatoare.

Se retine ca, in conformitate cu art. 21, alin. (2), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, ce reglementeaza deductibilitatea cheltuielilor de publicitate efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile serviciile de publicitate achizitionate de la diversi prestatori, pentru care societatea nu a facut dovada efectuarii lor. Doar existenta contractelor de publicitate nu justifica realizarea serviciilor prevazute in acestea.

Conform prevederilor art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru a deduce cheltuielile din reclama si publicitate nu sunt suficiente doar contractele si facturile aferente, ci este obligatoriu ca sa se indeplineasca cumulativ si alte cerinte legale, respectiv a se prezenta si alte documente (situatii de lucrari, rapoarte etc) din care sa rezulte realizarea si necesitatea cheltuielilor, fapt ce nu a fost realizat in cazul de fata.

Prin contestatia formulata la acest punct, societatea isi mentine punctul de vedere prezentat in timpul controlului, respectiv ca deductibilitatea serviciilor de publicitate este legata exclusiv de dovada intocmirii unui contract scris. Mai mult, considera ca echipa de inspectie fiscala a realizat o confuzie intre cheltuielile cu serviciile de publicitate si cheltuielile cu serviciile de management consultanta si asistenta prevazute la art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in cazul acestora din urma deductibilitatea fiind conditionata de justificarea necesitatii si a prestarii efective.

Organele de solutionare a contestatiei nu sustin argumentele societatii, intrucat prin art. 21, alin. (2), lit. d) din actul normativ mentionat, deductibilitatea serviciilor de publicitate nu este legata exclusiv de dovada intocmirii unui contract scris, asa cum se sustine in contestatie, ci sunt **cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri** aceste cheltuieli de reclama si publicitate, **in baza unui contract scris**, rezultand ca deductibilitatea acestor cheltuieli este in stransa legatura cu existenta contractelor dar si cu realizarea lor si cu necesitatea acestora – **“in scopul popularizarii firmei, produselor sau serviciilor”**.

In ceea ce priveste motivatia contestatoarei cu privire la confuzia echipei de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile cu serviciile de publicitate si cheltuielile cu serviciile de management, consultanta si asistenta prevazute la art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, consideram ca justificarea societatii nu este intemeiata, intrucat prin prevederile acestui articol nu sunt reglementate conditiile de deducere doar in cazul serviciilor de management,

consultanta si asistenta ci sunt reglementate conditiile de deducere si a cheltuielilor cu "alte prestari de servicii".

Analiza necesitatii cheltuielilor de publicitate inregistrate de societate a condus la analiza operatiunilor impozabile realizate de catre societate in perioada verificata. La inspectia fiscala s-a constatat ca activitatea desfasurata de societate in perioada verificata consta in lucrari de constructii de drumuri si autostrazi, de intretinere a acestora avand la baza contracte incheiate cu .X. - institutie cu capital de stat si cu alte institutii publice (Consilii Judetene).

Necesitatea, respectiv deductibilitatea prestarii serviciilor este in stransa corelatie cu operatiunile impozabile realizate de societate si nu cu obiectul de activitate al societatii sau cu strategia economica interna a societatii.

Fata de cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca pentru a deduce cheltuielile din reclama, publicitate nu sunt suficiente doar contractele si facturile aferente, ci este obligatoriu ca sa se indeplineasca cumulativ si alte cerinte legale, respectiv de a se prezenta si alte documente (situatii de lucrari, rapoarte etc) din care sa rezulte realizarea si necesitatea cheltuielilor, fapt ce nu a fost realizat de catre societate in situatia de fata.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor in suma de .X. lei pentru serviciile de publicitate achizitionate de la diversi prestatori și au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată pentru SC .X. SRL în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „Contestația poate fi respinsă ca a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, contestația formulată de SC .X. SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **.X. lei**.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **.X. lei**, aceasta reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept

„accessorium sequitur principale”. Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei, urmează să se respingă contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

b) Referitor la TVA de plată în sumă de .X. lei aferenta facturilor reprezentând serviciile de publicitate achizitionate de la diversi prestatori in suma de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere pentru TVA aferenta facturilor reprezentand serviciile de publicitate achizitionate de la diversi prestatori, pentru care societatea nu poate justifica utilizarea in scopul activitatii taxabile.

In fapt, in urma inspectiei fiscale s-a constatat faptul ca societatea a inregistrat facturi in suma totala de .X. lei si a dedus TVA in suma totala de .X. lei aferenta facturilor fiscale reprezentand servicii de publicitate conform contractelor de publicitate incheiate intre SC .X. SRL si diversi furnizori. Urmare a inspectiei fiscale efectuate, a rezultat ca societatea nu detine documente si acte care sa ateste realizarea serviciilor de publicitate achizitionate in folosul operatiunilor taxabile.

Drept urmare, in baza prevederilor art. 145, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu are drept de deducere a TVA in suma de .X. lei pentru serviciile de publicitate achizitionate de la diversi prestatori si pentru care nu a facut dovada realizarii efective a serviciilor prevazute in contract si nici nu a fost justificata necesitatea prestarii lor prin specificul activitatii desfasurate de SC .X. SRL.

Pentru TVA stabilita suplimentar in suma de .X. lei, au fost calculate accesorii in suma totala .X. lei reprezentand:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120. alin (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;
- penalitati 15% in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (1) si (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

coroborat cu pct. 45 alin. (2) din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.”

Iar art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare stipuleaza:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Potrivit normelor legale mai sus citate, dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei, orice persoana impozabila avand dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile si detine o factura care sa cuprinda informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).

Așa cum s-a explicat pe larg la pct. 2 lit. a) al cap. III privind impozitul pe profit din prezenta decizie, se reține că societatea nu are drept de deducere nici pentru TVA in suma de .X. lei, aferenta facturilor reprezentand serviciile de publicitate achizitionate de la diversi prestatori si pentru care nu a facut dovada realizarii efective a serviciilor prevazute in contract si nici nu a fost justificata necesitatea prestarii lor prin specificul activitatii desfasurate de SC .X. SRL.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă TVA înscrisă pe facturile reprezentând serviciile de publicitate achiziționate de la diversi prestatori în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: „Contestația poate fi respinsă ca a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, contestația formulată de SC .X. SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente TVA de plată în sumă de **.X. lei**, aceasta reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „accesorium sequitur principale”. Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru TVA de plată în sumă de **.X. lei**, urmează să se respingă contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**.

3) In ceea ce priveste suma de X lei

a) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, aferent cheltuielilor nedeductibile cu montajul si amortizarea mijloacelor fixe ce nu sunt utilizate de societate si accesoriile aferente in suma de .X. lei,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată și accesorii aferente, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative privind utilizarea efectivă a mijloacelor fixe respective.

In fapt, din verificarea efectuată s-a constatat că în luna octombrie 2007 SC .X. SRL a achiziționat două turbine eoliene în valoare totală de .X. lei ce au fost vândute în luna noiembrie 2008 către SC .X. SRL .X..

Din documentele prezentate la inspecția fiscală a rezultat că în perioada verificată SC .X. SRL nu a pus în funcțiune aceste turbine, nu a înregistrat producție de energie eoliană, respectiv venituri din această activitate. În

perioada noiembrie 2007- octombrie 2008 a fost calculata amortizarea acestora in valoare totala de .X. lei (.X. lei/ luna).

De asemenea s-a constatat ca societatea a achizitionat turnuri de monitorizare a potentialului eolian de la SC .X. SRL in suma totala de X lei (mijloc fix – X lei si TVA – X lei), pentru care a fost calculata amortizare in suma totala de .X. lei (2008 = .X. lei. 2009 = .X. lei si 2010 =.X. lei).

Montajul turnurilor si turbinelor a fost inregistrat in contabilitatea societatii in suma de X lei (cheltuieli – X lei si TVA – X lei).

Astfel, a rezultat ca societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu amortizarea turbinelor si turnurilor cat si cu montajul acestora in suma totala de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art 21, alin. (1), art. 24, alin. (2), art. 24 alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 54, alin. (1) si pct. 92, alin. (1) si (2) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, au considerat ca societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor inregistrate in suma de .X. lei reprezentand amortizarea turbinelor si turnurilor de monitorizare a energiei eoliene cat si cu montajul acestora, stabilind impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei.

