



DECIZIA nr.52/11.04.2012
privind soluţionarea contestaţiei depuse de
S.C. S.R.L. din Tg. Mureş,
înregistrată sub nr...../27.01.2012

Direcţia Generală a Finanţelor Publice Mureş a fost sesizată de **S.C. S.R.L. din Tg. Mureş**, asupra contestaţiei înregistrată sub nr...../27.01.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS .../23.12.2011 privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecţia fiscală, emisă de Activitatea de Inspecţie Fiscală în baza Raportului de inspecţie fiscală nr.F-MS..../23.12.2011, comunicată petentei la data de 28.12.2011, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestaţia a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **.... lei**, compusă din:

- leireprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speţă sunt întrunite condiţiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările şi completările ulterioare, Direcţia Generala a Finantelor Publice Mures, prin organele specializate, este legal investita sa soluzioneze cauza.

A) Prin contestaţia înregistrată la Direcţia Generală a Finanţelor Publice Mureş sub nr...../27.01.2012 petenta solicită desfiinţarea Deciziei de impunere nr.F-MS .../23.12.2011 privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecţia fiscală şi a Raportului de inspecţie fiscală nr.F-MS..../23.12.2011 şi reconsiderarea debitului principal precum şi a majorărilor de întârziere aferente ca nedatorate, invocând următoarele:

Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală menționate anterior au fost întocmite în baza Deciziei nr...../14.10.2011, emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, privind soluționarea unei contestații formulate de către S.C. S.R.L., prin care a fost desființat parțial actul administrativ fiscal emis urmare a unei inspecții fiscale anterioare (Decizia de impunere nr... și RIF nr..... din data de 30.08.2010).

Referitor la aspectele generale prezentate în Raportul de inspecție fiscală și în Decizia de impunere, ca și motivație generală pentru analiza serviciilor de consultanță desființate fiscal de către inspectori, contestatoarea face o expunere generală asupra existenței condițiilor ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru a conferi caracterul deductibil cheltuielilor cu serviciile.

Pentru a putea fi deduse, cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului; să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente; să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite; să respecte regulile privind amortizarea.

Contestatoarea invocă art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal care reglementează regimul deductibilității cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță etc.

Referitor la contractul de consultanță nr..../24.07.2007 încheiat între S.C. ... S.R.L. și S.C. S.R.L., analizat în cadrul inspecției, societatea precizează că prestarea acestor servicii a fost probată în fața organelor de inspecție fiscală cu documente, necesitatea prestării acestor servicii față de S.C..... S.R.L. ca și beneficiar fiind justificată tocmai prin necesitatea dobândirii informațiilor și materialelor realizate în urma acestor servicii de către prestatorii de servicii.

Analizând în mod global concluziile inspectorilor fiscali referitoare la art.145 alin.3 lit.a din Codul fiscal și art.21 alin.4 lit.m din Codul fiscal, societatea consideră că, condiția de justificare cu acte a prestărilor de servicii efectuate nu este prevăzută în textul special ce reglementează condițiile de deductibilitate a TVA, mai exact art.145 alin.3 lit.a și alin.8 lit.a Cod fiscal. Ea este însă prevăzută ca o regulă generală a activității contabile, fiind consacrată de art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, potrivit căruia orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, sens în care părerile exprimate de organul fiscal sunt discreționare și pur subiective.

Societatea susține că serviciile efectuate de prestatori sunt reale deoarece ele sunt justificate prin beneficiul adus societății și prin decontul de cheltuieli pentru persoanele care au efectuat serviciul.

Contestatoarea susține că a beneficiat în perioada supusă analizei de servicii de consultanță pentru care s-au încheiat contracte cu detalierea explicită a serviciilor prestate și a tarifelor calculate pe orele de consultanță prestate efectiv, aceste contracte fiind încheiate ca urmare a nevoilor de dezvoltare a societății și extinderii activității și spre alte domenii, existând și finalitatea acestora, concretizată în contractul de cesiune a părților sociale ale societății

Societatea consideră că justificarea prestării efective a serviciilor este o condiție care poate fi discutată sub aspectul legalității ei, deoarece nu este prevăzută în textul Codului, ci doar în Normele metodologice, iar actele administrative edictate pentru aplicarea legii nu pot, în principiu, să impună condiții noi, neprevăzute de lege, care să îngreuneze accesul la “facilitățile” legale.

Contestatoarea susține că dovada prestării efective a serviciilor se materializează într-o documentație standardizată, concretizată în materialele prezentate în cadrul inspecției fiscale care fac, prin simpla lor existență, dovada prestării serviciilor, precum și prin valoarea nivelului de piață al prețului plătit, raportat la cantitatea și calitatea serviciilor, pentru perioada în care ele au fost prestate, perioada de dezvoltare maximă economică.

Anumite aspecte ce vizează consultanța și serviciile prestate în cadrul acestor contracte, includ prin natura lor servicii care nu permit materializarea lor în rapoarte, studii, proiecte etc., dar fac să se nască o prezumție de efectivitate a prestării serviciilor, ce este dovedită prin aprecierea în ansamblu a tuturor serviciilor.

