



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA nr. 260 din X 2013
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.R.L.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr.907124/03.07.2013

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./28.06.2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X/03.07.2013 cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.** cu domiciliul fiscal în municipiul .X., sector X, Calea X, nr.X. bl. Cladirea A, CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J40/X/1994.

Contestația a fost formulată inițial împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.F-MC.X./14.05.2013* (denumită în prezenta, Decizie de impunere), act administrativ fiscal emis de Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscală în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-MC .X./14.05.2013.

Ulterior, întrucât urmare Referatului privind îndreptarea erorii materiale nr..X./19.07.2013 organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrație a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscală au emis *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.F-MC.X./24.07.2013* (denumită în prezenta, Decizie de impunere) act administrativ fiscal emis în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-MC .X./24.07.2013, **S.C. .X. S.R.L.** a formulat contestație împotriva acestora.

Contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva actului administrativ fiscal corectat are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei – taxa pe valoarea adăugată,**
- **.X. lei – dobanzi/majorări de întârziere,**
- **.X. lei – impozit pe profit,**

- **.X. lei - dobanzi/majorari de intarziere,**
- **.X. lei – penalitati de intarziere.**

Contestațiile au fost depuse 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, în raport de data comunicării actelor administrative emise în urma inspecției fiscale efectuate, respectiv **16.05.2013** și respectiv **29.07.2013**, potrivit ștampilei societății **S.C. .X. S.R.L.**, aplicată pe adresele de înaintare a actelor administrativ fiscale emise urmarea inspecției fiscale efectuate, anexate la dosarul cauzei în copie, și de data depunerii contestațiilor la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv **13.06.2013** și **07.08.2013**, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei institutii aplicata pe originalele contestațiilor, aflate la dosarul cauzei.

Întrucât Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./24.07.2013 și Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./24.07.2013, emise ca urmare a îndreptării erorii materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./14.05.2013 și Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./14.05.2013, în baza Referatului privind îndreptarea erorii materiale nr..X./19.07.2013, înlocuiesc actele inițiale care au aceleași numere de înregistrare, modificându-se doar data emiterii efective, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea celei de-a doua contestații, respectiv cea înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestației cu nr.X/21.08.2013, având în vedere că actul administrativ fiscal inițial nu mai produce efecte juridice.

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, **S.C. .X. S.R.L.** la data depunerii contestației figurând la poziția nr.X din Anexa nr.1 „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2013*” la OPANAF nr.1823/2012 pentru modificarea și completarea OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.** din .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC.X./24.07.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC.X./24.07.2013, societatea solicită ”Admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere,

precum si a Raportului de inspectie fiscala care a stat la baza acesteia, iar pe cale de consecinta exonerarea de la:

- plata sumei de .X. lei reprezentand impozit pe profit suplimentar in cuantum de .X. lei, dobanzi/majorari de intarziere in cuantum de .X. lei, precum si penalitati de intarziere in suma de .X. lei in legatura cu serviciile achizitionate de la societatile independente .X.. din Roma si .X. & .X. Financial - Business .X. S.p.A. din Roma – Italia,*
- plata sumei de TVA de .X. lei in legatura cu serviciile achizitionate de la .X.. si .X. & .X. Financial - Business .X. S.p.A.,*
- obligatia de colectare a TVA suplimentară in suma de .X. lei pentru achizițiile de bunuri de la SC .X. SRL,*
- plata de dobanzi si penalitati instituite in legatura cu diferentele de TVA identificate, in suma de .X. lei,*
- Restituirea catre Societate a sumei de .X. lei reprezentand impozit pe profit slabilit suplimentar, achitata conform ordinului de plata nr..X. din data de 21.11.2011, fara a fi datorata, precum si a sumei de .X. lei, reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA si impozitului pe profit suplimentar si achitata conform ordinelor de plata nr..X. si nr..X. din data de 02.12.2011, fara a fi datorata.”, în condițiile în care organele de inspectie fiscala nu au respectat considerentele în temeiul cărora a fost desfiintata Decizia de impunere nr.F-AN .X./07.12.2011.*

SC .X.SRL susține că în luna martie 2006, în baza contractului de vanzare cumparare încheiat cu SC .X. SRL, a achizitionat doua statii de distributie carburanti, compuse din teren si constructiile edificate pe acestea. În baza contractului au fost transferate mijloace fixe si obiecte de inventar aferente activitatii desfasurata de catre vanzator pana la acea data si care au fost utilizate de catre **SC .X.SRL**. Pentru aceasta tranzactie s-au primit facturi cu TVA 19% pentru care s-a exercitat dreptul de deducere, iar SC .X. SRL a colectat si platit TVA aferenta bugetului de stat.

În data de 05.11.2007, **SC .X.SRL** a încheiat contractul de antrepriza cu societatea .X.. din Italia privind furnizarea unor servicii de supraveghere a respectarii de catre **SC .X.SRL** si angajatii sai a anumitor proceduri interne aplicabile la nivelul întregului grup .X..

În data de 07.01.2008, **SC .X.SRL** a încheiat un contract de prestari servicii cu societatea .X.&.X. Financial-Business .X. S.p.A. din Italia, privind furnizarea unor servicii de analiza, gestiune si control, la nivelul **SC .X.SRL** si a angajatilor sai, a anumitor proceduri interne aplicabile la nivelul întregului grup .X..

În ambele cazuri, prestatorul a emis facturi fara TVA, iar **SC .X.SRL** a aplicat mecanismul taxarii inverse.

Ca urmare a Deciziei de solutionare a contestatiei prin care s-a desfiintat Decizia de impunere nr. F-AN .X./07.12.2011 si s-a dispus refacerea controlului,

incepand cu 03 ianuarie 2013 SC .X.SRL a fost supusa unei inspectii fiscale efectuate de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala avand ca obiect controlul impozitului pe profit si al taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei 1 ianuarie 2006 - 31 decembrie 2010.

In urma inspectiei fiscale a fost emisa Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.07.2013 prin care s-au stabilit urmatoarele :

- respingerea deductibilitatii cheltuielilor in suma de .X. lei aferente serviciilor achizitionate de la societatile independente .X. si .X.&.X. Financial-Business .X. S.p.A si instituirea unui impozit pe profit suplimentar de plata in suma de .X. lei, plus dobanzi si penalitati aferente in suma de .X. lei,
- respingerea dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta serviciilor achizitionate de la .X. si .X.&.X. Financial-Business .X. S.p.A,
- respingerea dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta achizitiilor de bunuri de la SC .X. SRL,
- impunerea obligatiei de colectare a TVA in suma de .X. lei pentru achizitiile de bunuri de la SC .X. SRL,
- instituirea de penalitati pentru plata cu intarziere in legatura cu diferentele de TVA in suma de .X. lei.

SC .X.SRL considera ca organele de inspectie fiscala nu au pus in aplicare considerentele din Decizia de solutionare a contestatiei nr..X./29.05.2012, mentinand in totalitate constatările efectuate la data primei inspectii fiscale, fara a verifica strict motivele de fapt si de drept care au condus la desfiintarea actului administrativ atacat.

Mai mult, punerea in aplicare a deciziei de solutionare a fost efectuata pur formal, fara a se urmări liniile directoare cuprinse in aceasta decizie, precum si faptul ca, prin considerentele exprimate, s-au admis anumite puncte in considerare.

În acest sens, contestatara susține că, desi din considerentele Deciziei de solutionare a contestatiei nr..X./29.05.2012 rezulta ca organele de solutionare au fost de acord cu anumite sustineri formulate prin contestație, bazate pe un probatoriu adecvat si pe jurisprudenta relevanta, considerentele organului de control au fost pur si simplu trecute cu vederea de catre organele de inspectie fiscala cu ocazia reverificarii efectuate, nefiind respectate prevederile art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si cele ale pct.11.7 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Aspecte de fond

a. cu privire la respingerea deductibilitatii la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor in suma de .X. lei aferente serviciilor achizitionate de la

societatile independente .X.. si .X.&.X. Financial-Business .X. S.p.A., SC .X.SRL sustine ca a achizitionat servicii de analiza, gestiune, control si supraveghere de la urmasorii furnizori :

- .X.. – servicii de supraveghere si verificare a implementarii si derularii, la nivelul societatii .X., a anumitor proceduri interne aplicabile la nivelul intregului grup .X. ;

- .X.&.X. Financial-Business .X. S.p.A – servicii de analiza si elaborare a Modelului organizatoric de gestiune si control

In baza prevederilor art.21 alin.1 si alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au decis sa diminueze suma cheltuielilor considerate de catre societate ca fiind deductibile, respectiv cu .X. lei aferenta facturilor primite de la cei doi furnizori.