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de .X. lei, au fost calculate accesorii in suma totala de .X. lei, reprezentand:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;
- penalitati 15% in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC .X. SRL sustine ca achiziția turbinelor eoliene, turnurilor de monitorizare și altor mijloace fixe aferente a fost efectuată în scopul producerii de energie eoliană, încadrându-se în definiția mijloacelor fixe amortizabile prevăzută de art. 24, alin. (2) din Codul fiscal.

După recepția acestor mijloace fixe s-au efectuat probe tehnologice și societatea a pus în funcțiune parțial mijloacele fixe, deducând o cotă de cheltuieli de amortizare. Societatea susține că devin astfel incidente dispozițiile art. 21, alin. (3), lit. i) coroborate cu cele ale art. 24, alin. (3), lit. b), d) și ale art. 24, alin. (14) din Codul fiscal.

Față de aceste dispoziții legale, societatea a încadrat în categoria cheltuielilor deductibile, cheltuielile înregistrate cu amortizarea turbinelor eoliene, acestea fiind achiziționate în scopul producerii de energie eoliană, iar turnurile de monitorizare sunt mijloace fixe achiziționate în scopul măririi potențialului economic al turbinelor eoliene, fiind de natura unor investiții la mijloacele fixe existente, menite să îmbunătățească parametrii tehnici de funcționare.

Ulterior, societatea a decis vânzarea acestor mijloace fixe la SC .X. SRL .X., societate care urma să preia mijloacele fixe și toate lucrările pregătitoare producerii de energie eoliană. Vânzarea acestor mijloace fixe s-a realizat potrivit dispozițiilor art. 24, alin. (15) din Codul fiscal, respectiv la valoarea mijloacelor fixe rămasă în gestiune după deducerea amortizării.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art. 21, alin. (1) si art. 24, alin. (1), (2) si (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

Art. 21

“(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.”

Coroborat cu pct. 22 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Art. 24

“Amortizarea fiscală

(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.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.”

(...)

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

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

Potrivit normelor legale mai sus citate, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, care se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

De asemenea, în speta sunt aplicabile prevederile pct. 54. (1) și pct. 92. (1) și (2) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care precizează:

“54. (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.”

“92. (1) O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

2) Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea;

b) cheltuieli materiale;

c) costurile de amenajare a amplasamentului;

d) costurile inițiale de livrare și manipulare;

e) costurile de instalare și asamblare;

f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;

g) onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc.”

Astfel, conform prevederilor invocate mai sus costul lucrarilor de montaj se recunosc ca o componenta a activului si nu drept cheltuieli la data in care au fost efectuate.

Din documentele prezentate de societate la inspectia fiscala, cat si din nota explicativa data de reprezentantul societatii, nu a rezultat functionarea instalatiilor in cadrul SC .X. SRL .X., respectiv punerea in functiune si inregistrarea productiei de energie eoliana, pentru ca aceste imobilizari sa fie recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii.

Mai mult, in perioada verificata de organele de inspectie fiscala, conform registrului de mijloace fixe, turnurile de monitorizare a potentialului eolian se afla in patrimoniul SC .X. SRL, astfel ca justificarea data de societate cu privire la vanzarea acestora catre SC .X. SRL nu se justifica.

Intrucat la inspectia fiscala societatea nu a prezentat documente justificative privind functionarea instalatiilor in cadrul SC X SRL .X., respectiv punerea in functiune si inregistrarea productiei de energie eoliana, pentru ca aceste imobilizari - instalatii sa fie recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii, cat si datorita faptului ca in cazul lucrarilor de montaj costul acestora se recunosc ca o componenta a activului si nu drept cheltuieli la data in care au fost efectuate, in baza prevederilor mai sus citate, organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal ca societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor inregistrate in suma de .X. lei reprezentand amortizarea turbinelor si turnurilor de monitorizare a energiei eoliene cat si a cheltuielilor cu montajul acestora.

Referitor la punctul de vedere al societatii din contestatia formulata cu privire la amortizarea instalatiilor, intrucat aceasta nu a sustinut aspectele prezentate expuse cu documente justificative din care sa rezulte punerea in functiune partiala sau finala a utilajelor, inregistrarea productiei de energie eoliana, pentru ca aceste imobilizari in care se includ costurile de instalare, asamblare, cheltuielile atribuibile direct achizitiei bunurilor respective etc. sa fie recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei.

Societatea invoca prevederile art. 21, alin. (3) lit. b), d) si i) cat si prevederile art. 21 alin. (14) din Codul fiscal cu privire la deductibilitatea amortizarii mijloacelor fixe, majorarea parametrilor tehnici initiali ce conduc la majorarea valorii mijlocului fix, dar omite a avea in vedere momentul la care se calculeaza amortizarea fiscala reglementata de art. 24, alin. (11), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv

„incepand cu luna urmatoare celei in care mijlocul fix amortizabil se pune in functiune”.

In ceea ce priveste justificarea ca „vanzarea s-a realizat la valoarea mijloacelor fixe, astfel ca aceasta a ramas in gestiune dupa deducerea amortizarii” respectiv ca „vanzarea mijloacelor fixe nu determina schimbarea naturii acestora, de achizitii efectuate in scopul producerii de venituri si nici caracterul justificat al inregistrarii amortizarii”, nu constituie argumente care sa modifice situatia constatata la inspectia fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe pana la punerea in functiune/ inregistrarea productiei de energie eoliana si a cheltuielilor cu montajul instalatiilor, ce nu constituie cheltuieli la data in care au fost efectuate ci se recunosc ca o componenta a activului respectiv.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor in suma de .X. lei reprezentand amortizarea turbinelor si turnurilor de monitorizare a energiei eoliene cat si a cheltuielilor cu montajul acestora și au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată pentru SC .X. SRL în sumă de .X. lei, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „Contestația poate fi respinsă ca a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, contestația formulată de SC .X. SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei, aceasta reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”. Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei, urmează să se respingă contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

b) Referitor la TVA de plată în sumă de .X. lei aferenta facturilor reprezentând achizitie si montajul turnurilor de monitorizare precum si montajului turbinelor eoliene și accesoriile aferente în sumă de .X. lei,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe

dacă societatea are drept de deducere pentru TVA aferenta facturilor reprezentand achizitie si montajul turnurilor de monitorizare, precum si montajului turbinelor eoliene, pentru care societatea nu poate justifica utilizarea in scopul activitatii taxabile, respectiv in scopul producerii de energie eoliana, ulterior, societatea vanzand aceste mijloace fixe la SC .X. W SRL, societate care urma sa preia mijloacele fixe si toate lucrarile pregatitoare producerii de energie eoliana.

In fapt, in perioada verificata s-a constatat ca societatea a achizitionat turnuri de monitorizarea potentialului eolian de la SC .X. SRL in suma totala de X lei (mijloc fix – X lei si TVA – X lei), pentru care a fost calculata amortizare in suma totala de .X. lei (2008 = .X. lei. 2009 = .X. lei si 2010 =.X. lei).

Montajul turnurilor si turbinelor a fost inregistrat in contabilitatea societatii in suma totala de X lei (cheltuieli – X lei si TVA – X lei).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata, conform registrului de mijloace fixe, turnurile de monitorizare a potentialului eolian se afla in patrimoniul SC .X. SRL, astfel ca motivarea data de societate cu privire la vanzarea acestora catre SC .X. W SRL nu se justifica, iar din verificarea efectuata nu s-a constatat inregistrarea in evidenta contabila de venituri din utilizarea acestor mijloace fixe de la data achizitiei lor si pana la data inspectiei fiscale.

Drept urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu are drept de deducere a TVA in suma totala de .X. lei aferenta achizitiilor de mijloace fixe mentionate mai sus, precum si a montajului acestora conform prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru neplata in termen a TVA stabilita suplimentar de plata in suma de .X. lei, au fost calculate accesoriile in suma totala .X. lei reprezentand:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei conform prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;
- penalitati 15% in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Administratorul societatii sustine ca: "achizitia turbinelor eoliene, turnurilor de monitorizare si altor mijloace fixe a fost efectuata in scopul producerii de energie electrica... Ulterior, societatea a decis vanzarea acestor mijloace fixe la SC .X. SRL, societate care urma sa preia mijloacele fixe si toate

lucrările pregătitoare producerii de energie eoliană. Vânzarea s-a făcut la valoarea rămasă a mijloacelor fixe, cheltuielile efectuate de SC .X. SRL sunt considerate aferente veniturilor realizate".