Totodată, societatea susține că “deoarece nu se pot crea norme, instrucțiuni etc. care să standardizeze formate și documente de constatare a prestării efective, organul de control trebuia să aprecieze prestarea serviciilor indirect, prin concordanța acestor servicii cu activitatea prestată de societate, în condițiile intențiilor de extindere și diversificare a obiectului de activitate”.

În ceea ce privește susținerile negative ale inspectorilor referitoare la recepția și efectivitatea prestării serviciilor de care a beneficiat societatea, acestea sunt neîntemeiate și fără sens, întrucât sunt servicii care pot fi recepționate în orice modalitate, inclusiv confidențială, neexistând nici o procedură contabilă de recepționare acestor tipuri de servicii sau alte dispoziții legale.

În acest sens organele de control, sau actele normative la care s-a făcut trimitere nu prevăd o anumită procedură sau un anumit document care ar fi trebuit să stea la baza recepționării acestor servicii, motiv pentru care constatările inspectorilor sunt neîntemeiate și nelegale, iar aprecierile de nelegalitate făcute de inspecția fiscală nu sunt justificate.

Contestatoarea susține că obligația asumată de prestator în cadrul consultanței nu este una de rezultat, scopul urmarit este influențat de numeroase aspecte economice aplicabile întregii pieți, cu influențe negative pentru dezvoltare și implicit realizării de venituri.

În aceste condiții aprecierea organului fiscal în sensul că nu există documente care să prezinte elemente de concretizare efectivă a activităților cu efecte și rezultate propriu-zise, este nelegală și nefondată.

Societatea consideră că “în cazurile în care normele legale sau administrative nu prevăd anumite tipuri de documente justificative, acestea trebuie “proiectate” pe baze logice, raționale astfel încât să-și atingă scopul pentru care se întocmesc - dar fără a presupune costuri excesive în sarcina prestatorului”.

Contestatoarea susține că obligația unui contract de consultanță nu este o obligație de rezultat, prestatorul obligându-se să facă toate demersurile necesare pentru servicii de calitate, pertinente și eficiente, dar neputând să-și asume realizări

concrete, activitatea sa fiind influentata de factori extrinseci, de interactiuni cu tertele persoane, de realitati economice.

Astfel, realizarea efectiva a activitatii de consultanta nu consta în obtinerea sau realizarea efectiva a obiectivelor propuse de beneficiar, prestatorul îndeplinindu-si obligatiile prin simpla prestare a acestora.

Dovedirea prestarii efective a activitatii de consultanta incumba din însasi existenta contractului, pâna la proba contrara, fiind sustinuta în cazul de fata de materialele anexate care dovedesc existenta relatiilor dintre consultant si beneficiar, quantumul prestatiilor efectuate de prestator putând fi apreciat doar de beneficiar raportat la calitatea serviciilor percepute de el.

Societatea sustine ca de multe ori calificarea contractului este insuficienta si de aceea interpretarea contractelor este reglementata prin reguli si prevederi cu caracter supletiv sau de recomandare înscrise în Codul Civil.

Întrucât S.C.... S.R.L., în baza contractului de consultanta nr..../24.07.2007, a facturat suma de lei pentru serviciile de consultanta (evaluare) legate de achizitia de parti sociale ale ... SRL, si în conditiile în care operatiunea de evaluare a potentialului unei societati si implicit a valorii de piata a titlurilor de participare este o procedura necesara pentru orice achizitie de participatii, societatea considera ca este neîntemeiata si abuziva interpretarea organelor fiscale prin care costul acestei consultante a fost considerat cheltuiala nedeductibila.

În ceea ce priveste TVA aferenta facturii de consultanta emise de S.C. S.R.L., în legatura cu care inspectorii fiscali au retinut ca societatea nu a justificat prestarea efectiva si necesitatea serviciilor contractate, sens în care a fost exclusa existenta unor achizitii de servicii destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile, societatea reitereaza sustinerile anterioare si considera ca toate argumentele invocate pentru respingerea rambursarii TVA si stabilirea de TVA suplimentar, sunt nelegale si îngradesc posibilitatea legala de deducere a TVA.

B) Față de aspectele contestate se reține că, inspecția fiscală efectuată de organele de specialitate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. S.R.L. din Tg. Mureș*, în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../23.12.2011 și Decizia de impunere nr.F-MS .../23.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a avut ca obiectiv reverificarea aspectelor pentru care prin Decizia nr..../14.10.2011 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. au fost desființate parțial actele administrativ fiscale întocmite cu ocazia inspecției fiscale anterioare efectuate la S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș (Decizia de impunere nr..../30.08.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../30.08.2010).

În Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../23.12.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MS .../23.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, au fost constatate urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit (cap.III, pct.1 și 2 din raportul de inspecție fiscală)

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2007 societatea verificată a înregistrat în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de ... lei înscrisă în factura fiscală nr..../21.12.2007 reprezentând contravaloare “servicii cf. contract” emisă de S.C.... S.R.L. (anexa nr.1), aplicând respectivei sume un tratament de deductibilitate fiscală, fără ca societatea să justifice cu documente prestarea efectivă pentru o parte din serviciile în cauză, fiind încălcate prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

La control societatea verificată a prezentat **următoarele documente**, asupra cărora organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

- Contractul de consultață nr..../24.07.2007 încheiat între S.C. ... S.R.L., în calitate de beneficiar și S.C. S.R.L. în calitate de consultant, având ca obiect “a) Consultanța pentru afaceri și management...b) Analiza internă și recomandări privind îmbunătățirea gestiunii afacerii...c) Analiza și consultanța în studierea pieței...d) Intermediere în afaceri și în relația cu partenerii de afaceri”, pentru aceste obiective în contract fiind făcute detalieri.

În cuprinsul contractului la pct.2.3 se stipulează: “Consultantul va preda beneficiarului lucrări scrise sau rapoarte centralizate ale activităților desfășurate”, la pct.4.1 se arată că “valoarea pentru onorariul consultanței acordate se negociază periodic în funcție de obiectivele și operațiunile solicitate de beneficiar, dar nu poate fi mai mic de 93 EUR/ora, plus TVA...”, iar la pct.5.1 “Consultantul se obligă....b) să predea lucrările întocmite la timp și în bune condiții”.

- un număr de 4 facturi proforme (nr..../31.10.2007 în sumă de ... euro, nr..../31.10.2007 în sumă de ... euro, nr..../30.11.2007 în sumă de ... euro și nr..../11.12.2007 în sumă de ... euro) emise de S.C. ... reprezentând “prestări servicii cf ctr..../24.07.2007, situație lucrări” (anexele nr.3 - 6).

- “Devizul de lucrări” întocmit pentru perioada iulie - octombrie 2007 (anexa nr.7) care reprezintă “evidența orelor de consultanță și prestări pentru S.C. S.R.L.” conținând un tabel cu următoarele coloane:

- “Component de activitate” cu enumerarea unor domenii de activități:
 - Consultații în domeniile gestiunii financiare
 - Planificarea, organizarea, eficiența și controlul activității comerciale
 - Consultant în elaborarea studiilor de fezabilitate/evaluare
 - Evaluarea și analiza organizațională a beneficiarului
 - Recomandări pentru îmbunătățirea activității firmei
- “Tarif orar” practicat (93 eur/oră)
- “Număr ore prestate” în care se indică numărul de ore pentru fiecare dintre activitățile enumerate în coloana “Component de activitate”
- “Valoare total” aferentă fiecărei din activitățile enumerate.

Organele de control au reținut că desi devizul menționat se refera la perioada iulie - octombrie 2007, valoarea înscrisă în deviz în suma de ... euro (89.994 lei, TVA inclus) coincide cu cea înscrisă în factura proforma

nr..../31.10.2007 emisa de S.C. ... S.R.L., astfel ca acesta nu acopera si valoarea de ... euro (... lei, TVA inclus) aferenta facturii proforme nr..../31.10.2007, pentru aceasta factura S.C. S.R.L. neputând prezenta nici un alt material documentar care sa probeze prestarea serviciilor.

Organele de control au constatat ca “Devizul de lucrări” anterior nu poate constitui proba care sa justifice realizarea efectiva a serviciilor, informatiile detinute de acesta neavând nici o relevanta sub acest raport, neexistând elemente de concretizare efectiva a activitatilor enumerate cu efecte si rezultate propriu-zise.

Astfel organele de control au concluzionat ca nici practic si nici documentar, la control nu s-a putut proba ca serviciile de consultanta în cauza au fost efectiv prestate.

- “Devizul de lucrări” întocmit pentru perioada noiembrie - decembrie 2007 (perioadă în care S.C. S.R.L. a emis facturile proformă nr..../30.11.2007 în sumă de euro si nr..../11.12.2007 în sumă de euro) (anexa nr.8) care cuprinde urmatoarea mentiune: “La solicitarea Dvs. am întocmit raportul de evaluare pe care îl atașăm, referitor la achiziția unui număr de părți sociale din patrimoniul S.C. S.R.L. ”.

În legătură cu devizul anterior, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- Raportul privind evoluția situației financiare a S.C. S.R.L. în perioada 2001 - 2007 (anexa nr.9) care cuprinde date referitoare la descrierea companiei, situația patrimonială, analiza contului de profit și pierdere, evoluția principalilor indicatori financiari, evaluarea companiei;

- Contractul de cesiune de părți sociale sub semnătură privată nr.... încheiat în data de 05.01.2008 între dl. - în calitate de cedent și S.C. S.R.L. în calitate de cesionar, având ca obiect achiziționarea de către S.C. ... S.R.L. de la dl. ... a părți sociale (...%) din capitalul social al S.C. S.R.L. la prețul de lei;

- fișa contului 269 “Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare” din care reiese că în baza contractului menționat, unitatea a efectuat plăți către dl. ... în cuantum de lei.