SC .X.SRL contesta masura organelor de inspectie fiscala, intrucat :

- serviciile au fost prestate la solicitarea .X. si nu a societatii .X. S.p.A., asa cum se mentioneaza in Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.07.2013,

- serviciile achizitionate au constat in verificarea si supravegherea implementarii si derularii, la nivelul societatii .X., a anumitor proceduri interne aplicabile la nivelul intregului grup, dar care au avut ca obiectiv respectarea unor norme de conduita solicitate si prin legislatia aplicabila in Romania,

- serviciile achizitionate au constat in realizarea de diverse verificari pentru asigurarea faptului ca procedurile interne recomandate la nivelul intregului grup sunt aplicabile si respectate de societatea romana. Aceste proceduri interne au un rol important la nivelul fiecarei societati din grup, si implicit la nivelul societatii romanesti, intrucat acestea asigura buna functionare a societatii dar si prevenirea potentialelor incidente care ar putea conduce la desfasurarea de activitati ilegale sau de activitati care ar putea dauna imaginii societatii romanesti, respectiv respectarea Legii nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare, Legii concurentei nr.21/1996, cu modificarile si completarile ulterioare, Legii nr.656/2002 pentru prevenirea si sanctionarea spalarii banilor, precum si pentru instituirea unor masuri de prev.X.re si combatere a finantarii actelor de terorism, cu toate normele, regulamentele si hotararile publicate in acest sens, Legii nr.677/2001 pentru protectia persoanelor cu privire la prelucrarea datelor cu caracter personal si libera circulatie a acestor date, Legii nr.682/2001 privind ratificarea Conventiei pentru protejarea persoanelor fata de prelucrarea automatizata a datelor cu caracter personal.

In consecinta, SC .X.SRL sustine ca afirmatia organelor de inspectie fiscala, potrivit careia serviciile au fost prestate *«in baza legislatiei italiene »*, este netemeinica si eronata.

- serviciile au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile in sensul prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificarile si completarile ulterioare, fiind cheltuieli intervenite in legatura cu respectarea normelor de conduita solicitate expres de legislatia romana, respectiv acestea intrand in sintagma « *inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare* ».

- serviciile au fost realizate in beneficiul societatii romanesti, intrucat obiectivul acestora este reprezentat de gestionarea riscului reputational dar si riscului financiar. In concluzie, prestarea acestor servicii poate fi considerata drept o conditie sine qua non pentru asigurarea continuitatii activitatii societatii romanesti, infiintata in scopul obtinerii de profit, respectarea legislatiei romanesti in domeniul concurentei loiale, combaterii fraudei, spalarii banilor, terorismului, etc., fiind o conditie de baza pentru ca SC .X.SRL sa-si poata continua activitatea.

- in ce priveste documentele justificative, SC .X.SRL precizeaza ca dispune de o serie de documente care atesta deplasarea personalului celor doua societati in Romania pentru prestarea serviciilor, precum si de o serie de rapoarte emise de societatile prestatoare care atesta prestarea serviciilor, in ce au constatat serviciile, precum si beneficiul SC .X.SRL.

In plus fata de cele precizate, SC .X.SRL reitereaza faptul ca organele de inspectie fiscala nu au pus in executare decizia de solutionare, asa cum s-a cerut de organul de solutionare a contestatiei si au creat o situatie mai grea societatii, in sensul ca organele de inspectie fiscala analizeaza niste aspecte care nu s-au cerut prin decizia de solutionare.

b. cu privire la respingerea dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta serviciilor achizitionate de la .X. si .X.&.X. Financial-Business .X. S.p.A., contestatara sustine ca in baza prevederilor art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au decis sa diminueze TVA deductibila cu suma de .X. lei aferenta facturilor primite de la furnizorii .X. si .X.&.X. Financial-Business .X. S.p.A.

SC .X.SRL contesta masura organelor de inspectie fiscala, intrucat :

- serviciile prestate de catre persoanele afiliate .X. si .X.&.X. Financial-Business .X. S.p.A. constau in verificarea si supravegherea implementarii si derularii, la nivelul .X., a anumitor proceduri interne aplicabile la nivelul intregului grup .X., dar care au ca obiectiv respectarea unor norme de conduita solicitate si prin legislatia aplicabila in Romania.

- achizitiile de servicii constand in realizarea de diverse verificari pentru asigurarea faptului ca procedurile interne recomandate la nivelul intregului grup sunt aplicate si respectate de .X. sunt realizate in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile, respectiv in scopul desfasurarii activitatii sale curente, intrucat asigura implementarea corecta a procedurilor interne ale grupului.

- prin serviciile achizitionate se asigura de prevenirea si/sau producerea anumitor actiuni ce ar putea implica societatea in desfasurarea unor activitati ilegale sau ce ar putea dauna imaginii societatii si a intregului grup .X..

Astfel, contestatara precizeaza ca aceste servicii achizitionate sunt in scopul desfasurarii de activitati economice a societatii.

c. cu privire la respingerea dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta achizitiilor de bunuri de la SC .X. SRL, contestatara susține că în baza prevederilor art.160¹ alin.2 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct.65¹ alin.12 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au decis sa diminueze TVA deductibila cu suma de .X. lei aferenta facturilor primite de la furnizorul SC .X. SRL.

SC .X.SRL contesta masura organelor de inspectie fiscala, intrucat :

- aceasta tranzactie efectuata in baza contractului de vanzare-cumparare incheiat cu SC .X. SRL, este mult mai complexa, obiectul tranzactiei fiind acela de a transfera dreptul de a dispune de bunuri ca si proprietar pentru doua statii de distributie carburanti, compuse din teren si constructiile edificate pe acesta, dar si bunurile imobile prin destinatie si bunuri mobile de inventar (pompe de carburanti, rezervoarele, copertinele metalice, obiecte de inventar, etc.), astfel fiind transferate toate activele necesare pentru desfasurarea activitatii de comercializare de carburanti.

- nu se aplica exceptiile prevazute la art.128 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare în vigoare in anul 2006,

- conform contractului incheiat intre cele doua parti, statiile de carburanti au fost transferate ca un pachet operational, fiind dificila sau chiar imposibila identificarea si utilizarea separata a terenului, cladirii, bunurilor mobile corporale, etc.

Mai mult, nici legislatia in materie de TVA din Romania in vigoare in anul 2006, cât și în prezent, si nici cea la nivelul Uniunii Europene nu mentioneaza prevederi specifice cu privire la clasificarea unor operatiuni aflate in stransa legatura ca o singura livrare/prestare complexa.

SC .X.SRL prezinta in sustinere deciziile emise in cazurile Card Protection Plan (C-349/96) si Levob Verzekeringen BV (C-41/04), unde CEJ a subliniat faptul ca in cazul in care mai multe elemente sau parti ale unui serviciu prestat catre client sunt atat de interconectate incat, reprezinta o singura tranzactie, toate aceste elemente formeaza o singura livrare/prestare din punct de vedere a TVA si trebuie tratata in consecinta.

In concluzie, transferul dreptului de proprietate asupra terenului si cladirilor de la SC .X. SRL la SC .X.SRL se califica drept livrare de bunuri

complexa, taxabila din punct de vedere a TVA, fara a se aplica mecanismul de taxare inversa.

d. cu privire la nelegalitatea stabilirii de majorari si penalitati de intarziere, SC .X.SRL susține ca în conformitate cu principiul de drept *accessorium sequitur principalae*, dobanzile si penalitatile de intarziere nu sunt datorate intrucat nu sunt datorate nici obligatiile fiscale principale, respectiv impozitul pe profit si TVA.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.07.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.07.2013 au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii, astfel:

Perioada supusă reverificării: 01.01.2006 – 31.10.2011

În urma analizei contestatiei formulate de către S.C. .X.S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-AN .X./07.12.2011, emisă de către Direcția Generală de Coordonare Inspectie Fiscala, organele de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, au emis Decizia nr..X./29.05.2012, prin care s-a decis, desființarea deciziei de impunere contestate, pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit suplimentar;
- .X. lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adaugata suplimentara;
- .X. lei – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Conform celor solicitate în dispozitivul Deciziei de soluționare nr..X./29.05.2012, organul fiscal de reverificare a reanalizat cauza referitoare la:

- diferența suplimentară reprezentând taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei și accesoriiile fiscale calculate în suma de .X. lei, astfel cum au fost stabilite prin decizia de impunere nr. F-AN .X./07.12.2011;

- diferența suplimentară reprezentând impozit pe profit în cuantum de .X. lei și accesoriiile fiscale calculate, în suma de .X. lei, astfel cum au fost stabilite prin decizia de impunere nr. F-AN .X./07.12.2011.

1. Referitor la suma de suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit suplimentar;
- .X. lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – taxa pe valoarea adaugata suplimentara;
- .X. lei – majorari de intarziere aferente TVA.

