

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

**DECIZIA nr. 69/ 04.03. 2008**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC C SRL**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de **SC C SRL din Bucuresti** cu privire la reluarea solutionarii contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere.

Prin Decizie, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, a suspendat solutionarea contestatiei formulata de SC C SRL impotriva Deciziei de impunere, pentru o perioada de 90 de zile de la data comunicarii, procedura administrativa urmand a fi reluata la data depunerii documentelor la dosarul cauzei, dupa caz la expirarea termenului stabilit, indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a incetat sau nu. Suspendarea solutionarii contestatiei s-a efectuat in baza art.214 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Decizia a fost primita de contestatoare la data de 22.10.2007, potrivit confirmarii de primire anexata la dosarul cauzei.

Cu adresa, fara numar, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, societatea depune documente in termenul de 90 de zile de la data comunicarii Deciziei si solicita reluarea solutionarii contestatiei.

Contestatia priveste  
impozit pe venitul persoanelor nerezidente;  
acesorii aferente impozitului pe veniturile  
persoanelor nerezidente;  
impozit pe profit;  
acesorii aferente impozitului pe profit;  
taxa pe valoarea adaugata;  
acesorii aferente taxei pe valoarea  
adaugata.

In raport de data comunicarii Deciziei de impunere, respectiv data de 17.07.2007 conform semnaturii si stampilei aplicate de reprezentantul SC C SRL pe decizie, contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv la data de 17.08.2007, conform stampilei de pe plicul postal anexat in original la dosarul cauzei.

De asemenea, societatea a depus in termenul de contestare si completarea la contestatie, transmisa prin posta, la data de 17.08.2007, conform stampilei aplicata pe plicul postal.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205, art.206 si art.209 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei formulate de SC C SRL.

***I.Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala - Serviciul de inspectie fiscala Contribuabili mijlocii, in baza Raportului de inspectie fiscala, societatea sustine urmatoarele:***

**In ce priveste impozitul pe venitul persoanelor nerezidente** contestatoarea invoca prevederile art.15 alin.4 din HG nr.44/2004, potrivit caruia :

*"(4) Forma și conținutul certificatului de rezidență fiscală sau ale documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) pentru nerezidenți sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidență al beneficiarului venitului. Certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) trebuie să cuprindă, în principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum și a autorității care a emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1), ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscală, mențiunea că este rezident fiscal în statul emitent, precum și data emiterii certificatului sau a documentului"* si sustine ca certificatele de rezidenta fiscala au fost depuse in termenul de prescriptie si atesta ca beneficiarii veniturilor au rezidenta fiscala intr-un stat semnatar al Conventiei de evitare a dublei impuneri cu Romania, pentru perioada in care au realizat venituri in Romania.

De asemenea, societatea argumenteaza ca certificatele de rezidenta fiscala au fost emise de autoritatile competente din T dar

acestea nu au fost avute in vedere de organele de inspectie fiscala si cuprind elementele constitutive enumerate in norme si prin urmare devin aplicabile prevederile art.118 alin.2 din Codul Fiscal.

SC C SRL invoca in sustinere prevederile art.8 din Acordul din data de 01.07.1986 incheiat intre Republica Socialista Romania si Republica T pentru evitarea dublei impuneri la impozitele pe venit si pe avere, potrivit carora: *“beneficiile obtinute de o intreprindere a unui stat contractant din exploatarea in trafic international a navelor, aeronavelor sau a vehiculelor rutiere sunt impozabile numai in acel stat”* si argumenteaza ca a achitat contravaloarea serviciilor efectuate de transportatorii maritimi cu respectarea prevederilor cuprinse in conventia de evitare a dublei impuneri asumate de statul roman care statueaza faptul ca veniturile astfel obtinute sunt impozabile numai in statul de rezidenta al transportatorului maritim.

Deasemenea, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au aplicat cota de 15% la tarifele stabilite intre parti si nu prin extragerea acesteia din venitul platit stabilindu-se o valoare mai mare decat cea cuprinsa in contractele comerciale incheiate in forma scrisa, majorare a cheltuielilor ce nu este insotita si de majorarea veniturilor transportatorilor maritimi.

Totodata, sustine ca plata impozitului pe venit este in sarcina transportatorului maritim iar in relatia cu veniturile obtinute din Romania societatea are doar rolul de potential colector astfel ca, plata impozitului efectuata de transportatorii maritimi in statul lor de rezidenta cu care Romania are incheiate conventii de evitare a dublei impuneri nu poate fi dublata.