Având în vedere cele redate mai sus, din cheltuielile în sumă totală de lei înregistrate de societate în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” în baza facturii nr..../21.12.2007, organele de control au stabilit că sunt nedeductibile cheltuielile în sumă de... lei (... lei x 100/119) aferente facturii proforme nr..../31.10.2007, întrucât “devizul” prezentat nu este de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor, precum și cheltuielile în sumă de..... lei (... lei x 100/119) aferente facturii proforme nr..../31.10.2007, pentru care unitatea nu a prezentat nici un document prin care să justifice prestarea serviciilor, fiind admisă la deducere cheltuielile în sumă de ... lei (... lei - ... lei - ... lei) pentru justificarea căreia a fost prezentat raportul privind evoluția situației financiare a S.C. S.R.L. (părțile sociale ale acestei firme făcând obiectul contractului de cesiune de părți sociale în favoarea S.C. S.R.L.).

În condițiile date, organele de inspecție fiscală au stabilit un ***impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei*** [(... lei + ... lei) x 16%] și ***majorări de întârziere în sumă de ... lei***, calculate în conformitate cu prevederile art.119 și

art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată (cap.III, pct.3 și 4 din raportul de inspecție fiscală)

Societatea a dedus integral TVA înscrisă în factura nr..../21.12.2007 emisă de S.C. ... S.R.L. (... lei, cu TVA aferentă de lei) în condițiile în care așa cum s-a arătat mai sus, aceasta nu a putut justifica prestarea efectivă decât pentru o parte din serviciile în cauză, respectiv pentru cele privind realizarea raportului de evaluare al S.C.... S.R.L. (în valoare de ... cu TVA aferentă de lei).

Deoarece, așa cum s-a arătat la cap. III pct.1 “Impozitul pe profit” din raportul de inspecție fiscală, societatea nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor contractate, nu se poate pune problema existenței unor achiziții de servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății ***taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei*** (... lei -... lei) și ***majorări de întârziere în sumă de lei***, calculate în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

Întrucât prin Decizia nr..../14.10.2011 emisa de Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor din cadrul A.N.A.F urmare soluționării contestației formulate de SC SRL din Tg. Mureș împotriva actelor administrativ fiscale întocmite cu ocazia inspecției fiscale anterioare (Decizia de impunere nr..../30.08.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../30.08.2010), a fost desființat titlul de creanță și pentru majorările de întârziere aferente unor debite (reprezentând TVA) pentru care a fost respinsă contestația ca neîntemeiată (... lei), respectiv ca nemotivată (... lei), organele de inspecție fiscală au stabilit că aferent debitelor respective unitatea datorează majorări de întârziere în sumă totală de lei.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere susținerile societății și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

I. Referitor la suma de lei reprezentând:

-..... lei - **impozit pe profit;**

- lei - **majorari de întârziere aferente impozitului pe profit,**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu prestările de servicii în sumă de lei în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în sensul că nu se justifică prestarea efectivă a serviciilor în cauză.

În fapt, inspecția fiscală efectuată de organele de specialitate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la

S.C. S.R.L. din Tg. Mureș, în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS ../23.12.2011 și Decizia de impunere nr.F-MS ../23.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestate de petentă în speță, a avut ca obiectiv reverificarea aspectelor pentru care prin Decizia nr...../14.10.2011 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. s-a dispus desființarea parțială a actelor administrativ fiscale întocmite cu ocazia inspecției fiscale anterioare efectuate la S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș (Decizia de impunere nr.../30.08.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../30.08.2010).

Cu ocazia reverificării, organele de inspecție fiscală au constatat ca S.C. S.R.L. din Tg. Mureș a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de lei înscrisă în factura fiscală nr...../21.12.2007 reprezentând contravaloare “servicii cf. contract” emisă de S.C. S.R.L. în baza contractului de consultanță nr...../24.07.2007.

Din analiza documentelor prezentate de societatea verificată în justificarea prestatilor de servicii conform Contractului de consultanță nr...../24.07.2007 (Contractul de consultață nr...../24.07.2007, un număr de 4 facturi proforme, “Dezise de lucrări” întocmite pentru perioada iulie - octombrie 2007, respectiv noiembrie - decembrie 2007, Raportul privind evoluția situației financiare a S.C. S.R.L. în perioada 2001 - 2007, Contractul de cesiune de părți sociale sub semnătură privată nr... încheiat în data de 05.01.2008 între dl. - în calitate de cedent și S.C. S.R.L. în calitate de cesionar, fișa contului 269 “Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”), organele de inspecție fiscală au constatat ca din cheltuielile în sumă totală de lei înregistrate de societate în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” în baza facturii nr.../21.12.2007, sunt nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei (... lei x 100/119) aferente facturii proforme nr...../31.10.2007, întrucât “devizul” prezentat nu este de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor, precum și cheltuielile în sumă de ... lei (... lei x 100/119) aferente facturii proforme nr...../31.10.2007, pentru care unitatea nu a prezentat nici un document prin care să justifice prestarea serviciilor, fiind admise la deducere cheltuielile în sumă de ... lei (... lei - ... lei - ... lei) aferente facturilor proforme nr...../30.11.2007 și nr...../21.12.2007, pentru justificarea cărora a fost prezentat raportul privind evoluția situației financiare a S.C. S.R.L. (părțile sociale ale acestei firme făcând obiectul contractului de cesiune de părți sociale în favoarea S.C. S.R.L.).