Potrivit constatarilor consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr.F-AN .X./09.11.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-AN .X./07.12.2011 au rezultat urmatoarele:

- societatea a inregistrat in categoria cheltuielilor deductibile fiscal, facturile emise de catre firma .X. & .X. Financial – Business .X. S.p.A. din Roma ce au inscris servicii de analiza si elaborare a Modelului organizatoric de gestiune si control, conform Decretului lege nr.231/2001 emis de statul italian, respectiv:

- BITL nr. .X./15.04.2008 in valoare de .X. euro echivalentul a .X. lei, achitata la data de 24.06.2008,

- BITL nr. .X./02.02.2009 in valoare de .X. euro echivalentul a .X. lei, achitata la data de 14.05.2009.

- serviciile au fost prestate in baza contractului incheiat in data de 07.01.2008 intre .X. SRL si firma .X. & .X. Financial – Business .X. S.p.A. din Roma.

Deoarece, prestarea acestor servicii s-a efectuat la solicitarea .X. S.p.A. Italia in baza Acordului cadru incheiat cu firma .X.&.X. Financial – Business .X. S.P.A. din Roma, in baza legislatiei italiene, organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu serviciile de analiza si elaborare a Modelului organizatoric de gestiune si control, in conformitate cu prevederile art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- societatea a inregistrat in categoria cheltuielilor deductibile fiscal, facturile emise de firma .X.. din Genova ce au inscris servicii de supraveghere conform Decretului lege nr.231/2001 emis de statul italian, respectiv:

- nr. .X./D9/25.09.2008 in valoare de .X. euro echivalentul a .X. lei, achitata la data de 23.04.2009;

- nr. .X./D9/13.01.2009 in valoare de .X. euro echivalentul a .X. lei, achitata la data de 23.04.2009;

- nr. .X./D9/08.02.2010 in valoare de .X. euro echivalentul a .X. lei, achitata in data de 02.04.2010.

- serviciile e au fost prestate in baza contractului de antepriza incheiat in data de 05.11.2007 intre S.C. .X. SRL si firma .X.. din Genova.

Deoarece, prestarea acestor servicii s-a facut la solicitarea .X. S.p.A. Italia in baza Acordului cadru incheiat cu firma .X.. din Genova, in baza legislatiei italiene, organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu serviciile de supraveghere, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de .X. lei, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei, pe perioada 01.01.2006– 31.10.2011, in conformitate cu

prevederile art. 114, art.115, art. 120 si art. 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin Decizia nr..X./29.05.2012 emisa de Directia de solutionare a Contestatiilor, s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere nr..X./07.12.2011 pentru suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor in suma de .X. lei, reprezentand contravaloarea serviciilor prestate de .X.. si firma .X.&.X. Financial-Business .X. S.p.A. urmand a se stabili daca serviciile contractate au fost efectiv realizate in beneficiul S.C. .X.SRL, cu consecinta obtinerii de venituri impozabile.

a. Cu privire la suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit si .X. lei majorari de intarziere, în urma reverificării s-au constatat urmatoarele:

1. S.C. .X.S.R.L. (fosta .X.) a incheiat cu .X.. Genova un contract de antepriza incheiat in baza contractului cadru incheiat intre .X. S.p.A. si .X.. avand ca obiect activitatea de control in baza Decretului legislativ 231/01.

Din analiza contractului au rezultat urmatoarele aspecte:

- societatea .X. S.p.A. si .X.. au incheiat un acord cadru pentru „*Activitatea de control in baza Decretului legislativ 231/01*”; in cadrul acestui acord cele doua entitati au stabilit termeni si conditiile in baza carora .X.. va furniza serviciile;

- toate clauzele si conditiile continute in cadrul Acordului cadru vor fi aplicate in cadrul Contractului de antepriza, cu exceptia derogarilor explicate in cadrul acestuia din urma;

In baza acestora s-a incheiat Contractul de antepriza intre S.C. .X. S.R.L. (fosta .X.) și .X...

Solicitarile de interventie vor fi facute in scris de catre Client prin intermediul Comenzilor.

-.....serviciile care fac obiectul prezentului contract de antepriza vor fi facturate facandu-se referire la COMENZI.

- Comanda este unicul document care autorizeaza in mod legal Contractantul sa presteze unul sau oricare dintre SERVICII;

- La art 2 „*Obiectul si durata contractului*” se specifica: pct. 2.1 – Obiectul „*Constituie obiectul contractului de antepriza, executarea din partea Contractantului a serviciilor descrise in Anexa D1 „Specificatii tehnice ale contractului cadru .X.”*

- Prezentul contract de antepriza intra in vigoare la data de 5 noiembrie 2007 si expira la data de 30.06.2008 si, oricum, se va considera incheiat in momentul Acceptarii serviciilor, realizate de catre Contractant, de catre responsabilul pentru contractul de antepriza al clientului.

In baza contractului de antepriza .X.. a emis in perioada septembrie 2008 – februarie 2010, facturi care au fost achitate de S.C. .X.(fosta .X.) inregistrate in evidenta contabila si fiscala a societatii, respectiv:

- nr..X./D9/25.09.2008 in valoare de .X. euro echivalentul a .X. lei, achitata la data de 23.04.2009;

S-a constatat ca factura nr..X./D9 emisa de .X.. din Genova-Italia in suma de .X. lei nu a fost achitata pana la 31.12.2008, astfel ca potrivit prevederilor legale, suma s-a reevaluat la cursul din ziua respectiva, rezultand o diferenta nefavorabila in valoare de .X. lei, nedeductibila fiscal.

- nr..X./D9/13.01.2009 in valoare de .X. euro echivalentul a .X. lei, achitata la data de 23.04.2009;

- nr..X./D9/08.02.2010 in valoare de .X. euro echivalentul a .X. lei, achitata in data de 02.04.2010;

Factura nr..X./D9/08.02.2010 in suma de .X. euro (.X. lei) emisa de .X.. din Genova – Italia a fost achitata in data de 02.04.2010 rezultand o diferenta de curs favorabila in suma de .X. lei reprezentand venit neimpozabil. T.V.A aferent acestor facturi a fost evidentiata în decontul de TVA atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată conform prevederilor art. 157 alin. (1) si alin. (2).

2. In ceea ce priveste contractul de antepriza incheiat cu .X.&.X. .X. S.p.A. ce are ca obiect *„Activitati de analiza si elaborare a Modelului Organizativ, de gestiune si control, conform Decretului-Lege nr. 231din 2001”*, organele de inspectie fiscala au constatat:

In preambulul contractului este mentionat: *„X. S.p.A. si antreprenorul au stipulat un acord cadru pentru Activitatile de analiza si elaborare a Modelului Organizatoric, de gestiune si control, conform Decretului-Lege nr. 231”. De asemenea se specifica ca prin contractul cadru s-au stabilit termeni si conditiile conform carora antreprenorul va furniza serviciile*

- Art. 2 *„Constituie obiect al contractului aplicativ, realizarea de catre anteprenor a serviciilor descrise in Anexa D1 „Specificatii tehnice ale contractului aplicativ”*

- executarea prezentului contract aplicativ incepe la data de 07.01 2008 si va inceta sa produca efecte la 30.06.2008; de asemenea se considera a fi incheiat odata cu autorizatia serviciilor realizate de .X.&.X. S.p.A., de catre Administratorul contractului aplicativ al comitentului (S.C. .X. SRL).

- prestarea serviciilor are loc la .X..

In baza contractului au fost emise facturi care au fost achitate de S.C. .X.(fosta .X.), respectiv:

- BITL nr. .X./15.04.2008 in valoare de .X. euro echivalentul a .X. lei, achitata la data de 24.06.2008,

Factura .X./15.04.2008 emisa de .X.&.X. .X. S.p.A. din Roma a fost achitata de societate pe data de 24.06.2008 la cursul de .X. lei, rezultand o diferenta nefavorabila de curs valutar in suma de .X. lei, nedeductibila fiscal.

- BITL nr. .X./02.02.2009 in valoare de .X. euro echivalentul a .X. lei, achitata la data de 14.05.2009,

Factura nr. .X./02.02.2009 emisa de .X.&.X. .X. S.p.A. din Roma a fost achitata la data de 14.05.2009 la cursul de .X. lei, rezultand o diferenta favorabila

de curs valutar in suma de .X. lei neimpozabila fiscal. T.V.A aferent acestor facturi a fost evidentiata în decontul de TVA atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată conform prevederilor art.157 alin.(1) si alin.(2).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in contractele incheiate de S.C. .X.SRL (fosta .X. SRL) cu .X.&.X. .X. S.p.A. *respectiv .X..*, nu sunt cuantificate prestatiile ce urmeaza a fi efectuate, nu sunt prevăzute date certe referitoare la termenele de execuție, tarifele negociate si acceptate de ambele parti, elementele care ar fi necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate, prezentarea serviciilor fiind facuta la modul general, obiectul contractului fiind unul formal.