Cu adresa, societatea depune in sustinerea cauzei un numar de trei certificate de rezidenta fiscala, in original si traducere legalizata, pentru trei persoane nerezidente prestatoare cu sediul in T sustinand ca plata impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente obtinut din Romania este in sarcina transportatorilor maritimi din tarile cu care Romania a incheiat Conventii de evitare a dublei impuneri si nu poate fi dublata.

**Referitor la impozitul pe profit**, contestatoarea sustine ca eronat organele de inspectie fiscala au constatat ca in valoarea totala a devizului general al investitiei intra cheltuielile cu lucrarile efectuate pentru realizarea racordarii constand in devierea LEA 20KW de pe amplasamentul SC C SRL din com. S .

Intrucat autorizatia de constructie pentru obiectul de investitii a fost emisa in luna octombrie 2005 societatea argumenteaza ca improbabilitatea emiterii acesteia si oportunitatea in sine a executarii

lucrării determina caracterul deductibilității integrale a acestor cheltuieli și necuprinderea acestora în devizul general al unui obiectiv de investiții.

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată**, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au calculat TVA deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri care se supun măsurilor de simplificare fără a lua în considerare operațiunile prin care avansurile acordate au fost stornate ulterior, prin înregistrarea acestora în “roșu”. Calculând astfel TVA datorat bugetului cu omisiunea operațiunilor de stornare s-a stabilit în plus TVA colectată de înregistrat în decont, în suma de ..... lei.

Ca urmare, din suma TVA colectată suplimentar în valoare de ..... lei ca diferență între TVA aferentă avansurilor /achizițiilor de bunuri supuse măsurilor de simplificare din contul 4427 “*TVA colectată*” și înregistrată în contul 4427 și în deconturile TVA cu taxa colectată conform societății (..... lei) și TVA aferentă avansurilor /achizițiilor de bunuri supuse măsurilor de simplificare de înregistrat în contul 4427 “*TVA colectată*” și în deconturile de TVA ca TVA colectată conform control (..... lei), societatea contestă TVA în suma de .....lei.

***II. Prin Decizia de impunere emisă de Direcția generală a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală - Serviciul de inspecție fiscală Contribuabili mijlocii au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală, astfel:***

**In ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente**, perioada verificată a fost ianuarie 2002 - decembrie 2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada verificată societatea a achitat către persoane juridice nerezidente contravaloarea transportului internațional naval maritim și feroviar realizat de acestea în calitate de transportatori pe diferite rute între România și statele străine - în principal T.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.1, art.2 alin.1 din OG nr.83/1998, art.113, 114, 115 alin.1 lit.n), 116 alin.1 și 2 lit.c), art.118 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.13 alin.1 și pct.15(2) din HG nr.44/2004 precum și faptul că la data de 04.04.2007 și de 03.05.2007, în baza prevederilor art.52 și 55 din OG nr.92/2003, republicată, au procedat la calculul impozitului pe venitul persoanelor nerezidente prin aplicarea cotei de 15% asupra veniturilor plătite în

perioada ianuarie 2002 - mai 2005 persoanelor nerezidente pentru serviciile prestate stabilind un impozit in cuantum de ..... lei.

Totodata, in vederea calcularii impozitului pe venitul persoanelor nerezidente, organele de inspectie fiscala au solicitat societatii certificatele de rezidenta fiscala pentru societatile nerezidente beneficiare ale veniturilor din Romania in calitate de transportatori.

Ca raspuns, societatea a prezentat o fotocopie transmisa prin fax a certificatului de rezidenta fiscala pentru T din T si a solicitat o perioada de amanare pentru a prezenta certificatele pentru celelalte societati nerezidente, certificate care potrivit constatarilor nu au fost prezentate pana la finalizarea verificarii.

Totodata, pentru neplata impozitului la termen au fost calculate dobanzi in suma de ..... lei, penalitati de intarziere in suma de ..... lei, penalitati stopaj la sursa in suma de ..... lei si majorari de intarziere in suma de ..... lei.