Având în vedere cele de mai sus organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în suma de lei, în temeiul prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, precum și majorări de întârziere în sumă de ... lei, calculate în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care stipulează:

“(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.

[...]

“Urmatoarele cheltuieli **nu sunt deductibile**:

[...]

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, **pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activitatilor desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte**;[...]*”.

În legătură cu prevederile legale anterior menționate, la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se specifică:

“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

*- **serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract** care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; **prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare**;*

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfășurate.”

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, legiuitorul a prevăzut pe lângă condiția generală stipulată de art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și anume aceea potrivit căreia serviciile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, și anumite condiții specifice acestui gen de cheltuieli, reglementate de dispozițiile art.21 alin.(4) lit.m) din același act normativ, coroborat cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, respectiv *justificarea realității și necesității prestării acestora în scopul desfășurării activității pe bază de documente probatorii*, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate cu titlu exemplificativ, în funcție de specificul prestării, contribuabilul având obligația să probeze prestarea efectivă a serviciilor, necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Astfel, față de susținerea petentei potrivit căreia justificarea prestării efective a serviciilor este o condiție care “... poate fi discutată sub aspectul legalității ei, deoarece nu este prevăzută în textul Codului, ci doar în Normele metodologice, iar actele administrative edictate pentru aplicarea legii nu pot, în

principiu, să impună condiții noi, neprevăzute de lege, care să îngreuneze accesul la “facilitățile” legale...”, se reține faptul că, aceasta nu este întemeiată întrucât, normele metodologice mai sus citate sunt adoptate în sprijinul aplicării corespunzătoare a actului normativ, ele venind doar să detalieze condițiile în care se aplică textul de lege, respectiv să găsească o modalitate de aplicare a acestuia, neadăugând la lege.

Din verificările efectuate de organele de control în acest sens, a rezultat neîndeplinirea cerinței privind justificarea prestării efective pentru o parte din serviciile respective.

Astfel, la cap.III pct.1 “Impozitul pe profit” din Raportul de inspecție fiscală nr..../23.12.2011, în legătură cu deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanță în cuantum total de ... lei, facturate în baza contractului de consultanță nr..../24.07.2007 încheiat de unitatea verificată cu S.C. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea nu face dovada prestării efective a serviciilor în totalitatea lor, fapt pentru care cheltuielile în suma de..... lei (pentru care unitatea nu a probat realizarea lor efectivă) nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, fiind admise la deducere cheltuielile în sumă de ... lei (..... lei - ... lei - lei) pentru justificarea cărora a fost prezentat raportul privind evoluția situației financiare a S.C. S.R.L. (părțile sociale ale acestei firme făcând obiectul contractului de cesiune de părți sociale în favoarea S.C. S.R.L.).

Prin contestația formulată petenta invocă următoarele:

- prestarea acestor servicii a fost probată în fața organelor de inspecție fiscală cu documente, necesitatea prestării acestor servicii față de S.C. S.R.L. ca și beneficiar fiind justificată tocmai prin necesitatea dobândirii informațiilor și materialelor realizate în urma acestor servicii de către prestatorii de servicii;

- societatea a beneficiat în perioada supusă analizei de servicii de consultanță pentru care s-au încheiat contracte cu detalierea explicită a serviciilor prestate și a tarifelor calculate pe orele de consultanță prestate efectiv, aceste contracte fiind încheiate ca urmare a nevoilor de dezvoltare a societății și extinderii activității și spre alte domenii, existând și finalitatea acestora, concretizată în contractul de cesiune a părților sociale ale societății

- “deoarece nu se pot crea norme, instrucțiuni etc. care să standardizeze formate și documente de constatare a prestării efective, organul de control trebuia să aprecieze prestarea serviciilor indirect, prin concordanța acestor servicii cu activitatea prestată de societate, în condițiile intențiilor de extindere și diversificare a obiectului de activitate”;

- obligația unui contract de consultanță nu este o obligație de rezultat, prestatorul obligându-se să facă toate demersurile necesare pentru servicii de calitate, pertinente și eficiente, dar neputând să-și asume realizări concrete, activitatea să fie influențată de factori extrinseci, de interacțiuni cu terțele persoane, de realități economice.

- realizarea efectivă a activității de consultanță nu constă în obținerea sau realizarea efectivă a obiectivelor propuse de beneficiar, prestatorul îndeplinindu-și obligațiile prin simpla prestare a acestora.