In contractul incheiat cu .X.. la art.5 se specifica ca *“sumele cu privire la servicii vor fi furnizate la cerere de catre Client prin intermediul COMENZILOR si vor fi facturate in urma acceptarii prealabile din partea Clientului”*.

Societatea nu a prezentat la solicitarile verbale ale echipei de inspectie fiscala comenzile la care se face referire in contracte.

Din verificarea documentelor justificative care au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala rezulta ca aceste servicii reprezinta o evaluare a activitatii personalului S.C. .X.S.R.L. la cererea .X. S.p.A.

De asemenea, serviciile realizate de .X.. si .X.&.X. au stat la baza intocmirii Modelului de management si control organizational de gestiune si control, model respectat de catre toate societatile membre ale grupului .X. S.p.A. – Italia si cerut in principal de legislatia italiana.

Serviciile achizitionate de .X.SRL de la .X.. si .X.&.X. .X. S.p.A. care au constat in realizarea de diverse verificari in vederea aplicarii si respectarii procedurilor recomandate de grup sunt efectuate pentru firma .X. S.p.A. – Italia.

Din analiza Modelului de management si control organizational rezulta urmatoarele:

- metoda utilizata pentru elaborarea Modelului fiind bazata pe recomandarile expuse in Liniile Directoare aprobate de catre Confindustria italiana;
- elaborarea codului etic, cod promovat de .X. S.p.A..

Organele de inspectie fiscala au constatat din documentele prezentate ca nu rezulta concret în ce au constat aceste servicii, respectiv dacă in urma acestora a avut loc o îmbunătățirea a activității desfășurate și/sau a rezultatelor obținute asa cum sunt precizate la pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din verificarea efectuata, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca suma de .X. lei nu reprezinta cheltuiala deductibila fiscal la determinarea profitului impozabil deoarece nu este aferenta realizarii de venituri impozabile asa cum a fost incadrata de catre S.C. .X.SRL pentru determinarea profitului impozabil aferent anilor fiscali 2008, 2009 si 2010.

Astfel, organele de inspectie fiscala au reîntregit profitul impozabil cu suma de .X. lei, stabilind o diferenta suplimentara de plata in suma de .X. lei in baza art. 21 alin.(1) si art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct. 22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru diferenta suplimentara de plata in suma de .X. lei au fost calculate accesorii in suma totala de .X. lei, astfel:

- Majorari/dobanzi de intarziere: .X. lei
- Penalitati de intarziere: .X. lei

b. Cu privire la suma de .X. lei – taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta serviciilor efectuate de firmele .X.. si .X.&.X. .X. S.p.A. din Italia, si .X. lei – majorari de intarziere aferente TVA.

Din raportul de inspectie fiscala nr. F-AN .X./09.11.2011 rezulta ca S.C. .X.SRL a dedus TVA inscrisa in facturile emise de .X.. Totodata pentru serviciile facturate de .X.&.X. .X. S.p.A., S.C. .X.SRL a dedus TVA in suma de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei, pe motiv ca S.C. .X.SRL nu a putut justifica achizitia acestor servicii in scopul operatiunilor sale taxabile, in sensul ca nu a justificat necesitatea acestora, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la serviciile facturate de catre parteneri stabiliti in Italia, din verificarea efectuata s-a constatat ca, in perioada verificata, societatea a beneficiat de servicii de analiza si elaborare a Modelului de organizare, gestiune si control a acestuia, conform Decretului - Lege nr.231/2001 referitor la societatile controlate de .X. S.p.A., servicii efectuate in interesul .X. S.p.A. din Italia.

Prin Decizia nr..X./29.05.2012 emisa de Directia Generală de Solutionare a Contestatiilor, s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere nr. .X./07.12.2011 pentru suma de .X. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere, TVA aferenta serviciilor prestate de .X.. si firma .X.&.X. Financial-Business .X. S.p.A. urmand a se analiza destinatia serviciilor achizitionate, in sensul daca acestea au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile.

In urma verificarilor efectuate si a documentelor puse la dispozitie de catre reprezentantul legal al societatii echipa de inspectie fiscala fundamenteaza constatarile in baza pct.13 alin.(13) si pct.81 alin.(5) lit.c) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, a prevederilor art.145, art.146, art.150 si art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din verificarea efectuată (facturi, contracte documente justificative) a rezultat faptul că suma de .X. lei aferentă achiziției serviciilor de la firmele .X.. si .X. .X. din Italia nu poate fi dedusă deoarece operațiunea realizată nu se

încadrează în prevederile art.146 alin.(1) din Codul fiscal în sensul că serviciile efectuate nu sunt în beneficiul S.C. .X.SRL

Pentru deficiența constatată, și în baza prevederilor legale mai sus enunțate, organele de inspecție fiscală stabilesc diferențe suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei la o bază de impozitare în sumă de .X. lei.

Pentru diferența suplimentară de plată de .X. lei s-au calculat majorări de întârziere în valoare totală de .X. lei.

Accesoriile s-au calculat până la data de 31.10.2011.

c. Referitor la suma de .X. lei reprezentând:

-.X. lei taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă achizițiilor de bunuri de la S.C. .X. S.R.L;

-.X. lei majorări de întârziere aferente TVA

Din raportul de inspecție fiscală nr. F-AN.X./09.11.2011 rezultă că S.C. .X.SRL (fosta .X. SRL) a achiziționat în baza contractului autentificat sub nr..X./02.03.2006, două stații de distribuție carburanți situate în .X. (Calea x x nr. x, sector X și respectiv Soseaua X nr. X, sector X) în valoare totală de .X. euro, fără TVA. S.C. .X. SRL a emis factura nr. .X./24.01.2006 prin care a încasat un avans de .X. euro, echivalent al .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei și factura nr. .X./02.03.2006 în valoare de .X. euro, echivalent al .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prețul de achiziție al celor două stații de distribuție carburanți, cuprinde atât bunuri imobile, respectiv terenuri și clădiri, cât și bunuri mobile prevăzute prin anexa la contract (computere, scannere, imprimante, birouri, dulap, safe fîchet, scaune, cuier, jaluzele, etc).

Urmare tranzacției efectuate și în baza facturilor emise de S.C. .X. SRL, .X.SRL a dedus TVA în sumă de .X. lei.

Intrucât, SC .X. SRL și S.C. .X.SRL nu au respectat prevederile legale referitoare la măsurile de simplificare în ce privește tranzacțiile cu terenuri și clădiri, organele de inspecție fiscală au stabilit că se vor aplica prevederile pct.82 alin.(12) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit o obligație suplimentară de plată în sumă de .X. lei reprezentând TVA colectată, precum și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Prin Decizia nr. .X./29.05.2012 emisă de Direcția de soluționare a Contestățiilor, s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr. .X./07.12.2011 pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă achizițiilor de bunuri de la S.C. .X. S.R.L;

- .X. lei majorari de intarziere aferente TVA
urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze aplicarea masurilor de simplificare cu implicatii asupra dreptului de deducere si sa faca aplicatiunea tuturor prevederilor legale invocate.

Conform celor solicitate in dispozitivul deciziei de solutionare si a documentelor puse la dispozitie s-au constatat urmatoarele:

In data de 24.01.2006 s-a incheiat un antecontract de vanzare-cumparare intre S.C. .X. SRL si S.C. .X.SRL (fosta .X. SRL) finalizat cu contractul de vanzare cumparare nr. .X./02.03.2006 prin care societatea cumpara de la S.C. .X. SRL doua statii de distributie carburanti situate in .X. (Calea X nr. X, sector X si respectiv Soseaua X, sector X) in valoare totala de .X. euro, fara TVA.

S.C. .X. SRL a emis factura nr..X./24.01.2006 prin care a incasat un avans de .X. euro, echivalent a .X. lei cu TVA in suma de .X. lei si factura nr. .X./02.03.2006 in valoare de .X. euro, echivalent a .X. lei cu TVA in suma de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pretul de achizitie a celor doua statii de distributie carburanti, cuprinde atat bunuri imobile, respectiv terenuri si cladiri, cat si bunuri mobile prevazute prin anexa la contract (computere, scannere, imprimante, birouri, dulap, safe fichet, scaune, cuier, jaluzele, etc).

Urmare tranzactiei efectuate si in baza facturilor emise de S.C. .X. SRL, .X.SRL a in scris in jurnalul de cumparari si a dedus TVA in suma totala de .X. lei (.X. lei in luna ianuarie 2006 si .X. lei in luna martie 2006).