**Referitor la impozitul pe profit**, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu sunt deductibile cheltuielile in suma de ..... lei reprezentand contravaloarea lucrarilor pentru realizarea racordarii constand in devierea LEA 20KW de pe amplasamentul SC C SRL din comuna S, conform facturii emisa in baza contractului de racordare, inregistrata in contul 628”*Alte cheltuieli cu servicii prestate de terti*” **in luna ianuarie 2005** desi acestea sunt cheltuieli care intra in valoarea totala a devizului general al investitiei potrivit cap.2 si cap.5 din Metodologia din 24.10.2002 privind elaborarea devizului general pentru obeictive de investitii si lucrari de interventie.

Ca urmare a acestei constatari precum si a altora cum sunt: nedeductibilitatea cheltuielilor cu lucrarile de proiectare aferente investitiei din S, a cheltuielilor de executie sopron metalic la depozitul din Splaiul Unirii precum si a cheltuielilor cu amortizarea fiscala aferenta sopronului metalic, s-a calculat in sarcina societatii, pe anul 2005, diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de ..... lei, din care societatea contesta impozit pe profit in suma de ..... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ..... lei.

**In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata**, perioada verificata a fost ianuarie 2002 - decembrie 2006.

Organele de inspectie fiscala au constatat :

**In ceea ce priveste TVA deductibila**, s-a constatat ca in perioada verificata societatea a platit avansuri si a efectuat achizitii de material lemnos (busteni, lemn rotund, cherestea) de la furnizori catre clienti inregistrati ca platitori de TVA fara a aplica pentru toate aceste

avansuri achizitii/livrari prevederile art.160\*1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile ulterioare, in sensul ca a inregistrat TVA acestor avansuri/achizitii numai in jurnalele de cumparari, inscriind-o in deconturile de taxa pe valoarea adaugata numai ca taxa deductibila iar TVA aferenta livrarilor de bunuri supuse masurilor de simplificare numai in jurnalele de vanzari, inscriind-o in deconturile de taxa pe valoarea adaugata numai ca TVA colectata.

De asemenea, in perioada verificata s-a constatat ca societatea a achizitionat un teren si un imobil de la o societate inregistrata ca platitor de TVA, fara sa aplice taxarea inversa, inscriind-o in decontul de TVA numai ca taxa deductibila. TVA aferenta achizitiei terenului si imobilului a fost in suma de ..... lei, conform facturii de achizitie primita de la societatea furnizoare SC CG SRL, care a in scris mentiunea "*taxare inversa*".

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au procedat pentru toate avansurile platite/achizitiile/livrarile de bunuri supuse masurilor de simplificare la aplicarea prevederilor art.160.1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.65.1 al Titlului VI din HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, calculand diferenta suplimentara de TVA deductibila in suma de ..... lei, fata de cat a calculat societatea.

TVA deductibila in suma de ..... lei are componenta:

-..... lei reprezentand neacceptarea la deducere a TVA inregistrata de societate in plus ca deductibila in baza ordinelor de plata a TVA in vama si nu a declaratiilor de import;

- ..... lei reprezentand diferenta dintre TVA aferenta livrarilor supuse masurilor de simplificare si inregistrata in contul 4426 "TVA deductibila" si in deconturile de TVA ca TVA deductibila stabilita de societate si TVA aferenta livrarilor de bunuri supuse masurilor de simplificare de inregistrat in contul 4426 "*TVA deductibila*" si in deconturile de TVA ca TVA deductibila stabilita de organele de inspectie fiscala .

**In ceea ce priveste TVA colectata**, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea TVA colectata suplimentar in suma totala de ..... lei, ce are componenta:

- ..... lei reprezentand TVA colectata aferenta depasirii plafonului legal stabilit pentru cheltuielile de protocol;

- ..... lei reprezentand diferenta dintre TVA aferenta avansurilor/achizitiilor de bunuri supuse masurilor de simplificare si inregistrata in contul 4427 "TVA colectata" si in deconturile de TVA ca TVA colectata stabilita de societate si TVA aferenta

avansurilor/achizițiilor de bunuri supuse măsurilor de simplificare de înregistrat în contul 4427 "TVA colectată" și în deconturile de TVA ca TVA colectată stabilită de organele de inspecție fiscală .....lei din care societatea contestă ..... lei);

-înregistrarea ca TVA colectată a sumei de ..... lei reprezentând TVA aferentă facturii emisă către SC R SRL, factura neînregistrată în evidența contabilă.

Pentru neplata TVA suplimentară rezultată s-au calculat în sarcina societății dobânzi în suma de ..... lei și penalități de întârziere în suma de ..... lei, până la data de 31.12.2005.