Aceste argumente ale petentei nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a contestației întrucât, astfel cum au reținut și organele de inspecție fiscală, din analiza documentelor prezentate la control rezultă următoarele:

Contractul de consultață nr...../24.07.2007 încheiat între S.C. ... S.R.L., în calitate de beneficiar și S.C. S.R.L. în calitate de consultant, are ca obiect “a) Consultanța pentru afaceri și management...b) Analiza internă și recomandări privind îmbunătățirea gestiunii afacerii...c) Analiza și consultanța în studierea pieței...d) Intermediere în afaceri și în relația cu partenerii de afaceri”, pentru aceste obiective în contract fiind făcute detalieri.

În cuprinsul contractului la pct.2.3 se stipulează: “În scopul îndeplinirii obligațiilor sale, indiferent de modalitatea acordării consultanței, consultantul va preda beneficiarului lucrări scrise sau rapoarte centralizate ale activităților desfășurate”, la pct.4.1 se arată că “valoarea pentru onorariul consultanței acordate se negociază periodic în funcție de obiectivele și operațiunile solicitate de beneficiar, dar nu poate fi mai mic de 93 EUR/ora, plus TVA...”, iar la pct.5.1 se prevede “Consultantul se obligă....b) să predea lucrările întocmite la timp și în bune condiții”.

Din analiza contractului de consultanta reiese ca serviciile de consultanta nu sunt cuantificate, nu sunt prevazute termene de executie, astfel încât sa se poata verifica daca S.C. S.R.L. a prestat servicii de consultanta în cantitatea, calitatea si la termenele asumate, justificând în acest mod suma facturata.

În justificarea prestărilor de servicii aferente perioadei iulie - octombrie 2007, pentru care S.C. S.R.L. a emis facturile proformă nr...../31.10.2007 în sumă de ... euro și nr...../31.10.2007 în sumă de... euro reprezentând “prestări servicii cf ctr...../24.07.2007, situație lucrări”, societatea verificată a prezentat “Devizul de lucrări” întocmit pentru perioada iulie - octombrie 2007 care reprezintă “evidența orelor de consultanță și prestări pentru S.C. S.R.L.” conținând un tabel cu următoarele coloane:

- “Component de activitate” cu enumerarea unor domenii de activități:
 - Consultații în domeniile gestiunii financiare
 - Planificarea, organizarea, eficiența și controlul activității comerciale
 - Consultant în elaborarea studiilor de fezabilitate/evaluare
 - Evaluarea și analiza organizațională a beneficiarului
 - Recomandări pentru îmbunătățirea activității firmei
- “Tarif orar” practicat (93 eur/oră)
- “Număr ore prestate” în care se indică numărul de ore pentru fiecare dintre activitățile enumerate în coloana “Component de activitate”
- “Valoare total” aferentă fiecărei din activitățile enumerate.

Astfel cum au reținut și organele de control în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, desi devizul mentionat se refera la perioada iulie - octombrie 2007, valoarea înscrisa în deviz în suma de ... euro (... lei, TVA inclus) coincide cu cea înscrisa în factura proforma nr...../31.10.2007 emisa de S.C. ... S.R.L., astfel ca acesta nu acopera si valoarea de ... euro (... lei, TVA inclus) aferenta facturii proforme nr...../31.10.2007, pentru aceasta factura S.C.R.L. neputând prezenta nici un alt document justificativ care sa probeze prestarea serviciilor.

Devizul anterior nu cuprinde alte date și informații referitoare la natura serviciilor de consultanță, iar mențiunile cuprinse în acesta (prezentate mai sus) nu sunt susținute cu date, documente ori alte înscrisuri din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii. Astfel, neexistând elemente de concretizare efectivă a activităților enumerate cu efecte și rezultate propriu-zise, rezultă că “Devizul de lucrări” anterior nu poate constitui proba care să justifice realizarea efectivă a serviciilor.

Pe baza celor anterior prezentate, se concluzionează că documentele prezentate - cu un conținut de maximă generalitate - nu sunt în măsură să probeze prestarea efectivă a serviciilor de consultanță în scopul realizării de venituri impozabile potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.48 din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Prin urmare, se reține că este neîntemeiată susținerea petentei potrivit căreia “Dovedirea prestării efective a activității de consultanță incumbă din însăși existența contractului, până la proba contrară, fiind susținută în cazul de față de materialele anexate care dovedesc existența relațiilor dintre consultant și beneficiar, quantumul prestațiilor efectuate de prestator putând fi apreciat doar de beneficiar raportat la calitatea serviciilor percepute de el”.

Prin omisiunea unor clauze din contractele de prestări de servicii, precum natura serviciilor prestate, tarifele practicate pentru serviciile efectuate, termenele de executie a acestor servicii și valoarea fiecărui serviciu prestat, este imposibilă cuantificarea prestației, verificarea termenelor la care se analizează rezultatele și eficiența serviciilor prestate, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate în vederea facturării și achitării acestora de către beneficiar.

În aceste condiții, pentru contractele de prestări servicii încheiate societatea trebuie cu atât mai mult să prezinte în susținere documente care să ateste punerea în executare a acestora, care să definească în ce au constat serviciile prestate, timpul consumat la executare, termenele la care s-au realizat, astfel încât organul de control să fie în măsură să stabilească dacă quantumul acestora se înscrie în valoarea de piață a serviciilor similare, precum și modul de cuantificare al serviciilor facturate.