S-a constatat ca in luna martie 2006 s-au intocmit Rapoarte de evaluare de catre S.C. .X. SRL pentru cele doua statii de distributie carburanti achizitionate.

Determinarea valorii cladirilor si a terenurilor achizitionate de societate din totalul tranzactiei efectuate s-a efectuat in baza facturilor nr..X./24.01.2006 si nr..X./02.03.2006 si in baza Rapoartelor de evaluare din data de 30.03.2006 si este de .X. lei.

Taxa pe valoarea adaugata aferenta acestei sume care intra sub regimul taxarii inverse este in suma de .X. lei

S.C. .X. SRL nu a aplicat prevederile art.160¹ alin.2) lit.a) si b) si alin.3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.65¹ alin.(9) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv avea obligatia ca pentru vanzarea terenurilor si cladirilor sa emite facturi cu mentiunea „taxare inversa”.

In conformitate cu prevederile art.160¹ alin.(5), coroborate cu pct. 65¹ alin.(9) din HG nr.44/2004 S.C. .X.S.R.L.(fosta SC .X. SA) avea obligatia sa aplice taxarea inversa, respectiv sa nu faca plata TVA catre furnizor, sa inscrie din proprie initiativa mentiunea „taxare inversa” in facturi, sa inscrie suma in jurnalul

de vanzari si de cumparari si sa o preia prin decontul de TVA in cursul perioadei fiscale.

Avand in vedere faptul ca atat S.C. .X. SRL in calitate de furnizor cat si S.C. .X.(fosta SC .X. SA) in calitate de beneficiar nu au avut in vedere la intocmirea facturilor privind tranzactiile cu terenuri si cladiri prevederile Codului fiscal si a Normelor de aplicare, societatea verificata avea obligatia sa aplice prevederile pct. 65¹ alin.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma verificarilor efectuate s-a constatat ca societatea in urma Raportului de inspectie fiscala nr. F-AN .X./09.11.2011, respectiv in luna decembrie 2011 a procedat la stornarea sumei de .X. lei din contul de furnizori si a efectuat inregistrarea contabila 4426 = 4427 cu suma de .X. lei .

Suma de .X. lei a fost inregistrata in Decontul de TVA aferent lunii octombrie 2011 la randul 34 „*Diferente de TVA de plata stabilite de organele de inspectie fiscala prin decizie comunicata si neachitate pana la data depunerii decontului de TVA*”.

Intrucat, societatea nu a preluat corect suma de .X. lei in decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie conform pct.65¹ alin.(12) din HG nr.44/2004, s-a intocmit dispozitia de masuri pentru corectarea deconturilor de taxa pe valoarea adaugata pe lunile octombrie – decembrie 2011.

Pentru suma de .X. lei corectata de societate in luna decembrie 2011 s-au calculat accesorii in suma de .X. lei.

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, se rețin următoarele:

1. Referitor la exceptiile de procedura invocate de contestatoare privind stabilirea unor sume mai mari decat cele din actul desfiintat, precum si faptul ca organele de inspectie fiscala au mentinut in totalitate constatarile primei inspectii fara a verifica strict motivele de fapt si de drept care au condus la desfiintare, motive care în opinia societății ar putea atrage nulitatea acestora, organul de solutionare a contestatiei retine ca prin contestatia formulata, SC .X.SRL solicita anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./24.07.2013, emisă in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC .X./24.07.2013, pe motiv ca:

- inspectia fiscala efectuata urmare a desfiintarii Deciziei de impunere nr. nr.F-AN .X./07.12.2011 nu respecta strict considerentele Deciziei de solutionare

nr.233/2012 si creeaza o situatie mai grea societatii, in sensul ca analizeaza niste aspecte care nu s-au cerut prin decizia de solutionare, fapt nepermis, prin lege.

- Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./24.07.2013 nu respecta liniile de reverificare dispuse in Deciza de solutionare a contestatiei nr.233/2012.

Din Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./24.07.2013 rezulta ca reverificarea s-a efectuat in baza Deciziei nr..X./29.05.2012 emisa de Directia de solutionare a Contestatiilor, prin care s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere nr. F-AN .X./07.12.2011 pentru:

- suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor in suma de .X. lei, reprezentand contravaloarea serviciilor prestate de .X.. si firma .X.&.X. Financial-Business .X. S.p.A. *urmand a se stabili daca serviciile contractate au fost efectiv realizate in beneficiul S.C. .X.SRL, cu consecinta obtinerii de venituri impozabile,*

- suma de .X. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere, TVA aferenta serviciilor prestate de .X.. si firma .X.&.X. Financial-Business .X. S.p.A. *urmand a se analiza destinatia serviciilor achizitionate, in sensul daca acestea au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile,*

- suma de .X. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta achizitiilor de bunuri de la S.C. .X. S.R.L, *urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze aplicarea masurilor de simplificare cu implicatii asupra dreptului de deducere si sa faca aplicatiunea tuturor prevederilor legale invocate,*

- accesorii aferente acestora.

Avand in vedere cele de mai sus sunt aplicabile urmatoarele temeiuri de drept, respectiv:

- *in ceea ce priveste nulitatea actului administrativ fiscal* sunt aplicabile prevederile art.43 si art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

"Art. 43. - (1) Actul administrativ fiscal se emite numai in forma scrisa.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis si data de la care isi produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei imputernicite de contribuabil, dupa caz;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) stampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;

i) mentiuni privind audierea contribuabilului".

"Art. 46. - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".

Din textele legale sus-citate, rezulta ca elementele precizate la art.43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

- *in ceea ce priveste reverificarea se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :*

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ",

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare",

coroborat cu prevederile pct.11.6 si pct.11.7 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

" 11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același

obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Astfel, legiuitorul a prevăzut ca în cazul desființării actului administrativ fiscal, reverificarea va viza aceeași perioadă și același obiect al contestației, iar prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili sume mai mari decât cele din actul desființat, în virtutea principiului NON REFORMATIO IN PEJUS, principiu a cărui m.X.re este să sigure exercitarea cailor de atac fără temerea celui îndreptătit la aceasta că poate determina agravarea propriei situații.

În cauză, reverificarea a avut la bază, după cum s-a arătat, împrejurarea desființării Deciziei de impunere nr.F-AN .X./07.12.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AN .X./09.11.2011, fapt menționat și prin Raportul de inspecție fiscală din data de 24.07.2013 – pagină nr.14, capitolul III Constatări fiscale, care a stat la bază Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.07.2013.

Astfel, prin Decizia de impunere nr. F-MC .X./24.07.2013 s-au stabilit în sarcina **SC .X.SRL** obligații în suma totală de **.X. lei**, respectiv:

- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei – dobânzi/majorări de întârziere,
- .X. lei – impozit pe profit,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, față de **.X. lei**, obligații stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AN .X./07.12.2011, respectiv:
- .X. lei - impozit pe profit suplimentar,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală nu au stabilit în sarcina societății *sume mai mari* decât cele stabilite prin decizia de impunere din 2011, desființată, cu încălcarea pct.11.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013.

Mai mult, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./24.07.2013 s-au reverificat strict aspectele reținute din Decizia de soluționare nr.233/2012, respectiv:

- *dacă serviciile contractate au fost efectiv realizate în beneficiul S.C. .X.SRL, cu consecința obținerii de venituri impozabile,*
- *destinația serviciilor achiziționate, în sensul dacă acestea au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile,*

- reanalizeze aplicarea masurilor de simplificare cu implicatii asupra dreptului de deducere si sa faca aplicatiunea tuturor prevederilor legale invocate.

Față de cele prezentate si având în vedere prevederile art.46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv „*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia.[...]*”, organul de soluționare a contestațiilor retine ca argumentele prezentate de contestatoare pentru exceptiile procedurale invocate nu sunt de natură să conducă la anularea *Deciziei de impunere nr. F-MC .X./24.07.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.07.2013*, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit suplimentar,**
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit,**
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,**
- .X. lei - accesorii aferente TVA,**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere de către contestatară a cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la două firme italiene, independente, precum și a dreptului de deducere a TVA aferentă respectivelor cheltuieli, în condițiile în care contestatara nici în timpul inspecției fiscale și nici la dosarul contestației nu prezintă documente justificative care să ateste faptul că serviciile contractate au fost efectiv realizate în beneficiul S.C. .X. S.R.L, cu consecința obținerii de venituri impozabile și în scopul realizării de operațiuni taxabile, condiții obligatorii impuse de legislația fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au procedat la reverificarea **S.C. .X. S.R.L** ca urmare a Deciziei nr.233/2012 a ANAF- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr.F-AN .X./07.12.2011 emisă de Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit suplimentar,
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit,

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

Prin Decizia nr..X./29.05.2012 emisa de Directia de solutionare a Contestatiilor, s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere nr. .X./07.12.2011 pentru:

- suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor in suma de .X. lei, reprezentand contravaloarea serviciilor prestate de .X.. si firma .X.&.X. Financial-Business .X. S.p.A. *urmand a se stabili daca serviciile contractate au fost efectiv realizate in beneficiul S.C. .X.SRL, cu consecinta obtinerii de venituri impozabile,*

- suma de .X. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere, TVA aferenta serviciilor prestate de .X.. si firma .X.&.X. Financial-Business .X. S.p.A. *urmand a se analiza destinatia serviciilor achizitionate, in sensul daca acestea au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile,*

- accesorii aferente acestor obligatii fiscale.