In drept, art. 145, alin. (1) și (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“ Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit normelor legale mai sus citate, dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei, orice persoană impozabilă având dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiuni taxabile.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta că în perioada verificată, conform registrului de mijloace fixe, turnurile de monitorizare a potențialului eolian se afla în patrimoniul SC .X. SRL, astfel că motivarea dată de societate cu privire la vânzarea acestora către SC .X. SRL nu se justifică.

De asemenea, nu s-a constatat înregistrarea în evidența contabilă de venituri din utilizarea acestor mijloace fixe de la data achiziției lor și până la sfârșitul perioadei verificate, iar vânzarea către SC .X. W SRL nu a cuprins lucrările pregătitoare producerii de energie eoliană, acestea constituind cheltuieli la data la care au fost efectuate și nu au fost recunoscute ca o componentă a activelor respective.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere a TVA în suma totală de .X. lei aferentă achizițiilor de turnuri de monitorizare a potențialului eolian precum și montajului acestora conform prevederilor art. 145. alin. (2), lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă TVA în suma totală de .X. lei aferentă achizițiilor de turnuri de monitorizare a potențialului eolian precum și montajului acestora, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța

Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „Contestația poate fi respinsă ca a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, contestația formulată de SC .X. SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente TVA de plată în sumă de **.X. lei**, aceasta reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „accesorium sequitur principale”. Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru TVA de plată în sumă de **.X. lei**, urmează să se respingă contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**.

4) In ceea ce priveste suma de Xlei:

a) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, aferent avansurilor/investitiilor si dobanzilor facturate de furnizori, inregistrate de societate eronat in conturi de cheltuieli, stabilite de organele de inspectie fiscala drept cheltuieli nedeductibile si accesoriile aferente in suma de **.X. lei**,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată și accesorii aferente, în condițiile în care societatea a înregistrat o serie de facturi reprezentand avansuri/investitii si dobanzi facturate de furnizori, care au fost contabilizate eronat in cheltuielile societatii la data facturilor, prin consemnarea lor in contul "628-Alte cheltuieli de exploatare", cheltuielile inregistrate eronat fiind partial stornate in alte intervale de timp.

In fapt, in perioada verificata SC .X. SRL a inregistrat o scrie de facturi reprezentand avansuri/investitii facturate de furnizori, contabilizate eronat in cheltuielile societatii la data facturilor, prin consemnarea lor in contul "628-Alte cheltuieli de exploatare", ce au fost partial stornate in alte intervale de timp.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din suma de .X. lei cheltuieli reprezentand avansuri/investitii contabilizate in cheltuielile societatii la data facturilor in perioada verificata, au fost corectate cheltuieli in suma de .X. lei, cu o diferenta in suma de .X. lei, diferenta ce reprezinta avansuri inregistrate eronat in conturi de cheltuieli.

De asemenea, in perioada verificata SC .X. SRL a inregistrat cheltuieli (in contul 628) reprezentand dobanzi in baza facturilor emise de SC .X. SRL nr. .X./30.05.2008, respectiv nr. .X./11.09.2008, pentru care s-a justificat facturarea efectuata de catre SC .X. SRL la o valoare ce include si costul finantarii. Ulterior dobanzile au fost stornate prin facturile .X./24.12.2008, respectiv .X./24.12.2008.

Drept urmare, in baza prevederilor art. 19, alin. (1) si art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile O.M.F.P. nr. 1752/2005 respectiv O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si pct. 13 din HG nr. 44/2004 si art. 21, alin. (4), lit m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea de diferente temporare de cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal in suma totala de .X. lei (.X. lei - avansuri/investitii + .X. lei -dobanzi), de la data inregistrarii acestora pana la momentul regularizarii lor, cat si la stabilirea cheltuielilor nedeductibile in suma de .X. lei, reprezentand avansuri inregistrate eronat in conturi de cheltuieli.

Profitul impozabil stabilit suplimentar in suma totala de .X. lei si profitul impozabil stabilit temporar de la data inregistrarii cheltuielilor pana la data stornarii acestora in suma de .X. lei, conform art. 17 din Legea nr. 571/2003 a condus la stabilirea de impozit pe profit suplimentar in suma totala de .X. lei si la stabilirea temporara de impozit pe profit suplimentar de .X. lei.

Au fost calculate majorari/dobanzi si penalitati de intarziere in valoare totala .X. lei din care:

- .X. lei majorari de intarziere calculate in baza prevederilor art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (7) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;
- .X. lei penalitate 15% in baza prevederilor art. 120¹, alin. (1) si art. 120¹ alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca „operatiunile inregistrate eronat se corecteaza in contabilitate la data constatarii” si „corectarea erorilor aferente exercitiilor financiare precedente nu determina modificarea sau ajustarea situatiilor financiare”.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1) si art. 21, alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

Art. 19

„(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.”

Art. 21

“(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.”

Coroborat cu prevederile pct. 12 și 13 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, profitul impozabil se calculează ca diferența 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, veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia îi aparțin iar dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.

Se retine ca avansurile/investitiile facturate de furnizori conform prevederilor O.M.F.P. nr. 1752/2005, respectiv O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene se inregistreaza in contul 409 "Furnizori-debitori", respectiv mijloacele fixe se inregistreaza in contul 213 „Aparate si instalatii”. Contravaloarea acestora nu constituie cheltuiala, pentru a sta la baza determinarii profitului impozabil la data la care au fost inregistrate eronat in contul de cheltuiala – 628, conform prevederilor legale mai sus citate.

Drept urmare, in baza acelorasi prevederi legale, la inspectia fiscala s-a procedat corect la stabilirea de diferente temporare de cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal a cheltuielilor in suma totala de .X. lei reprezentand avansuri/investitii inregistrate pe cheltuiala, pana la momentul regularizarii lor cat si la stabilirea cheltuielilor nedeductibile in suma de .X. lei reprezentand avansuri inregistrate eronat in conturi de cheltuieli.

Referitor la inregistrarea pe cheltuieli (in contul 628) a facturilor reprezentand dobanzi in baza facturilor emise de SC .X. SRL nr. .X./30.05.2008, respectiv nr. .X./11.09.2008, pentru care s-a justificat facturarea efectuata de catre SC .X. SRL la o valoare ce include si costul finantarii, ulterior dobanzile fiind stornate prin facturile .X./24.12.2008, respectiv .X./24.12.2008, se retin urmatoarele aspecte:

In justificarea acestora societatea a prezentat la inspectia fiscala contractul incheiat intre .X. .X. si asocierea formata de SC .X. SRL, SC .X. SRL si SC .X. SA nr. .X./X. din 24.08.2007. Din continutul acestuia rezulta urmatoarele:

- conform pct. 10.1 alin. (2) “Executantul va executa lucrarile in sistem de finantare "credit-furnizor". Creditul furnizor se asigura de catre executant si consta in sustinerea financiara de catre acesta a executiei lucrarilor printr-un contract de imprumut incheiat cu o banca finantatoare, contract de imprumut ce se anexeaza in copie la prezentul”.
- conform pct. 15.6 „Plata ratei si a dobanzii de finantare catre banca finantatoare cade in sarcina si este raspunderea exclusiva a executantului”.

Conform documentului prezentat la control - „Oferta indicativa de finantare pentru SC X SRL din data de 17.04.2008” incheiata cu .X. SA a rezultat ca in cazul de fata SC .X. SRL este societatea care are calitatea de „imprumutat”.

SC .X. SRL precizeaza ca „operatiunea de stornare a facturilor emise de SC .X. SRL a fost efectuata in urma incheierii unei minute intre cele doua parti”.

Din documentul prezentat „Minuta” incheiata in data de 24.12.2008 intre SC .X. SRL si SC .X. SRL rezulta ca cele doua parti au hotarat: “ Costurile

finantarii aferente executiei ce fac obiectul Contractului nr. .X./X./24.08.2007 sunt suportate de SC .X. SRL.”

Contestatoarea precizeaza ca „nu exista nici o prevedere a contractului nr. .X./X./24.08.2007 incheiat intre Asociere si X SA din care sa rezulte ca executia lucrarilor ori sustinerea financiara ar reveni exclusiv in sarcina SC .X. SRL” si ca „o simpla oferta de finantare nu ar putea conduce la faptul ca subscrisei i-ar reveni exclusiv inca de la data semnarii contractului obligatia finantarii respectivelor lucrari”. “In realitate, repartizarea catre unul din membrii Asocierii a obligatiei de finantare a lucrarilor obiect al contractului de achizitie publica s-a realizat in cadrul raporturilor juridice stabilite prin contractul de asociere, incheiat in scopul participarii la procedura de achizitie publica”.