Ca urmare, se reține că simpla încheiere a unui contract, care a stat la baza emiterii unor facturi fiscale și care ar fi trebuit să reprezinte voința juridică a părților privind prestarea unor servicii, nu reprezintă o condiție suficientă pentru a demonstra că aceste servicii au fost efectiv realizate de către prestator și că acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile.

Prin contestația formulată petenta invocă faptul că, susținerile organelor de inspecție fiscală cu privire la receptivitatea și efectivitatea serviciilor de care a beneficiat societatea “sunt neîntemeiate întrucât sunt servicii care pot fi recepționate în orice modalitate, inclusiv confidențială, neexistând nici o procedură contabilă de recepționare a acestor tipuri de servicii sau alte dispoziții legale”.

Această susținere a petentei nu poate fi avută în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea nu aduce argumente concrete în

susținerea cauzei și nici nu face dovada cu documente a altei situații de fapt decât cea constatată de organele fiscale.

În baza considerentelor prezentate și având în vedere prevederile legale citate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea contestată prin contestația formulată nu aduce, în susținerea contestației, argumente de fond justificate cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală și ținând cont de prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora **“Analiza contestației se face în raport de susținerile partilor, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestației se face în limitele sesizării”**, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de lei înregistrate în baza facturii fiscale nr.../21.12.2007 emisa de SC.... SRL și au stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de... lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora **“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”**, coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, potrivit carora **“Contestația poate fi respinsă ca:**

a) ***neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]***,
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei.

Având în vedere că prin contestația formulată petenta nu prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar și nici documente sau situații din care să rezulte că acestea au fost calculate eronat de organele de inspecție fiscală, și ținând cont de faptul că stabilirea accesoriilor în sarcina unității reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, iar contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalului, contestația petentei urmează să fie ***respinsă ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente, în suma totală de lei.***

II. Referitor la suma de lei reprezentând:

- lei - taxa pe valoarea adăugată;

- lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta achizițiilor de servicii de

consultanta în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în sensul că societatea nu demonstrează cu documente justificative ca serviciile achizitionate au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, la cap.III, pct.3 "Taxa pe valoarea adăugată" din raportul de inspecție fiscală s-a reținut ca, deficiențele redate la Cap.III, pct.1 "Impozitul pe profit" au influențat și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru perioada supusă verificării.

Astfel, în baza contractului analizat la punctul anterior, societatea a dedus integral TVA înscrisă în factura nr.../21.12.2007 emisă de S.C. ... S.R.L. (... lei, cu TVA aferentă de ... lei) în condițiile în care așa cum s-a arătat mai sus, aceasta nu a putut justifica prestarea efectivă decât pentru o parte din serviciile în cauză, respectiv pentru cele privind realizarea raportului de evaluare al S.C. S.R.L. (în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de lei).

Urmare considerentelor reținute la capitolul privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au concluzionat ca serviciile în cauză nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile în condițiile în care unitatea nu poate dovedi cu documente justificative ca serviciile facturate au fost utilizate în acest scop.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit ca unitatea nu justifică dreptul de deducere a T.V.A. în suma de ... lei (... lei - lei), fapt pentru care au stabilit în sarcina societății *T.V.A. suplimentară de plată* în suma anterior menționată, aferent căreia *majorările de întârziere* stabilite sunt în cuantum de ... lei.

Prin contestația formulată, petenta susține că, fata de susținerile punctuale de la secțiunea privind impozitul pe profit, toate argumentele invocate pentru respingerea rambursării T.V.A. și stabilirea de T.V.A. suplimentară sunt nelegale și îngredesc posibilitatea legală de deducere a T.V.A.

În drept, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: *„Orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile,”.

La art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ se stipulează că: *"Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

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

Potrivit prevederilor legale anterior citate, orice persoană impozabilă, înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care au fost livrate sau urmează să-i fie livrate **și pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate sau**

urmeaza sa-i fie prestate de o persoana impozabila, daca bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Justificarea faptului că serviciile contractate au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și că acestea i-au fost efectiv prestate revine persoanei care a achiziționat serviciile respective.

Astfel cum rezultă din cele reținute la pct.I din considerentele prezentei decizii, documentele prezentate de contestatoare pentru justificarea înregistrării pe cheltuieli a sumelor facturate și a deducerii taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea nu justifică prestarea efectivă a serviciilor care au făcut obiectul contractului analizat, respectiv dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Prin urmare, în baza prevederilor legale citate, și având în vedere faptul că susținerile petentei nu sunt de natură să combată constatările organelor de control și în consecință să conducă la o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, ***contestatia petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește T.V.A. stabilită suplimentar la control în suma de lei.***

Întrucât prin contestația formulată petenta nu prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și nici documente sau situații din care să rezulte că acestea au fost calculate eronat de organele de inspecție fiscală, și ținând cont de faptul că stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, iar contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, ***contestatia urmează să fi respinsă ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente, în sumă totală de lei.***

III. Referitor la suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care aceasta suma nu face obiectul deciziei de impunere contestate.