Totodată, începând cu data de 01.01.2006 au fost calculate majorări de întârziere în suma de ..... lei în baza Legii nr.210/2005 până la data de 25.10.2006 .

Societatea contestă accesoriile aferente TVA în suma de ..... lei.

***III. Luând în considerare constatările organului 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. În ceea ce privește :**

**impozit pe venitul persoanelor nerezidente;  
accesorii aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente,**

Cauza supusă soluționării este dacă pentru sumele achitate către diverse persoane juridice nerezidente, pe perioada 2002 - 2006, contestatoarei îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu T în condițiile în care societatea prezintă certificatele de rezidență fiscală a unui număr de trei persoane juridice nerezidente beneficiare de venituri din acest stat.

În fapt, pe perioada verificată, respectiv ianuarie 2002 - decembrie 2006, societatea a achitat către persoane juridice nerezidente din T, S și M contravaloarea transportului internațional maritim și feroviar realizat de acestea în calitate de transportatori pe diferite rute între România și state străine, în principal T.

In drept, potrivit art.12 din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, in vigoare pe anii 2002 - 2003, prevede:

***“ (1) În situația în care există convenții pentru evitarea dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile acelor convenții, coroborate cu prevederile art. 5.***

***(2) Pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din România certificatul de rezidență fiscală, eliberat de organul fiscal din țara de rezidență, prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.”***

Iar potrivit art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare de la 01.01.2004:

***“2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.”***

De asemenea, prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.1445/28.09.2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.2/19.09.2005 pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata, conventiile de evitare a dublei impuneri si probleme de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial nr.880/30.09.2005, la pct.2 se prevede:

***“În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu legislația internă în materie:***

***În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile.”***

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca pentru a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu statele de rezidenta ale beneficiarilor veniturilor din transportul international maritim si feroviar aveau obligatia de a prezenta, in termenul de prescriptie, certificatele de rezidenta fiscala valabile care sa ateste ca sunt persoane rezidente ale statului respectiv.



Se retine ca dreptul de a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri este atestat de certificatele de rezidenta fiscala iar aceste inscrisuri oficiale eliberate de autoritatile fiscale din tarile de rezidenta ale beneficiarilor de venituri probeaza rezidenta fiscala a firmelor care au realizat venituri din Romania.

Potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala, in timpul verificarii, societatea nu a prezentat certificatele de rezidenta fiscala in original si traducerile legalizate conform legii ci a prezentat o fotocopie, transmisa prin fax, a certificatului de rezidenta fiscala a firmei T si a solicitat o perioada de amanare pentru a prezenta certificatele de rezidenta pentru ceilalti nerezidenti.

Ca urmare a formularii contestatiei impotriva Deciziei de impunere, prin adresa SC C SRL a solicitat suspendarea solutionarii contestatiei pana la depunerea certificatelor de rezidenta fiscala, in original si traducere legalizata, pentru firmele care au realizat venituri in Romania. eliberate de autoritatile fiscale ale statelor respective care sa ateste rezidenta fiscala a firmelor pe perioada efectuarii platilor la extern.

Urmare a acestei adrese, prin Decizia, Directia generala de solutionare a contestatiilor a suspendat solutionarea contestatiei pentru o perioada de 90 de zile de la data comunicarii, procedura administrativa urmand a fi reluata la data depunerii documentelor la dosarul cauzei sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit, avandu-se in vedere prevederile art.214 alin.2 si 3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Cu adresa SC C SRL prezinta in sustinere trei certificate de rezidenta :

- Certificatul de rezidenta fiscala pentru K din data de 16.05.2007, prin care se precizeaza: *“Biroul nostru certifica ca firma K inregistrata la circa noastra de la data inceperii activitatii in 01.07.1986, cu numarul de identitate fiscala, continua sa fie inregistrata la circa noastra in legatura cu impozitul pe activitatea comerciala”*, emis de Administratia Veniturilor - Directia generala K - Circa Financiara U - T;

- Certificatul de rezidenta fiscala pentru R, din data de 03.10.2007, prin care se precizeaza: *“Biroul nostru certifica ca firma R, este inregistrata la circa noastra si este membru activ de la data de 01.08.1994 iar pana la data prezenta inca este membru activ al Directiei de Impozite”*, emis de Directia generala de impozite G - T;

- Certificatul de rezidenta fiscala pentru T, din data de 05.10.2007, prin care autoritatea fiscala, precizeaza adresa legala, adresa unde isi desfasoara activitatea iar la situatia contribuabilului este

mentionat "a venit prin transfer la data de 01.01.1999", emis de Directia generala de impozite K - T.