Se retine faptul ca argumentele contestatoarei nu sunt conforme cu prevederile contractuale specificate la pct. 10.1 alin. (2) din contractul nr. .X./X./24.08.2007.

Astfel, anexa la acest contract l-a constituit documentul – “Oferta indicativa de finantare pentru SC X SRL din data de 17.04.2008” incheiata cu .X. X SA, din care a rezultat ca in cazul de fata SC .X. SRL este societatea care are calitatea de imprumutat.

Conform prevederilor din articolul invocat mai sus, sustinerea financiara este data de contractul de imprumut. Se retine ca nu au fost prezentate la inspectia fiscala si nici in sustinerea contestatiei alte contracte de imprumut avand ca obiect al imprumutului finantarea lucrarilor din contractul nr. .X./X./24.08.2007. Chiar in contestatia formulata se face referire la repartizarea catre unul din membrii Asocierii a obligatiei de finantare a lucrarilor - obiect al contractului de achizitie publica, faptul ca **finantarea a fost realizata in cadrul raporturilor juridice stabilite prin contractul de asociere, incheiat in scopul participarii la procedura de achizitie publica**, deci anterior incheierii contractului de lucrari incheiat cu X SA - .X. .X..

Mai mult, asocierea este formata din SC .X. SRL, SC .X. SRL si SC .X. SA, iar minuta prezentata la inspectia fiscala a fost incheiata intre SC .X. SRL si SC .X. SRL si nu poate schimba prevederile contractului initial.

Rezulta ca in conformitate cu prevederile contractuale SC .X. SRL s-a obligat sa asigure finantarea lucrarilor printr-un Contract de imprumut cu o banca finantatoare, facturarea contravalorii lucrarilor catre beneficiarul final incluzand cuantumul dobanzii. Astfel, facturarea de catre SC .X. SRL a lucrarilor efectuate la o valoare ce include si costul finantarii acestora este nejustificata intrucat inca de la data semnarii contractului de executie se cunostea cine asigura finantarea lucrarilor si cine va factura catre beneficiarul final acest cost, respectiv SC .X. SRL.

In speta sunt aplicabile si prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza:

“(4) 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 activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“48. 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.”

Drept urmare, la inspectia fiscala s-a procedat corect la stabilirea de diferente temporare de cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal in suma totala de .X. lei, reprezentand dobanzi inregistrate pe cheltuieli, pana la momentul regularizarii lor.

In concluzie, profitul impozabil stabilit suplimentar in suma totala de .X. lei si profitul impozabil stabilit temporar de la data inregistrarii cheltuielilor pana la data stornarii acestora in suma de .X. lei (.X. lei - avansuri/ investitii + .X. lei - dobanzi), conform art. 17 din Legea nr. 571/2003 a condus la stabilirea de impozit pe profit suplimentar in suma totala de **.X. lei** si la stabilirea temporara de impozit pe profit suplimentar de .X. lei, pentru care au fost calculate majorari/dobanzi si penalitati de intarziere in valoare totala **.X. lei**.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca SC .X. SRL datoreaza impozitul pe profit suplimentar în sumă de **.X.**

lei, aferent avansurilor/investitiilor si dobanzilor facturate de furnizori, inregistrate de societate eronat in conturi de cheltuieli, stabilite de organele de inspectie fiscala drept cheltuieli nedeductibile si accesoriile aferente in suma de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „Contestația poate fi respinsă ca a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, contestația formulată de SC .X. SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **.X. lei** si accesoriile aferente in suma de **.X. lei**.

b) Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de **.X. lei**, calculate pentru debitele temporare de TVA aferente facturilor fiscale emise SC .X. SRL si care ulterior au fost stornate,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra legalitatii stabilirii de accesorii aferente TVA, în condițiile în care contestatara a dedus TVA aferenta unor facturi fiscale emise de SC .X. SRL, care ulterior au fost stornate.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca in lunile mai si septembrie 2008 SC .X. SRL a dedus TVA in suma de .X. lei si respectiv .X. lei aferenta facturilor fiscale nr. .X./30.05.2008 si nr. .X./11.09.2008, emise de SC .X. SRL reprezentand contravaloare dobanzi, facturi ce au fost stornate ulterior prin facturile .X./24.12.2008 respectiv .X. /24.12.2008.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca unitatea a dedus nejustificat TVA conform prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si au stabilit suplimentar debite temporare privind TVA in suma de .X. lei pentru perioada mai - decembrie 2008 si de .X. lei pentru perioada septembrie - decembrie 2008 si au calculat majorari de intarziere in suma de .X. lei, accesorii calculate in baza prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC .X. SRL precizeaza ca: "la data inregistrarii in contabilitate a facturilor emise de SC .X. SRL, cat si la data stornarii acestora, „cheltuielile cu dobanda au fost calculate conform documentelor incheiate intre parti aflate in vigoare", iar "operatiunea de stornare a facturilor emise de SC .X. SRL a fost efectuata in urma incheierii unei minute intre cele doua parti".

In drept, art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza:

Art. 145

“ Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit normelor legale mai sus citate, dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei, orice persoana impozabila avand dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiuni taxabile.

Așa cum s-a explicat pe larg la pct. 4 lit. a) al cap. III privind impozitul pe profit din prezenta decizie, se reține că facturile emise de SC .X. SRL reprezinta contravaloare dobanzi, iar pentru justificarea acestora societatea a prezentat la inspectia fiscala contractul incheiat intre .X. .X. si asocierea formata de SC .X. SRL, SC .X. SRL si SC .X. SA. Din continutul acestuia rezulta ca: „plata ratei si a dobanzii de finantare catre banca finantatoare cade in sarcina si este raspunderea exclusiva a executantului"- in cazul de fata SC .X. SRL, societate care a asigurat finantarea lucrarilor prin incheierea unui contract de creditare si care de asemenea a si facturat valoarea lucrarilor catre beneficiarul final, valoare ce a inclus si cuantumul dobanzii convenite cu .X. SA.

Organele de inspectie fiscala au precizat ca facturarea de catre SC .X. SRL a lucrarilor efectuate la o valoare ce include si costul finantarii acestora este nejustificata intrucat inca de la data semnarii contractului de executie se cunostea cine asigura finantarea lucrarilor si cine va factura catre beneficiarul final acest cost, respectiv SC .X. SRL, astfel ca unitatea a dedus nejustificat TVA in lunile mai si septembrie 2008 conform prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare verificarii efectuate, au fost stabilite suplimentar debite temporare privind TVA in suma de .X. lei pentru perioada mai - decembrie 2008 si

de .X. lei pentru perioada septembrie - decembrie 2008 si s-au calculat majorari de intarziere in suma de .X. lei, accesorii calculate in baza prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar debite temporare privind TVA in suma de .X. lei pentru perioada mai - decembrie 2008 si de .X. lei pentru perioada septembrie - decembrie 2008 si au calculat majorari de intarziere in suma de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: „Contestația poate fi respinsă ca a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, contestația formulată de SC .X. SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru majorarile de intarziere aferente TVA in suma de **.X. lei**.

Se retine ca, prin contestatie nu sunt aduse argumente cu privire la modul de calcul al majorarilor de intarziere.

5) In ceea ce priveste suma de X lei:

a) Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de .X. lei, calculate pentru debitele temporare de impozit pe profit aferente situatiilor de lucrari de constructii contractate de SC .X. SRL,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe daca in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat accesorii aferente impozitului pe profit, în condițiile în care veniturile aferente situatiilor de lucrari de constructii contractate de SC .X. SRL au fost inregistrate cu intarziere.

In fapt, din verificarea modului de facturare a situatiilor de lucrari emise de societate in perioada 2006-2010, aferente lucrarilor de constructii contractate de SC .X. SRL, au fost constatate cazuri in care, desi situatiile aferente lucrarilor efectuate erau acceptate de beneficiar, veniturile nu erau inregistrate la data acestora. S-a procedat la reasezarea veniturilor inregistrate de unitate conform facturilor fiscale si situatiilor de lucrari aferente, la care au fost alocate si cheltuielile aferente realizarii acestora inregistrate in evidenta contabila a unitatii (la data inregistrarii veniturilor).