Organele de inspectie fiscala in urma reverificarii au stabilit urmatoarele:

- suma de .X. lei nu reprezinta cheltuiala deductibila fiscal la determinarea profitului impozabil deoarece nu este aferenta realizarii de venituri impozabile asa cum a fost incadrata de catre S.C. .X.SRL pentru determinarea profitului impozabil aferent anilor fiscali 2008, 2009 si 2010,
- suma de .X. reprezentand TVA este datorată bugetului de stat pentru achiziția serviciilor de la firmele .X.. si .X. .X. din Italia si nu poate fi dedusă deoarece operațiunea realizată nu se încadrează în prevederile art.146 alin.(1) din Codul fiscal în sensul că serviciile efectuate nu sunt in beneficiul S.C. .X.SRL.

Prin contestația formulată, S.C. .X.S.R.L. solicită admiterea sumei de .X. lei ca si cheltuiala deductibilă la calculul impozitului pe profit, respectând prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrucat aceste servicii au fost necesare desfasurarii activitatii societatii romanesti si, prin urmare, au fost efectuate in vederea obtinerii de venituri impozabile.

De asemenea, contestatara sustine că achizițiile de servicii constand in realizarea de diverse verificari în vederea asigurării ca procedurile interne recomandate la nivelul intregului grup sunt aplicate si respectate de .X. sunt realizate in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile, respectiv in scopul desfasurarii activitatii sale curente, intrucat asigura implementarea corecta a procedurilor interne ale grupului, ce au ca scop functionarea societatii in parametri impusi de legislatia in domeniul fraudei, din domeniul prev.X.rii spalarii banilor, al concurentei, dar si din domeniul prelucrării datelor cu caracter personal.

În drept, sunt aplicabile prevederile :

a) referitor la calculul impozitului pe profit :

- art.21 alin.1 si alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

« (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.

(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; [...]»

coroborate cu pct.22 si pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal care stipulează:

« 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.

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 încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează 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.[...] »

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora, condiții care trebuie îndeplinite cumulativ pentru deductibilitatea cheltuielilor aferente serviciilor.

b) referitor la dreptul de deducere taxei pe valoarea adaugata sunt aplicabile prevederile:

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

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

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

“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);”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală care să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar serviciile să fie prestate în beneficiul său.

Totodată, dreptul de deducere a TVA trebuie judecat exclusiv prin prisma criteriilor de fond și de formă prezentate în cuprinsul Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și la jurisprudența în domeniul TVA.

Organul de soluționare a contestației reține că la reverificare organele de inspectie fiscala au analizat si verificat documentele puse la dispoziție de către reprezentantul legal al societății, respectiv:

- contractul de antepriza încheiat cu .X..;
- facturile emise de .X.. (anexa nr. 5 la Raportul de inspectie fiscala);
- contractul de antepriza încheiat cu .X. &.X. .X. S.p.A;
- facturile emise de firma .X. &.X. .X. S.p.A (anexa nr. 7 la Raportul de inspectie fiscala);
- modelul de management si control organizational (anexa nr. 8 la Raportul de inspectie fiscala), constatând că cele doua contracte încheiate cu .X.., respectiv cu firma .X. &.X. .X. S.p.A. au fost încheiate în baza unui acord cadru între .X. S.p.A. si .X.., or în cadrul acestui acord cadru, cele doua entitati (respectiv, .X. S.p.A. si .X.) au stabilit termeni si conditiile în baza carora .X.. si .X.&.X. .X. S.p.A. vor furniza serviciile.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./24.07.2013 s-au retinut urmatoarele:

1. S.C. .X.S.R.L. (fosta .X.) a încheiat cu .X.. Genova un contract de antepriza, contract încheiat în baza contractului cadru încheiat între .X. S.p.A. si .X.. având

ca obiect activitatea de control in baza Decretului legislativ 231-01.

Din analiza contractului au rezultat urmatoarele aspecte:

- societățile .X. S.p.A. si .X.. au incheiat un acord cadru pentru „*Activitatea de control in baza Decretului legislativ 231/01*”; in cadrul acestui acord cele doua entitati au stabilit termeni si conditiile in baza carora .X.. va furniza serviciile;

- toate clauzele si conditiile continute in cadrul Acordului cadru vor fi aplicate in cadrul Contractului de antepriza, cu exceptia derogarilor explicate in cadrul acestuia din urma;

In baza acestora s-a incheiat Contractul de antepriza intre .X. SRL (în prezent SC .X.SRL) si .X...

Solicitarile de interventie vor fi facute in scris de catre Client prin intermediul Comenzilor.

-serviciile care fac obiectul prezentului contract de antepriza vor fi facturate facandu-se referire la COMENZI.

- Comanda este unicul document care autorizeaza in mod legal Contractantul sa presteze unul sau oricare dintre SERVICII;

- La art 2 „Obiectul si durata contractului „ se specifica: pct. 2.1 – Obiectul „Constituie obiectul contractului de antepriza, executarea din partea Contractantului a serviciilor descrise in Anexa D1 „Specificatii tehnice ale contractului cadru .X.”

In cadrul contractului de antepriza incheiat cu firma .X.. Italia se mentioneaza faptul ca “*Solicitarile de interventie vor fi facute in scris de catre Client prin intermediul Comenzilor [...]*”.

2.Referitor la contractul de antepriza incheiat cu .X.&.X. .X. S.p.A. avand ca obiect „*Activitati de analiza si elaborare a Modelului Organizativ, de gestiune si control, conform Decretului-Lege nr. 231din 2001*” (anexa nr. 6)

In preambulul contractului este mentionat: “*.X. S.p.A. si antreprenorul au stipulat un acord cadru pentru “Activitatile de analiza si elaborare a Modelului Organizatoric, de gestiune si control, conform Decretului-Lege nr. 231 din 2001 Societatii Controlate de .X. S.p.A”.*

De asemenea se specifica ca prin contractul cadru s-au stabilit termeni si conditiile conform carora antreprenorul va furniza serviciile.

- Art. 2 „Constituie obiect al contractului aplicativ, realizarea de catre anteprenor a serviciilor descrise in Anexa D1 „Specificatii tehnice ale contractului aplicativ”

- executarea prezentului contract aplicativ incepe la data de 07.01 2008 si va inceta sa produca efecte la 30.06.2008; de asemenea se considera a fi incheiat odata cu autorizatia serviciilor realizate de .X.&.X. S.p.A., de catre Administratorul contractului aplicativ al comitentului (S.C. .X. SRL).

- prestarea serviciilor are loc la .X..

În contractul încheiat cu .X.. la art. 5 se specifica ca *“sumele cu privire la servicii vor fi furnizate la cerere de catre Client prin intermediul COMENZILOR si vor fi facturate in urma acceptarii prealabile din partea Clientului”*.

In justificarea cheltuielilor cu serviciile prestate, organele de inspectie fiscala au analizat documentele puse la dispozitie de catre SC .X.SRL, constatând următoarele :

- nu sunt prezentate comenzile la care se face referire in contractul de antepriza incheiat cu firma .X.,
- nu sunt prezentate toate *“documentele care constituie parte integrantă și esențială a CONTRACTULUI APLICATIV [...]”*:

1. cerere de autorizare;

2. anexa A – *Lista de preturi si/sau tarife*;

3. anexa D1 – *specificatiile tehnice ale contractului aplicativ.*”, în cazul contractului incheiat cu .X.&.X. S.p.A.

SC .X.SRL prin contestatie sustine ca *„societatea .X. dispune de o serie de documente care atesta deplasarea personalului celor doua societati in Romania pentru prestarea serviciilor, precum si o serie de rapoarte emise de societatile prestatoare care atesta prestarea serviciilor, in ce au constat serviciile, precum si beneficiul societatii .X.”* fara insa a fi prezentate la contestatie.