Informatiile cuprinse in certificatele de rezidenta fiscala anexate la dosarul cauzei conduc la concluzia ca firmele K, R si T au avut rezidenta fiscala in T, pe perioada 2002 - 2006, perioada supusa inspectiei fiscale, aceste certificate fiind generatoare de drepturi si prin urmare, societatii ii pot fi aplicabile prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu T pentru platile derulate catre firmele a caror rezidenta fiscala a fost probata prin certificatele depuse, in baza dispozitiilor normative mai sus explicitate.

In consecinta, se va desfiinta decizia de impunere pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente aferent sumelor achitate persoanelor juridice nerezidente in suma de ..... lei si pentru accesoriile aferente in suma de ..... lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reverifice societatea pentru aceeaasi perioada si sa recalculeze impozitul pe venitul persoanelor nerezidente in functie de certificatele de rezidenta fiscala prezentate avand in vedere prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata cu T, pentru aceste persoane juridice nerezidente analizate si argumentele contestatoarei.

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

*"(3) Prin decizie se poate 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."*

## **2. Referitor la:**

### **impozit pe profit;**

### **accesorii aferente impozitului pe profit**

cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta daca societatea datoreaza acest impozit in conditiile in care prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nu s-a analizat devizul general al investitiei si nici daca cheltuielile cu racordarea constand in devierea LEA 20KW de pe amplasamentul din comuna S sunt cuprinse in acesta.

In fapt, nu au fost acceptate la deducere, la calculul impozitului pe profit pe anul 2005, cheltuielile in suma de ..... lei

reprezentand realizarea racordarii constand in devierea LEA 20 KW de pe amplasamentul SC C SRL din comuna S, pe motiv ca acestea intra in valoarea devizului general al investitiei conform cap.2 si cap.5 din Metodologia din data de 24.10.2002 privind elaborarea devizului general pentru obiective de investitii si lucrari de interventie, fara ca organele de inspectie fiscala sa analizeze devizul general al investitiei.

In drept, potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(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.”*

Fata de prevederile legale de mai sus, contestatoarea sustine ca aceste cheltuieli sunt deductibile integral la calculul impozitului pe profit si nu pot fi cuprinse in devizul general al obiectivului de investitii intrucat autorizatia de constructie a fost emisa in luna octombrie 2005.

Potrivit celor precizate in contestatie, in speta, se pune problema daca cheltuielile cu devierea LEA 20KW, efectuate in baza contractului incheiat de societate cu F.D.F.E.E. E, sunt aferente realizarii investitiei executata de societate pe acest amplasament si daca se includ in devizul general al investitiei urmand a fi recuperate pe calea amortizarii sau daca acestea au fost efectuate anterior inceperii investitiei, ca o lucrare de sine statatoare si daca sunt aferente veniturilor realizate din activitatea desfasurata.

Fata de acest aspect, din raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nu rezulta daca organele de inspectie fiscala au analizat devizul general al investitiei efectuata de societate pe acest amplasament si daca aceste cheltuieli cu racordarea constand in devierea retelei de curent electric fac parte din structura devizului general al investitiei asa cum se prevede prin HG nr.1179/24.10.2002 privind aprobarea Structurii devizului general și a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții.

Mentiunea organului de inspectie fiscala privind incadrarea acestor cheltuieli in prevederile cap.2 *“Cheltuieli pentru asigurarea utilităților necesare obiectivului”* si cap.5 *“Alte cheltuieli”* din HG nr.1179/2002 nu este suficienta pentru neacceptarea la deducere a acestora la calculul impozitului pe profit, fiind necesara incadrarea acestora, pe baza analizei devizului general si a documentelor detinute

de societate, in una din categoriile de cheltuieli din structura acestuia, astfel:

Fie la CAP.I Cheltuieli pentru obtinerea si amenajarea terenului, pct.1.2 care prevede:

**“Se includ cheltuielile efectuate la începutul lucrărilor pentru pregătirea amplasamentului și care constau în demolări, demontări, defrișări, evacuări materiale rezultate, devieri rețele de utilități din amplasament, sistematizări pe verticală, drenaje, epuizmente (exclusiv cele aferente realizării lucrărilor pentru investiția de bază), devieri de cursuri de apă, strămutări de localități sau de monumente istorice etc.”,**