Reasezarea veniturilor si cheltuielilor corectate a determinat ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia ii apartin cu suma totala de .X. lei. Stabilirea de cheltuieli nedeductibile fiscal pe interval a condus la stabilirea temporara de profit impozabil respectiv de impozit pe profit ce constituie baza de calcul pentru majorarile de intarziere in suma de .X. lei.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au avut în vedere ca dată a acceptării situațiilor de lucrări, data de primire a situațiilor de lucrări de către .X., respectiv data înregistrării acestora de către societate la direcțiile regionale.

Societatea, invocând prevederile art. 134¹, alin. (4) și art. 155, alin. (1) din Codul fiscal, susține că momentul la care sunt considerate a fi efectuate din punct de vedere fiscal lucrările de construcție, este acela al acceptării situațiilor de lucrări de către beneficiar, in toate contractele verificate de catre organele de inspectie fiscala, calitatea de beneficiar avand-o .X. SA – .X..

Direcțiile X înființate în subordinea .X. SA sunt entități fără personalitate juridică, ce nu pot încheia acte juridice în nume propriu, acestea funcționând pe bază de mandat emis de .X. SA, in toate contractele, beneficiar al acestora fiind .X. SA și nu direcțiile sale fără personalitate juridică.

Astfel, pe cale de consecință, societatea susține că în mod eronat, organele de inspecție fiscală au interpretat data înregistrării la .X. a situațiilor de lucrări ca reprezentând acceptarea de către beneficiar a acestor documente, pentru motivul că această entitate, respectiv Direcția Regională nu este beneficiarul lucrărilor de construcție executate de **SC .X. SRL**.

De asemenea, societatea susține că, data depunerii situațiilor de lucrări nu reprezintă și acceptarea lor de către beneficiar. Acceptarea de către beneficiar, respectiv de către .X. SA, urma să aibă loc ulterior momentului depunerii situațiilor de lucrări, după o procedură internă a beneficiarului și care nu putea avea loc mai devreme de termenele stabilite prin contracte, dar care au fost de cele mai multe ori nerespectate de beneficiar.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art. 215, alin. (1) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, care stipuleaza:

“ (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.”

Se retine ca, din verificarea efectuata asupra modului de facturare a situatiilor de lucrari emise de societate in perioada 2006-2010 aferente lucrarilor de constructii contractate de SC .X. SRL, au fost constatate cazuri in care, desi

situatiile aferente lucrarilor efectuate erau acceptate de beneficiar, veniturile nu erau inregistrate la data acestora, potrivit normelor legale mai sus citate.

In speta sunt aplicabile si prevederile art. 19, alin. (1) si art. 21, alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

Art. 19

„(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.”

Art. 21

“(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.”

Coroborat cu prevederile pct. 12 si 13 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile, veniturile

sau cheltuielile inregistrate eronat sau omise se corecteaza prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia îi apartin iar dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.

Totodata, conform art. 6 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: *“(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.”*

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei respectiv, facturi fiscale, situatii de plata a lucrarilor si situatii de lucrari, a rezultat ca unele facturi fiscale au fost intocmite fara a respecta prevederile legale privind termenul de intocmire si de inregistrare a veniturilor realizate, existand neconcordante intre data cand situatiile de lucrari au fost intocmite sau au fost acceptate de beneficiar si data la care acestea au fost facturate. Au fost identificate urmatoarele cazuri:

- unele situatii de lucrari au inscrise perioada in care au fost efectuate, data inregistrarii lor la .X. precum si viza de acceptare a beneficiarului (.X./01.09.2009, .X./02.11.2009, .X./02.11.2009, .X./02.11.2009, .X./02.11.2009, .X./02.11.2009, .X./02.11.2009);
- unele situatii de lucrari au inscrise data pana la care au fost efectuate lucrarile si semnaturile de acceptare din partea beneficiarului (.X./01.09.2009, .X./02.11.2009, .X./02.12.2009, .X./02.12.2009);
- unele situatii de lucrari au inscrise perioada de efectuare a acestora, acceptarea de catre beneficiar, dar facturarea s-a facut partial la termenul legal (.X./04.05.2009).

Din explicatiile formulate de reprezentantul unitatii prin nota explicativa a rezultat ca: "toate respectivele facturi si situatii de lucrari se refera la o serie de contracte derulate de societatea noastra, al caror beneficiar a fost .X. SA. Prin urmare, "acceptarea" situatiilor de lucrari facturate de subscrisa societate, a fost realizata potrivit unui circuit specific, prin verificarea si avizarea de catre mai multe directii si birouri ale beneficiarului, nu toate aceste directii consemnand data la care au operat acceptarea". De asemenea reprezentantul societatii afirma si ca "societatea noastra a facturat, inregistrat in contabilitate si declarat veniturile realizate potrivit dispozitiilor legale, in momentul in care am avut cunostinta despre acceptarea situatiilor de lucrari de catre beneficiarul lucrarilor executate".

Se retine ca, in cuprinsul documentului "Situatie de lucrari", data intocmirii sau data acceptarii de catre beneficiar reprezinta elemente esentiale si de stricta necesitate, intrucat legiuitorul le ia in considerare la stabilirea datei la care se inregistreaza veniturile, respectiv reprezinta faptul generator al taxei pe valoarea adaugata, functie de care prestatorii sunt obligati la emiterea facturilor fiscale.

Situatiile de lucrari emise de SC .X. SRL poarta stampila si semnatura beneficiarului lucrarilor iar unele din aceste documente au inscise fie data pana la care au fost efectuate lucrarile fie data inregistrarii la beneficiar.

Avand in vedere documentele prezentate la control, echipa de inspectie fiscala a luat in considerare, in vederea stabilirii obligatiei privind intocmirea facturilor si a inregistrarii veniturilor si a taxei pe valoarea adaugata colectata, data efectuarii lucrarilor inscisa in Situatiile de lucrari, care poarta stampila si semnatura beneficiarului sau data acceptarii situatiilor de lucrari de catre autoritatea beneficiara.

In cuprinsul contractelor incheiate cu beneficiarii lucrarilor se prevede:

- obligatia executantului este intocmirea lunara a situatiilor de lucrari si inaintarea acesteia beneficiarului pentru aprobare iar dupa acceptarea de catre beneficiar a situatiei de lucrari, executantul va emite factura pentru decontare (contractele al caror beneficiar este .X. X).
- lucrarile real executate trebuie sa fie dovedite ca atare prin situatii de lucrari care se vor confirma de catre reprezentantul achizitorului. Situatiile de lucrari se confirma in 5 zile de la primire (contractul al carui beneficiar este .X. .X.).
- antreprenorul va prezenta inginerului la sfarsitul fiecarei luni o situatie de lucrari in care va prezenta detaliat sumele la care antreprenorul se considera indreptatit (contractul incheiat cu CJ .X.).

Se retine ca, in timpul inspectiei fiscale s-a solicitat in baza prevederilor art. 94, alin. (3), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prezentarea si a altor documente intocmite de societate si acceptate de beneficiar care sa justifice efectuarea respectivelor lucrari (procese verbale de receptie finala sau partiala etc).

In raspunsul formulat de reprezentantii societatii, prin nota explicativa se precizeaza ca "procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor si procesul verbal de receptie finala sunt documente care atesta executia lucrarilor prevazute in contract si calitatea acestora. Documentele care atesta efectuarea lucrarilor facturate sunt situatiile de lucrari prezentate".

In contestatia formulata, societatea sustine urmatoarele: „din dispozitiile art. 134¹, alin. (4) si art. 155, alin. (1) din Codul fiscal rezulta ca, in ipoteza unor prevederi contractuale ce conditioneaza emiterea facturilor si efectuarea platii contravalorii lucrarilor executate de acceptarea de catre beneficiar a situatiilor de lucrari, momentul la care sunt considerate a fi efectuate din punct de vedere fiscal lucrarile de constructie este acela al acceptarii situatiilor de lucrari de catre beneficiar. Acest rationament se impune si datorita aspectelor practice, fiind indeobste cunoscuta posibilitatea existentei obiectiunilor beneficiarului asupra situatiilor de lucrari, situatie in care este amanat momentul acceptarii acestora cu perioada de timp necesara pentru remedierea eventualelor deficiente si reintocmirea situatiilor de lucrari”.

In cazul Contractului nr. X/09.01.2004 incheiat cu .X.- .X. .X., contestatoarea mentioneaza ca “acceptarea situatiilor de lucrari de catre beneficiar a coincis in cazul lucrarilor executate in temeiul acestui contract chiar cu emiterea facturii motivat tocmai de faptul ca autoritatea contractanta trebuia sa aiba resursele financiare pentru plata lucrarilor anterior acceptarii situatiei definitive de plati”.