Simpla sustinere a existentei acestor documente, nu este suficientă pentru a demonstra că s-au prestat efectiv serviciile, acestea trebuie justificate cu rapoarte de activitate, analize etc. din care să rezulte concret natura serviciilor prestate, numărul de ore lucrate, tariful pe oră, materialele utilizate, alte cheltuieli efectuate de prestator ce trebuie decontate de client, să rezulte că aceste servicii au fost prestate în fapt de prestatorul cu care a fost încheiat contractul de prestări servicii.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei reiese ca serviciile privind evaluarea activitatii personalului S.C. .X.SRL la cererea .X. S.p.A. ce fac obiectul celor doua contracte nu sunt prezentate detaliat, nu sunt cuantificate, astfel încât sa se poata verifica daca cele doua societati prestatoare au prestat serviciile contractate in cantitatea, de calitatea si la termenele asumate, justificand in acest mod suma facturata.

In sustinerea contestatiei SC .X.SRL mentioneaza faptul ca încadrarea sumei de .X. lei la cheltuieli nedeductibile nu corespunde situației de fapt, deoarece aceste servicii sunt facute in scopul realizarii de venituri impozabile in sensul precederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fiind cheltuieli intervenite in legatura cu respectarea unor norme de conduita solicitate expres de legislatia romaneasca, prin urmare intrand in sintagma *“inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare”*, iar serviciile au fost necesare desfasurarii activitatii societatii romanesti, in conditiile in care, in contractele incheiate de S.C. .X.SRL (fosta .X. SRL) cu .X.&.X. .X. S.p.A. respectiv .X., nu sunt cuantificate prestatiile ce urmeaza a fi efectuate, nu sunt prevăzute date

certe referitoare la termenele de execuție, tarifele negociate si acceptate de ambele parti, elementele care ar fi necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate, prezentarea serviciilor fiind facuta la modul general, obiectul contractului fiind unul formal.

Din verificarea documentelor justificative care au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala rezulta ca aceste servicii reprezinta o evaluare a activitatii personalului S.C. .X.SRL la cererea .X. S.p.A., iar serviciile realizate de .X.. si .X.&.X. au stat la baza intocmirii Modelului de management si control organizational de gestiune si control, model respectat de catre toate societatile membre ale grupului .X. S.p.A. – Italia si cerut in principal de legislatia italiana, ceea ce denotă faptul că serviciile achizitionate de .X.SRL de la .X.. si .X.&.X. .X. S.p.A. care au constat in realizarea de diverse verificari in vederea aplicarii si respectarii procedurilor recomandate de grup sunt efectuate pentru firma .X. S.p.A. – Italia.

In ceea ce priveste sustinerea contestatarei, conform careia achizitiile de servicii constau in realizarea de diverse verificari în vederea asigurării ca procedurile interne recomandate la nivelul intregului grup sunt aplicate si respectate de .X. sunt realizate in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile, respectiv in scopul desfasurarii activitatii sale curente, intrucat asigura implementarea corecta a procedurilor interne ale grupului, ce au ca scop functionarea societatii in parametrii impusi de legislatia in domeniul fraudei, din domeniul prev.X.rii spalarii banilor, al concurentei dar si din domeniul prelucrarii datelor cu caracter personal, se retine ca aceasta este nejustificata intrucat, nu au fost indeplinite conditiile de exercitare a deductiei TVA in suma de .X. lei, respectiv S.C. .X.SRL nu a putut justifica achizitia acestor servicii in scopul operatiunilor sale taxabile, serviciile facturate de catre partenerii stabiliti in Italia, in perioada verificata constând in servicii de analiza si elaborare a Modelului de organizare, gestiune si control acestuia, conform Decretului - Lege nr. 231 din 2001 referitor la societatile controlate de .X. S.p.A. fiind servicii efectuate in interesul .X. S.p.A. din Italia, mentiuni prevazute clar in cele doua contracte.

Având în vedere că prin contestație, SC .X.SRL nu aduce documente și argumente de natură să contrazică organele de inspecție fiscală, 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 OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestatia va fi respinsa ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de **.X. lei** ca urmare a neacceptarii la deductie a cheltuielilor in suma de .X. lei si pentru TVA stabilita suplimentar in suma de **.X. lei** aferentă acestor cheltuieli.

Cu privire la majorările de intarziere in suma de .X. lei si penalitatile de intarziere aferente in suma de .X. lei aferente impozitului pe profit contestat de societate, respectiv pentru majorările de intarziere in suma de .X. lei aferente TVA contestata de societate se retine ca acestea au fost stabilite ca obligatii fiscale de plata prin *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.F-MC .X./24.072013* si reprezinta accesorii in raport de debitul in suma de **.X. lei – impozit pe profit si in suma de .X. lei - TVA.**

Prin urmare potrivit principiului “*accesoriul urmeaza principalul*”, se va respinge contestatia **SC .X.SRL** ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente TVA, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal au fost calculate accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei în condițiile în care la data efectuării tranzacției societatea nu a aplicat mecanismul taxării inverse, operațiune efectuată ulterior inspectiei fiscale, respectiv în luna decembrie 2011.

În fapt, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au procedat la reverificarea **S.C. .X. S.R.L** ca urmare a Deciziei nr.233/2012 a ANAF- Directia Generala de Solutionare a Contestatilor prin care s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere nr.F-AN .X./07.12.2011 emisa de Direcția Generală de Coordonare Inspectie Fiscala pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze aplicarea masurilor de simplificare cu implicatii asupra dreptului de deducere si sa faca aplicatiunea tuturor prevederilor legale invocate.

In urma verificarilor efectuate s-a constatat ca societatea in urma Raportului de inspectie fiscala nr. F-AN .X./09.11.2011, respectiv in luna decembrie 2011 a procedat la stornarea sumei de .X. lei din contul de furnizori si a efectuat inregistrarea contabila 4426 = 4427 cu suma de .X. lei.

Suma de .X. lei a fost inregistrata in Decontul de TVA aferent lunii octombrie 2011 la randul 34 „*Diferente de TVA de plata stabilite de organele de inspectie fiscala prin decizie comunicata si neachitate pana la data depunerii decontului de TVA*” .

Intrucat societatea nu a preluat corect suma de .X. lei in decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie, conform pct. 65¹ alin (12) din HG nr. 44/2004, s-a intocmit dispozitia de masuri pentru corectarea deconturilor de taxa pe valoarea adaugata pe lunile octombrie – decembrie 2011.

Pentru suma de .X. lei corectata de societate in luna decembrie 2011 s-au calculat accesorii in suma de .X. lei.

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./14.05.2013, necontestată de SC .X.SRL, organele de inspectie fiscala au dispus masura conform careia „*Societatea va corecta deconturile privind taxa pe valoarea adaugata pentru lunile octombrie, noiembrie si decembrie 2011*”.

Societatea contestatara sustine ca aceasta tranzactie este mult mai complexa decat o simpla livrare de bunuri imobile, iar tranzactia se califica drept o livrare de bunuri in baza prevederilor art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, din anul 2006, pentru care persoana impozabila obligata la plata taxei pe valoarea adaugata este furnizorul bunurilor.

În drept, art.160¹ alin.(2) lit.b) și c), alin.(3) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2006 :

“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt : (...)

b) terenurile de orice fel;

c) clădirile de orice fel sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol ; (...)

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă". Furnizorii și beneficiarii evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări, respectiv achiziții, în jurnalele de vânzări și de cumpărări concomitent și o înscriu în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, fără a avea loc plăți efective între cele două unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată (...)

*(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. **În situația în care furnizorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile fiscale emise pentru bunurile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factura fiscală și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).***

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.65¹ alin.(8), alin.(9) și alin.(12) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

“(8) *Livrările de bunuri prevăzute la [art. 160¹](#) alin. (2) din Codul fiscal, efectuate după data de 1 ianuarie 2005, se consemnează în facturi fiscale de către furnizori, care se întocmesc ca și pentru orice altă operațiune taxabilă, respectiv vor conține și baza de impozitare, și taxa pe valoarea adăugată aferentă, având în plus mențiunea "taxare inversă". Pentru valoarea bunurilor fără taxa pe valoarea adăugată, furnizorii vor efectua înregistrările contabile obișnuite pentru această operațiune, iar pentru suma taxei pe valoarea adăugată vor înregistra contabil 4426 = 4427. Furnizorii nu încasează taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală de la beneficiari, deși aceasta figurează în totalul de plată al facturii fiscale. Factura fiscală se înregistrează atât în jurnalul de vânzări, cât și în jurnalul de cumpărări, sumele fiind preluate corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată. Furnizorii deduc integral taxa pe valoarea adăugată la nivelul taxei colectate din facturile fiscale emise pentru livrările de bunuri pentru care au aplicat mențiunea "taxare inversă", chiar dacă sunt plătitori de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt. (...)*

(9) Beneficiarii vor efectua înregistrările contabile obișnuite pentru o achiziție de bunuri sau pentru un avans, după caz, pentru valoarea bunurilor sau, după caz, a avansului, fără taxa pe valoarea adăugată, iar pentru suma taxei pe valoarea adăugată din factura fiscală se efectuează înregistrarea 4426 = 4427. Factura fiscală se înregistrează atât în jurnalul de vânzări, cât și în jurnalul de cumpărări, sumele fiind preluate corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată. (...)