Fie la cap.5 “Alte cheltuieli” care prevede:

**“5.1. Organizare de șantier**

**1. Se cuprind cheltuielile estimate ca fiind necesare contractantului în vederea creării condițiilor de desfășurare a activității de construcții-montaj.**

**2. Aceste cheltuieli se estimează de către proiectant, în baza unui deviz ce ține seama de tehnologia și graficul de lucru aferente lucrărilor de bază, de amplasamentul obiectivului, posibilitățile de branșare la utilități - apă, canal, energie electrică, termoficare, telefon etc. -, traseele acestora, căile de acces auto și căi ferate, existența construcțiilor, spațiilor, terenurilor sau amenajărilor ce pot fi utilizate de constructor.”**

In situatia in care aceste cheltuieli se incadreaza in devizul general al societatii, la unul din capitolele mentionate mai sus, se retine ca necesara analiza caracterului deductibil al cheltuielilor cu amortizarea aferenta, in conditiile in care investitia a fost pusa in functiune.

De asemenea, la analiza acestor cheltuieli trebuie avut in vedere faptul ca aceasta lucrare de deviere a retelei electrice de pe amplasamentul din comuna S a fost realizata in luna ianuarie 2005, cheltuielile fiind inregistrate in contabilitate in aceeasi perioada, pe baza de factura fiscala si au fost avute in vedere la calculul impozitului pe profit pe trim.I 2005 iar potrivit celor precizate in contestatie precum si a constatarilor organelor de inspectie fiscala din raportul de inspectie fiscala, la pag.39 ultimul alineat, societatea a obtinut autorizatia de constructie in luna octombrie 2005.

Perioada de timp dintre data executarii lucrarii si a obtinerii autorizatiei de constructii ar putea conduce la concluzia ca aceasta

lucrare a fost efectuata tocmai in scopul obtinerii autorizatiei de constructie a obiectivului de investitii, deci pana la inceperea investitiei, existand posibilitatea ca acestea sa nu fie incluse in devizul general al investitiei caz in care se retine ca necesara analizarea cheltuielilor daca sunt aferente veniturilor realizate.

Fata de cele prezentate se va desfiinta Decizia de impunere pentru aceste sume urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cheltuielile in suma de ..... lei si sa efectueze incadrarea acestora in functie de cele precizate in decizie si de argumentele contestatoarei.

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

*“(3) Prin decizie se poate 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.”*

**3. In ceea ce priveste:  
taxa pe valoarea adaugata;  
accesorii aferente taxei pe valoarea  
adaugata,**

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza TVA in suma de ..... lei in conditiile in care, pentru achizitii si livrari de material lemnos contestatoarea nu a aplicat masurile de simplificare.

Perioada verificata ianuarie 2002 - decembrie 2006.

In fapt, in anul 2006, societatea a platit avansuri si a efectuat achizitii de materiale lemnos (busteni, lemn rotund si cherestea) de la furnizori si a livrat material lemnos catre clienti platitori de TVA, fara a aplica masurile de simplificare potrivit prevederilor art.160<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca a inregistrat TVA aferenta acestor avansuri numai in jurnalele de cumparari iar TVA aferenta livrarilor numai in jurnalele de vanzari inscriind-o in deconturile de taxa pe valoarea adaugata numai ca taxa colectata.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata si deductibila ca urmare a aplicarii masurilor de simplificare. Din TVA colectata in suma de ..... lei, stabilita de organele de inspectie fiscala ca urmare a aplicarii masurilor de simplificare societatea contesta TVA colectata in suma de ..... lei.

În drept, potrivit art.160<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,”

“ (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;

d) **materialul lemnos.** Prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se vor nominaliza bunurile care se încadrează în categoria materialului lemnos.

[...]

(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)."*

Iar potrivit pct.65.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(7) *În cazul avansurilor încasate după data de 1 ianuarie 2005 pentru livrările de bunuri prevăzute la art. 160<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal, facturile fiscale emise de către furnizori se întocmesc ca și pentru orice altă operațiune taxabilă, având în plus mențiunea "taxare inversă". Taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra sumei încasate în avans și se înscrie în factura fiscală, fără să fie achitată de beneficiar. Totalul de plată al facturii fiscale de avans va fi mai mare decât avansul încasat cu suma taxei pe valoarea adăugată*

**afere**nte. Pentru valoarea avansului, 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. 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. [...]