Referitor la Contract nr. .X./30.10.2008, in contestatie se precizeaza ca acceptarea poate interveni intr-un termen de 28-56 de zile de la momentul depunerii, in situatia optimista a respectarii de catre achizitor a propriilor obligatii.

Organul de solutionare a contestatiei apreciaza ca nefondate argumentele societatii contestatoare intrucat asa cum s-a mai specificat anterior, in cuprinsul documentului "Situatie de lucrari", data intocmirii sau data acceptarii de catre beneficiar reprezinta elemente esentiale si de stricta necesitate, intrucat legiuitorul le ia in considerare la stabilirea datei la care se inregistreaza veniturile respectiv faptul generator al taxei pe valoarea adaugata, functie de care prestatorii sunt obligati la emiterea facturilor fiscale.

De asemenea, argumentele societatii referitoare la emiterea facturilor in functie de efectuarea platii contravalorii lucrarilor executate sau de amanarea momentului acceptarii de catre beneficiar a lucrarilor pentru remedierea defectiunilor, nu pot fi luate in considerare pentru solutionarea favorabila a cauzei intrucat sunt aspecte distincte. Inregistrarea veniturilor realizate, respectiv exigibilitatea TVA este in stransa legatura cu acceptarea situatiilor de lucrari de catre autoritatea beneficiara a lucrarilor respective desemnata de .X. si nu are legatura cu plata contravalorii lucrarilor executate sau cu amanarea momentului acceptarii de catre beneficiar a lucrarilor pentru remedierea unor eventuale defectiuni.

Referitor la precizarea contestatoarei „Acceptarea de catre beneficiar respectiv .X.-SA urma sa aiba loc ulterior momentului depunerii situatiilor de lucrari... De altfel organele de control nu au probat, nu au dovedit ca data depunerii situatiilor de lucrari spre acceptare reprezinta data acceptarii" nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a cauzei intrucat societatea nu a sustinut cele argumentate in contestatie prin documentele justificative mentionate, respectiv prin documente intocmite ulterior celor prezentate in timpul controlului pentru justificarea acceptarii la o alta data decat cea inscrisa in aceste documente.

Echipa de inspectie fiscala a luat in considerare, in vederea stabilirii obligatiei privind intocmirea facturilor si a inregistrarii veniturilor si a taxei pe valoarea adaugata colectata, data efectuarii lucrarilor inscrisa in Situatiile de lucrari, care poarta stampila si semnatura beneficiarului sau data acceptarii situatiilor de lucrari de catre autoritatea beneficiara.

In timpul inspectiei fiscale s-a procedat la reasezarea veniturilor inregistrate de societate conform facturilor fiscale si situatiilor de lucrari aferente avand in vedere prevederile legale mai sus citate, reasezarea veniturilor si cheltuielilor corectate determinand ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia ii apartin cu suma totala de .X. lei.

Astfel, au rezultat la control debite temporare de plata privind impozitul pe profit in suma totala de .X. lei, pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de **.X. lei**, in conformitate cu prevederile art. 120, alin (1) din OG nr 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar debite temporare privind impozitul pe profit in suma totala de .X. lei, pentru care societatea datoreaza majorari de intarziere in suma de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „Contestația poate fi respinsă ca a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, contestația formulată de SC .X. SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru majorari de intarziere in suma de **.X. lei** aferente impozitului pe profit.

b) Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de **.X. lei**, calculate pentru debitele temporare de TVA aferente situatiilor de lucrari de constructii contractate de SC **.X. SRL**,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe daca în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit accesorii aferente TVA, în condițiile în care facturarea lucrarilor de constructii contractate de SC **.X. SRL se realiza cu intarziere, nerespectandu-se termenul prevazut de lege.**

In fapt, organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea modului de facturare a situatiilor de lucrari emise de societate in perioada 2006-2010, aferente lucrarilor de constructii contractate de SC **.X. SRL**, constatand cazuri in care, desi situatiile aferente lucrarilor efectuate erau acceptate de beneficiar, facturarea acestora nu s-a facut la termenul legal prevazut de art. 134¹, alin. (4) si art. 155, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala respectiv, facturi fiscale, situatii de lucrari si contracte de executie, a rezultat ca o parte din facturile fiscale au fost intocmite fara a respecta prevederile legale privind exigibilitatea TVA si termenul de intocmire, existand neconcordante intre data cand situatiile de lucrari au fost intocmite sau au fost acceptate de beneficiar si data la care acestea au fost facturate. Au fost identificate urmatoarele cazuri:

- unele situatii de lucrari au inscrise perioada la care fac referire, data inregistrarii lor la **.X.** precum si viza de acceptare a beneficiarului (ff **.X./04.12.2006**, ff **.X./04.12.2006**, ff.**X./01.09.2009**, ff.**X./01.09.2009**, **.X./01.09.2009**, **.X./02.11.2009**, **.X./02.11.2009**, **.X./02.11.2009**, **.X./02.11.2009**, **.X./02.11.2009**, **.X./02.11.2009**, ff.**X./02.12.2009**, ff.**X./02.12.2009**, ff.**X./02.12.2009**, ff.**X./02.12.2009**);
- unele situatii de lucrari au inscrise data pana la care au fost efectuate lucrarile si semnaturile de acceptare din partea beneficiarului (**.X./01.09.2009**, **.X./02.11.2009**, **.X./02.12.2009**, **.X./02.12.2009**, ff.**X./02.12.2009**, ff.**X./02.12.2009**);
- unele situatii de lucrari au inscrise perioada de efectuare a acestora, acceptarea de catre beneficiar, dar facturarea s-a facut partial la termenul legal (**.X./04.05.2009**).

Astfel, in baza prevederilor art. 134¹, alin. (4) si art. 155, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit debite temporare privind taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei**, pentru care societatea datoreaza majorari de intarziere in suma de **.X. lei**, accesorii calculate in conformitate cu prevederile art.

120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestatie, societatea susține că organele de inspecție fiscală au avut în vedere ca dată a acceptării situațiilor de lucrări, data de primire a situațiilor de lucrări de către .X., respectiv data înregistrării acestora de către societate la direcțiile regionale.

Societatea, invocând prevederile art. 134¹, alin. (4) și art. 155, alin. (1) din Codul fiscal, susține că momentul la care sunt considerate a fi efectuate din punct de vedere fiscal lucrările de construcție, este acela al acceptării situațiilor de lucrări de către beneficiar, in toate contractele verificate de catre organele de inspectie fiscala, calitatea de beneficiar avand-o .X. SA – .X..

Direcțiile X înființate în subordinea .X. SA sunt entități fără personalitate juridică, ce nu pot încheia acte juridice în nume propriu, acestea funcționând pe bază de mandat emis de .X. SA, in toate contractele, beneficiar al acestora fiind .X. SA și nu direcțiile sale fără personalitate juridică.

Astfel, pe cale de consecință, societatea susține că în mod eronat, organele de inspecție fiscală au interpretat data înregistrării la .X. a situațiilor de lucrări ca reprezentând acceptarea de către beneficiar a acestor documente, pentru motivul că această entitate, respectiv Direcția Regională nu este beneficiarul lucrărilor de construcție executate de **SC .X. SRL**.

De asemenea, societatea susține că, data depunerii situațiilor de lucrări nu reprezintă și acceptarea lor de către beneficiar. Acceptarea de către beneficiar, respectiv de către .X. SA, urma să aibă loc ulterior momentului depunerii situațiilor de lucrări, după o procedură internă a beneficiarului și care nu putea avea loc mai devreme de termenele stabilite prin contracte, dar care au fost de cele mai multe ori nerespectate de beneficiar.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art. 134¹, alin. (4) si art. 155, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

Art. 134¹

“ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”

Art. 155

“ Facturarea

(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform [art. 141](#) alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Potrivit normelor legale mai sus invocate, pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar iar persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei.

Așa cum s-a explicat pe larg la pct. 5 lit. a) al cap. III privind impozitul pe profit din prezenta decizie, se retine ca, în cuprinsul documentului "Situație de lucrări", data întocmirii sau data acceptării de către beneficiar reprezintă elemente esențiale și de strictă necesitate, întrucât legiuitorul le ia în considerare la stabilirea datei la care se înregistrează veniturile, respectiv reprezintă faptul generator al taxei pe valoarea adăugată, funcție de care prestatorii sunt obligați la emiterea facturilor fiscale.