În fapt, deși prin Decizia de impunere nr.F-MS .../23.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .../23.12.2011, contestate de petentă, organele de control au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma de **... lei**, prin contestația formulată petenta susține că potrivit deciziei de impunere anterior menționate taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată este în suma de **... lei**, rezultând astfel o diferență de taxă în suma de **.... lei** (... lei - ... lei) care nu face obiectul deciziei de impunere contestate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 "Forma și conținutul contestației" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că,

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

[...]

b) obiectul contestatiei;

[...]

(2) Obiectul contestatiei îl constituie numai sumele si masurile stabilite si înscrise de organul fiscal în titlul de creanta sau în actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.[...]"

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul preşedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2137/2011, potrivit carora "*Contestatia poate fi respinsa ca:*

[...]

c) fiind fara obiect, în situatia în care sumele si masurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau daca prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de solutia pronuntata de instanta penala, se constata ca cererea ramâne lipsita de obiect;[...]".

Având în vedere prevederile legale enunţate anterior precum și faptul că **taxa pe valoarea adaugata în suma de ... lei** nu face obiectul Deciziei de impunere nr.F-MS/23.12.2011 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala, nefiind stabilita si înscrisa de organele de inspectie fiscala în titlul de creanta, **contestatia petentei urmează a se respinge ca fiind fără obiect** pentru această sumă.

IV. Referitor la suma de lei reprezentând majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă acestea sunt datorate bugetului de stat în condițiile în care sunt aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere întocmită cu ocazia inspecției fiscale anterioare pentru care s-a respins contestația societății ca neîntemeiată, respectiv ca nemotivată.

În fapt, în Decizia nr..../14.10.2011 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul A.N.A.F urmare soluționării contestației formulate de SC SRL din Tg. Mureș împotriva actelor administrativ fiscale întocmite cu ocazia inspecției fiscale anterioare (Decizia de impunere nr..../30.08.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr...../30.08.2010), la pct.4 din considerentele deciziei se precizeaza:

"...pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar în suma de lei au fost calculate majorari de întârziere în suma de lei.

Pentru taxa pe valoarea adaugata în suma de ... lei potrivit Cap.III, TVA pct.1 din prezenta decizie urmeaza a se respinge contestatia ca neîntemeiata, astfel ca, având în vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul, se va respinge contestatia ca neîntemeiata si pentru majorarile de întârziere aferente.

*În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de ... lei , potrivit cap III TVA pct. 2 din prezenta decizie urmează a se desființa decizia de impunere contestată, astfel ca, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, **se va desființa contestația și pentru majorările de întârziere aferente.***

*Iar pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de lei, potrivit cap III TVA pct. 3 din prezenta decizie urmează a se respinge ca nemotivată contestația, astfel ca, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, **se va respinge contestația și pentru majorările de întârziere aferente.***

*Având în vedere cele de mai sus, **întrucât majorările de întârziere nu pot fi defalcate se va desființa decizia de impunere pentru majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de lei***”.

Cu ocazia reverificării, la cap.III, pct.4 “Majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată” din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS ../23.12.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MS/23.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestate de petentă, organele de control au individualizat accesoriile aferente debitelor anterioare și au stabilit că aferent taxei pe valoarea adăugată pentru care a fost respinsă contestația ca neîntemeiată (... lei), respectiv ca nemotivată (... lei), unitatea datorează **majorări de întârziere în sumă totală de lei.**

Potrivit anexei la Referatul cu propunerile de soluționare a contestației nr...../02.02.2012, comunicat cu adresa având același număr, în care organele de inspecție fiscală redau “Situția calculului majorărilor aferente spețelor pentru care contestația a fost respinsă ca neîntemeiată”, pentru taxa pe valoarea adăugată pentru care a fost respinsă contestația ca neîntemeiată (... lei) unitatea datorează majorări de întârziere în sumă de lei.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât prin contestația formulată petenta nu prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei și nici documente sau situații din care să rezulte că acestea au fost calculate eronat de organele de inspecție fiscală, și ținând cont de faptul că stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, iar prin decizia nr...../14.10.2011 (anterior menționată) Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F a dispus respingerea contestației ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, respectiv respingerea ca nemotivată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente, în sumă totală de ... lei, respectiv respinsă ca nemotivată și pentru majorările de întârziere aferente, în sumă totală de ... lei (... lei - ... lei).**

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. S.R.L. din Tg. Mureș**, în ceea ce privește **suma totală de lei** reprezentând :

- ... lei - impozit pe profit;
- lei - majorari de întârziere aferente impozitului pe profit
- lei - taxa pe valoarea adăugată;
- lei - majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Respingerea contestației ca fiind fără obiect în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de **.... lei**.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației pentru **suma de lei** reprezentând majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,