(8) Livrările de bunuri prevăzute la art.160<sup>1</sup> 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. 160<sup>1</sup> 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. În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achiziționate sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma

*taxei pe valoarea adăugată deductibilă se va determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro rata din perioada curentă."*

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca societatea contestatoare nu contesta masurile luate de organele de inspectie fiscala cu ocazia verificarii respectiv de aplicare a taxarii inverse ci aduce in sustinere argumente cu privire la cuantumul taxei pe valoarea adaugata stabilit de acestea. Astfel, din total TVA colectata in suma de ..... lei stabilita de catre organele de inspectie fiscala prin aplicarea masurilor de simplificare SC C SRL contesta TVA colectata in suma de ..... lei sustinand ca aceasta nu este datorata si nu intra in calculul TVA colectata determinata cu ocazia verificarii pentru achizițiile de material lemnos ca urmare a aplicarii taxarii inverse intrucat corespunde operatiunilor de stornare a unor avansuri de material lemnos, operatiuni care nu au fost avute in vedere de catre organele de inspectie fiscala.

In sustinerea celor afirmate contestatoarea aduce in sustinere, prin adresa FN,, precizari potrivit carora facturile de avans pentru material lemnos au fost stornate.

De asemenea, anexeaza factura fiscala prin care se storneaza partial factura pentru TVA in suma de .....lei precum si situatia privind facturile cu TVA supusa masurilor de simplificare taxare inversa, intocmita de societate, din care rezulta ca prin factura a fost stornat avansul in suma de..... lei, din care TVA in suma de ..... lei, din factura fiscala.

Referitor la documentele prezentate de contestatoare, prin adresa Activitatii de inspectie fiscala - Serviciul de inspectie fiscala contribuabili mijlocii, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor, se precizeaza:

*"[...] Organul de inspectie fiscala nu a procedat la aplicarea masurilor de simplificare prevazute de art.160 indice 1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si pentru TVA in suma de ..... ron aferenta facturii (in sensul inregistrarii sumei de ..... lei ron si ca TVA colectata ) intrucat prin aceasta factura au fost stornate alte avansuri decat cele platite de SC C SRL catre SC A SRL pentru achizitii de material lemnos conform facturilor.*

*3. Referitor la factura de stornare a avansului in valoare totala de ..... ron, din care TVA - ..... ron, aceasta se refera intr-adevar [...] la stornarea partiala a avansului platit de SC C SRL*



*pentru achizitia de material lemnos de la SC A SRL conform facturii dar organul de inspectie fiscala nu a aplicat masurile de simplificare prevazute la art.160 indice 1 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pentru TVA aferenta in suma de ..... ron (in sensul inregistrarii sumei de ..... ron si ca TVA colectata) intrucat inspectia fiscala a cuprins perioada ianuarie 2002 - decembrie 2006 iar factura sus mentionata a fost emisa in data de 23.03.2007."*

Avand in vedere cele precizate prin adresa sus mentionata nu se pot retine argumentele contestatoarei in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat documentele prezentate in sustinere nu sunt de natura sa modifice cuantumul TVA colectata stabilita de organele de inspectie fiscala in sarcina societatii ca urmare a aplicarii masurilor de simplificare, intrucat factura de stornare a TVA in suma de ..... lei a fost emisa ulterior perioadei verificate iar in ceea ce priveste factura prin aceasta au fost efectuate stornari pentru alte avansuri decat cele platite de SC C SRL catre SC A SRL pentru achizitii a de material lemnos cu facturile.

Ca urmare, se va respinge contestatia pentru TVA de plata in suma de ..... lei si accesoriile in suma de ..... lei .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.12 din OG nr.83/1998, art.21(1), art.160<sup>1</sup>, art.118 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, OMFP nr.1445/28.09.2005, pct.65.1 din HG nr.44/2004, art.216 (3) din OG nr.92/2003, coroborate cu art.206, art.207 si art.209 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, se:

## **DECIDE**

1. Desfiintarea Deciziei de impunere pentru:  
impozit pe venitul persoanelor nerezidente;  
accesorii aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente;  
impozit pe profit;  
accesorii aferente impozitului pe profit, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza conform celor retinute in motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea contestatiei formulata de SC C SRL pentru:  
taxa pe valoarea adaugata;

accesorii aferente taxei pe valoarea  
adaugata.

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