Situațiile de lucrări emise de SC .X. SRL poartă stampila și semnatura beneficiarului lucrărilor, iar unele din aceste documente au înscrise fie data până la care au fost efectuate lucrările fie data înregistrării la beneficiar.

Având în vedere documentele prezentate la control, echipa de inspecție fiscală a luat în considerare, în vederea stabilirii obligației privind întocmirea facturilor și a înregistrării taxei pe valoarea adăugată colectată, data efectuării lucrărilor înscrisă în Situațiile de lucrări, care poartă stampila și semnatura beneficiarului sau data acceptării situațiilor de lucrări de către autoritatea beneficiară.

În baza prevederilor art. 134¹, alin. (4) și art. 155, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, s-au stabilit debite temporare privind taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, pentru care societatea datorează majorări de întârziere în suma de .X. lei, accesorii calculate în conformitate cu prevederile art. 120, alin. (1) din OG nr.

92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar debite temporare privind TVA in suma totala de .X. lei, pentru care societatea datoreaza majorari de intarziere in suma de .X. lei, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „Contestația poate fi respinsă ca a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, contestația formulată de SC .X. SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru majorari de intarziere in suma de .X. lei aferente TVA.

6) Referitor la TVA dedusa in suma de .X. lei aferenta facturilor de leasing emise de .X. LEASING SA si .X. LEASING SA si accesoriile aferente in suma totala .X. lei,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentara de plată și accesorii aferente, în condițiile în care societatea a dedus TVA aferenta ratelor unor contracte de leasing pentru achizitia de active care au fost transferate de SC .X. SRL catre SC .X. SRL.

In fapt, in perioada 2006-2007 societatea a inregistrat in evidenta contabila facturi fiscale emise de .X. LEASING SA si .X. LEASING SA, aceste facturi reprezentand rate aferente unor contracte de leasing pentru achizitia de active care au fost transferate de SC .X. SRL catre SC .X. SRL urmare divizarii conform protocolului publicat in Monitorul Oficial nr. 239/21.01.2005 si aprobat prin Incheierea nr. .X./18.03.2005 a Tribunalului .X..

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X. SRL nu are drept de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta ratelor de leasing facturate de .X. LEASING SA si .X. LEASING SA conform prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fiind calculate si accesorii in suma de .X. lei, reprezentand:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;
- penalitati 15% in suma de .X. lei, conform prevederilor art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Reprezentantul societatii sustine ca activele si contractele de leasing aferente acestora "au facut obiectul transmisiunii de la SC .X. SRL catre SC .X. SRL" cu toate drepturile si obligatiile aferente, si ca "intrucat societatile de leasing au refuzat modificarea corespunzatoare a contractelor ... prin indicarea SC .X. SRL ca utilizator, am fost obligati, pentru a evita rezilierea acestor contracte, sa incheiem o conventie cu SC .X. SRL, in vederea finalizarii contractelor in forma in care acestea au fost semnate. In temeiul acestei conventii societatea noastra a achitat integral contravaloarea facturilor emise de societatile de leasing".

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

" Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;"

Potrivit normelor legale mai sus citate, dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei, orice persoana impozabila avand dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiuni taxabile.

Se retine ca, in perioada 2006-2007 contestatara a inregistrat in evidenta contabila facturi fiscale emise de .X. LEASING SA si .X. LEASING SA, facturi ce reprezinta rate aferente unor contracte de leasing pentru achizitia de active care au fost transferate de SC .X. SRL catre SC .X. SRL, urmare divizarii conform protocolului publicat in Monitorul Oficial nr 239/21.01.2005 si aprobat prin Incheierea nr. .X./18.03.2005 a Tribunalului .X..

In justificarea sa petenta sustine ca: "fata de refuzul societatilor finantatoare de a opera in respectivele contracte modificarile cu privire la noul utilizator si pentru a nu ne supune riscului rezilierii contractelor, intre SC .X. SRL si SC .X. SRL a fost incheiata o conventie in temeiul careia societatea noastra a

achitat integral contravaloarea facturilor emise de societatile de leasing, societatea noastra a platit efectiv ratele de leasing, in temeiul facturilor emise de societatile finantatoare pe numele nostru, chiar daca prestarea serviciului (folosinta utilajelor obiect a contractelor de leasing) s-a realizat de societatea .X. careia i s-a transferat o parte a patrimoniului nostru prin divizare". Astfel societatea contestatoare concluzioneza ca: "societatea noastra a realizat o achizitie de servicii in directa legatura cu activitatea noastra economica".

Argumentatia societatii este nefondata, intrucat aceasta inca din timpul efectuarii inspectiei fiscale (fapt demonstrat cu raspunsul la nota explicativa solicitata), recunoaste ca utilajele achizitionate in baza contractelor de leasing au fost cedate spre folosinta SC .X. SRL odata cu divizarea SC .X. SRL.

De asemenea in contestatia depusa societatea afirma ca, in baza prevederilor art. 129, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 7, alin. (3) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, in situatia in care in cursul derularii unui contract de leasing se realizeaza cesiunea acestuia catre un alt utilizator, "transmiterea contractelor de leasing prin efectul divizarii nu schimba natura acestor operatiuni de prestari servicii, in sensul Codului fiscal".

Art. 129, alin. (3), lit. a) si lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza:

Art. 129

" Prestarea de servicii

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

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

(...)

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii."

De asemenea, pct. 7, alin. (3) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal precizeaza:

" (3) Este considerată prestare de servicii, conform art. 129 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. În sensul prezentelor norme, intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului comercial. În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii, furnizorul/prestatorul efectuează livrarea de bunuri/prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru

care întocmește factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către mandant, respectiv către beneficiar sau, după caz, către furnizor/prestator.”

Fata de argumentatia contestatoarei, se retine ca cesiunea contractelor de leasing s-a realizat printr-o "conventie" incheiata intre SC .X. SRL si SC .X. SRL fara acceptul finantatorului asa cum se prevede la pct 7, alin. (2) din HG nr. 44/2004 pentru aplicarea prevederilor art. 129, alin. (2) din Codul fiscal si unde de asemenea se mai precizeaza si ca "persoana care preia contractul de leasing are aceleasi obligatii ca si cedentul in ceea ce priveste taxa".

Art. 129

"2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme.”

Pct. 7

*"(2) Transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing este considerată prestare de servicii conform art. 129 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal. La sfârșitul perioadei de leasing, dacă locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului, la solicitarea acestuia, operațiunea reprezintă o livrare de bunuri pentru valoarea la care se face transferul. Se consideră a fi sfârșitul perioadei de leasing și data la care locatarul/utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dar nu mai devreme de 12 luni. Dacă opțiunea de cumpărare a bunului de către locatar/utilizator se exercită înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, respectiv data de la care bunul este pus la dispoziția locatarului/utilizatorului, se consideră că nu a mai avut loc o operațiune de leasing, ci o livrare de bunuri la data la care bunul a fost pus la dispoziția locatarului/utilizatorului. **Dacă în cursul derulării unui contract de leasing financiar intervine o cesiune între utilizatori cu acceptul locatorului/finanțatorului sau o cesiune a contractului de leasing financiar prin care se schimbă locatorul/finanțatorul, operațiunea nu constituie livrare de bunuri, considerându-se că persoana care preia contractul de leasing continuă persoana cedentului. Operațiunea este considerată în continuare prestare de servicii, persoana care preia contractul de leasing având aceleași obligații ca și cedentul în ceea ce privește taxa.”***

In contestatia depusa SC .X. SRL sustine ca: "societatea noastra a actionat pe baze contractuale, in nume propriu dar in contul unei alte persoane impozabile, situatie in care reglementarile fiscale recunosc deductibilitatea taxei".

Societatea foloseste ca argument legal prevederile art. 137, alin. (3), lit. e) din Codul fiscal si ale pct. 19, alin. (3) si (4) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, care precizeaza:

Art. 137

“(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

e) sumele achitate de furnizor sau prestator, în numele și în contul clientului, și care apoi se decontează acestuia, precum și sumele încasate în numele și în contul unei alte persoane.”