*(12) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la [art. 160¹](#) alin. (2) din Codul fiscal **nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. (...)***

Potrivit prevederilor legale mentionate se retine ca sunt obligati sa aplice masurile de simplificare, atat furnizorii, cat si beneficiarii pentru livrari de bunuri si servicii constand in clădiri, părți de clădire și terenurile de orice fel, iar de aplicarea acestora fiind raspunzatori in egala masura atat furnizorul cat si beneficiarul.

Pentru astfel de livrari de bunuri furnizorii sunt obligati sa emita facturi pe care sa inscrie mentiunea "taxare inversa" si fara a se face plata taxei intre furnizor si beneficiar, iar in situatia in care furnizorul nu a facut aceasta mentiune in facturile emise, beneficiarul este obligat sa aplice taxarea inversa si sa faca autolichidarea taxei pe valoarea adaugata, respectiv sa colecteze taxa pe valoarea adaugata la nivelul taxei pe valoarea adaugata deductibila si sa

efectueze in contabilitate inregistrarea 4426 = 4427, fara a efectua plata acesteia catre furnizor.

Organul de soluționare a contestației reține că în data de 24.01.2006 s-a încheiat un antecontract de vanzare-cumparare între S.C. .X. SRL și S.C. .X.SRL (fosta .X. SRL) finalizat prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr..X./02.03.2006 prin care societatea cumpara de la S.C. .X. SRL doua statii de distributie carburanti situate in .X. (Calea X nr. X, sector X și respectiv Soseaua X nr. X, sector X) în valoare totala de .X. euro, fara TVA. S.C. .X. SRL a emis factura nr..X./24.01.2006 prin care a incasat un avans de .X. euro, echivalent a .X. lei cu TVA în suma de .X. lei și factura nr. .X./02.03.2006 în valoare de .X. euro, echivalent a .X. lei cu TVA în suma de .X. lei.

Pretul de achizitie a celor doua statii de distributie carburanti, cuprinde atât bunuri imobile, respectiv terenuri și cladiri, cât și bunuri mobile prevazute prin anexa la contract (computere, scannere, imprimante, birouri, dulap, safe, fișet, scaune, cuier, jaluzele, etc).

Urmare tranzactiei efectuate și în baza facturilor emise de S.C. .X. SRL, SC .X.SRL a înscris în jurnalul de cumparari și a dedus TVA în suma totala de .X. lei – .X. lei în luna ianuarie 2006 și .X. lei în luna martie 2006.

De asemenea s-a constatat ca în luna martie 2006 s-au întocmit Rapoarte de evaluare de către S.C. .X. SRL pentru cele doua statii de distributie carburanti achizitionate.

Determinarea valorii cladirilor și a terenurilor achizitionate de societate din totalul tranzactiei efectuate s-a realizat în baza facturilor nr. .X./24.01.2006 și nr. .X./02.03.2006 și în baza Rapoartelor de evaluare din data de 30.03.2006 și este de .X. lei. Taxa pe valoarea adaugata aferenta acestei sume care intra sub regimul taxarii inverse este în suma de .X. lei.

Din analiza Rapoartelor de evaluare rezulta faptul ca acestea au avut drept scop punerea la dispozitia destinatarului a informatiilor referitoare la valoarea imobilizarilor corporale de tipul teren, constructie și echipamente, situate în .X. în vederea înregistrării în contabilitate.

Societatea în luna decembrie 2011 a procedat la stornarea sumei de .X. lei din contul de furnizori și a efectuat înregistrarea contabila 4426 = 4427 cu suma de .X. lei. Suma de .X. lei a fost înregistrata în Decontul de TVA aferent lunii octombrie 2011 la randul 34 „*Diferente de TVA de plata stabilite de organele de inspectie fiscala prin decizie comunicata și neachitate pana la data depunerii decontului de TVA*”

Intrucat, societatea nu a preluat corect suma de .X. lei în decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie conform pct. 65¹ alin (12) din HG nr. 44/2004, respectiv randurile de regularizari, s-a întocmit dispozitia de masuri

pentru corectarea deconturilor de taxa pe valoarea adaugata pe lunile octombrie – decembrie 2011, dispoziție necontestată de SC .X.SRL.

Astfel, prin decizia de impunere contestată organele de inspecție fiscală nu au stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de .X. lei, ci având în vedere înregistrarea contabilă efectuată de societate au dispus doar măsura de corectare a deconturilor de TVA pe perioada octombrie-decembrie 2011, emițând în acest sens dispoziție de măsuri, necontestată de SC .X.SRL.

Prin decizia de impunere accesoriile aferente TVA au fost calculate pentru perioada martie 2006-octombrie 2011.

Referitor la sustinerea **SC .X.SRL** potrivit careia dreptul de deducere a TVA în suma de .X. lei a fost exercitat corect si legal, conform art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si faptul ca nici legislatia in materie de TVA din Romania in vigoare atat in anul 2006 cat si in prezent, nici legislatia in materie de TVA la nivelul Uniunii Europene nu mentioneaza prevederi specifice cu privire la clasificarea unor operatiuni aflate in stransa legatura ca o singura livrare/prestare complexa sau o multitudine de livrari/prestari, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece conform art.160¹ alin.(2) lit.b) și c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2006, sunt prevazute bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate, respectiv pentru terenuri si cladiri de orice fel.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca a procedat corect inregistrand TVA fara a aplica mecanismul taxarii inverse, însa din Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./24.07.2013 rezulta ca insasi contestatara a aplicat taxarea inversa acestei operatiuni, operațiune efectuată ulterior încheierii Raportului de inspectie fiscala nr. F-AN .X./09.11.2011. Astfel, societatea contestatara in luna decembrie 2011 a procedat la stornarea sumei de .X. lei din contul de furnizori si a efectuat inregistrarea contabila 4426 = 4427 cu suma de .X. lei, or intrucat suma de .X. lei a fost inregistrata in Decontul de TVA aferent lunii octombrie 2011 la randul 34 *„Diferente de TVA de plata stabilite de organele de inspectie fiscala prin decizie comunicata si neachitate pana la data depunerii decontului de TVA”* si nu la randurile de Regularizari, conform prevederilor legale, organele de inspectie fiscala au dispus conform Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./14.05.2013, masura potrivit căreia *„societatea va corecta deconturile privind taxa pe valoarea adaugata pentru lunile octombrie, noiembrie si decembrie 2011”*.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că SC .X.SRL nu contestă dispoziția de măsuri emisă de organele de inspecție fiscală.

In ceea ce privește calculul accesoriilor în sumă de .X. lei, stabilite de organele de inspecție fiscală (anexa nr.15 la RIF) sunt aplicabile dispozițiile

art.119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

"Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dupa acest termen majorări de întârziere".

La art.120 alin.1) din același act normativ, se precizează că :

"Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv".

În consecință, accesoriile se calculează pentru sume datorate și neplătite la bugetul general consolidat, fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății prin decizia de impunere accesorii în suma de .X. lei pentru perioada cuprinsă între data efectuării tranzacției comerciale, respectiv martie 2006 și data la care societatea a aplicat măsura taxării inverse, respectiv octombrie 2011.

Deoarece SC .X.SRL nu a aplicat măsurile de simplificare la data efectuării tranzacției și a înregistrat TVA aferentă achiziției de terenuri și clădiri numai în contul 4426 „TVA deductibilă”, fără să înregistreze suma în creditul contului 4427 „TVA colectată”, situație reglată în luna decembrie 2011, pentru această perioadă contestatara datorează accesorii aferente TVA, calculate de organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei.

Întrucât prin contestație, SC .X.SRL nu contestă măsura dispusă de organele de inspecție fiscală potrivit căreia „societatea va corecta deconturile privind taxa pe valoarea adăugată pentru lunile octombrie, noiembrie și decembrie 2011”, și nu aduce argumente privind calculul eronat al accesoriiilor în suma de .X. lei, 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 OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru accesoriiile în sumă de **.X. lei** aferente TVA, ca urmare a înregistrării măsurii de simplificare la data efectuării tranzacției.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X.SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.07.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,**
- **.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere,**
- **.X. lei - impozit pe profit,**
- **.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere,**
- **.X. lei - penalități de întârziere.**

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

X

DIRECTOR GENERAL

X