Pct. 19

*“(3) În sensul art. 137 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal sumele achitate de furnizor/prestator în numele și în contul clientului, reprezintă sumele achitate de o persoană, furnizorul/prestatorul, pentru facturi emise pe numele clientului. Emiterea facturii de decontare este opțională, în funcție de cele convenite de părți în vederea recuperării sumelor achitate. În situația în care părțile convin să-și deconteze sumele achitate pe baza facturii de decontare, taxa nu va fi menționată distinct, fiind inclusă în totalul sumei de recuperat. Factura de decontare se transmite clientului însoțită de factura achitată în numele clientului și emisă pe numele acestuia din urmă. **Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului și nu colectează taxa pe baza facturii de decontare.** De asemenea, furnizorul/prestatorul nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri. Clientul își va deduce în condițiile legii taxa pe baza facturii care a fost emisă pe numele său, factura de decontare fiind doar un document care se anexează facturii achitate. În cazul în care furnizorul/prestatorul primește o factură pe numele sau pentru livrări de bunuri prestări de servicii realizate în beneficiul altei persoane și emite o factură în nume propriu către această altă persoană, acestea nu sunt considerate plăți în numele clientului și se aplică structura de comision prevăzută la pct. 6 alin. (2) - (4), sau după caz pct. 7 alin. (1), chiar dacă nu există un contract de comision între părți.*

(4) În sensul art. 137 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, sumele încasate în numele și în contul altei persoane cuprind operațiuni precum:

a) cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți încasate în contul unei instituții publice, dacă pentru acestea instituția publică nu este persoana impozabilă în sensul art. 127 din Codul fiscal;

b) sume încasate în contul altei persoane, dacă factura este emisă de această altă persoană către un terț. Pentru decontarea sumelor încasate de la terț cu persoana care a emis factura, conform înțelegerii dintre părți, pot fi întocmite facturi de decontare conform alin. (3);

c) sume facturate către terți și încasate, în contul altei persoane, situație în care se aplică structura de comisionar prevăzută la pct. 6 alin. (2) - (4) sau, după caz, pct. 7 alin. (1), chiar dacă nu există un contract de comision între părți.”

Argumentatia prezentata este nejustificata intrucat din prevederile pct. 19, alin. (3) din HG nr. 44/2004 rezulta clar ca in cazul sumelor achitate de furnizor/prestator (SC .X. SRL) in contul clientului (SC .X. SRL) furnizorul/prestatorul "nu exercita dreptul de deducere pentru sumele achitate in numele clientului si nu colecteaza taxa pe baza facturii de decontare".

In concluzie, argumentatia petentei este nefondata, aceasta continuand sa achite ratele de leasing pentru utilajele achizitionate in baza contractelor de leasing, desi utilajele au fost cedate spre folosinta SC .X. SRL odata cu divizarea SC .X. SRL, cesiunea contractelor de leasing s-a realizat printr-o "conventie" incheiata intre SC .X. SRL si SC .X. SRL fara acceptul finantatorului, iar SC .X. SRL a dedus TVA din facturile de leasing fara a refactura contravaloarea ratelor de leasing la SC .X. SRL si a colecta TVA aferent.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă TVA in suma totala de .X. lei aferenta facturilor de leasing emise de .X. LEASING SA si .X. LEASING SA, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „Contestația poate fi respinsă ca a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, contestația formulată de SC .X. SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente TVA de plată în sumă de **.X. lei**, aceasta reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „accesorium sequitur principale”. Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru TVA de plată în sumă de **.X. lei**, urmează să se respingă contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**.

7) Referitor la contestatia formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./05.12.2011,

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal, organele de inspectie fiscala au emis decizia de nemodificare a bazei de impunere pentru impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor si pentru contributi sociale aferente, precum si pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, impozitul pe veniturile din dobanzi si varsamintele de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate, in conditiile in care s-a stabilit ca pentru aceste impozite si contributi, baza de impunere nu se modifica, iar creanta fiscala a fost corect determinata.

In fapt, urmare inspectiei fiscale efectuate asupra impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor si contributiilor sociale aferente, precum si asupra impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, impozitului pe veniturile din dobanzi si varsamintelor de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada supusa controlului, intre obligatiile fiscale declarate de SC .X. SRL si cele calculate de echipa de inspectie fiscala, nu au fost constatate diferente, fapt pentru care, in baza prevederilor art. 109 alin. (3) lit. b) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare a fost emisa Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC .X./05.12.2011.

Prin contestatie, SC .X. SRL sustine ca Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./05.12.2011 nu precizeaza care au fost constatările organelor fiscale in legatura cu respectivele obligatii fiscale si ce anume s-a stabilit in legatura cu aceste obligatii fiscale, respectiv daca exista sau nu diferente de plata si ca acest act administrativ fiscal trebuie sa se supuna cerintelor de continut prevazut de art. 43 alin. (2). Astfel, contestatara apreciaza ca Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./05.12.2011 este lipsita de obiect, impunandu-se anulara acesteia, potrivit dispozitiilor art. 46 din Codul de procedura fiscala.

In drept, potrivit prevederilor art. 109 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

“ (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

De asemenea, în conformitate cu prevederile OPANAF nr. 1267/2006 privind aprobarea formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere", cu modificările și completările ulterioare, în ANEXA 2 referitoare la Instrucțiunile de completare a formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" se precizează:

“ a) Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru stabilirea obligațiilor fiscale, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b) Decizia privind nemodificarea bazei de impunere se va emite la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, numai în cazul în care se constată că toate obligațiile bugetare care au făcut obiectul inspecției fiscale au fost corect determinate.

c) Decizia privind nemodificarea bazei de impunere se întocmește de către organul de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de directorul executiv adjunct coordonator al activității de control.

d) Informațiile din conținutul Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere se vor completa după cum urmează:

1. Datele de identificare ale contribuabilului va cuprinde, în clar, următoarele informații:

- denumirea contribuabilului - se va înscrie denumirea completă a contribuabilului;

- codul de identificare fiscală - se va înscrie codul de identificare fiscală inclusiv, dacă este cazul, atributul de plătitor de TVA și/sau de accize (RA);

- domiciliul fiscal - se va înscrie adresa completă a domiciliului fiscal al contribuabilului.

2. Date privind obligațiile fiscale va cuprinde:

2.1.1. Obligații fiscale verificate - se va completa câte un rând pentru fiecare obligație fiscală cu informații referitoare la:

- col. 1 - denumirea obligației fiscale: se va înscrie denumirea obligației fiscale care a făcut obiectul inspecției fiscale și care s-a constatat că a fost corect determinată.

Pentru perioada verificată: organele de inspecție fiscală vor înscrie următoarele:

- col. 2 - data de la care începe perioada supusă verificării - se va înscrie sub forma zz.ll.an;

- col. 3 - data de sfârșit a perioadei supuse verificării - se va înscrie sub forma zz.ll.an.

2.1.2. Motivul de fapt - se va înscrie numărul și data raportului de inspecție fiscală.

2.1.3. Temeiul de drept - se va înscrie baza legală care stabilește posibilitatea certificării corectitudinii bazei de impunere, respectiv art. 107 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Din prevederile legale invocate se retine ca, in situatia in care, urmare unei inspectii fiscale s-au constatat obligatii fiscale pentru care s-a stabilit ca baza de impunere nu se modifica, iar creanta fiscala a fost corect determinata, se emite decizie de nemodificare a bazei de impunere.

Din analiza deciziei de nemodificare a bazei de impunere contestata reiese ca aceasta contine toate datele impuse de legiuitor, obligatiile fiscale verificate, perioada verificata, motivul de fapt si temeiul de drept, fapt pentru care nu se retine sustinerea contestatarei conform careia “Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./05.12.2011 nu precizeaza care au fost constatările organelor fiscale in legatura cu respectivele obligatii fiscale si ce anume s-a stabilit in legatura cu aceste obligatii fiscale, respectiv daca exista sau nu diferente de plata” si de asemenea “ca acest act administrativ fiscal trebuie sa se supuna cerintelor de continut prevazut de art. 43 alin. (2), Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./05.12.2011 fiind lipsita de obiect, se impune anulara acesteia, potrivit dispozitiilor art. 46 din Codul de procedura fiscala”.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au emis decizie de nemodificare a bazei de impunere pentru impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor si contributiile sociale aferente, precum si pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite

persoanelor fizice, impozitul pe veniturile din dobanzi si varsamintele de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate, fapt pentru care, in temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „Contestația poate fi respinsă ca a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC .X./05.12.2011.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./05.12.2011, emisa de organele de inspectie fiscala ale DGAMC, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – TVA;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC .X./05.12.2011, emisa de organele de inspectie fiscala ale DGAMC.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X