

DECIZIA nr. 351 din 26.07.2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
ISA, SUCURSALA, cu sediul in, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./.....2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata in data de2012 cu adresa nr./.....2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector cu privire la contestatia ISA, SUCURSALA formulata prin SCA in baza imputernicirii avocatale nr./.....2012.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./.....2012 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FX1/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. FY2/2012 si comunicata sub semnatura in data de 13.02.2012 prin care s-au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale totale de **ST lei** reprezentand:

- IP lei impozit pe profit;
- AP lei accesorii aferente impozitului pe profit.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ISA, SUCURSALA .

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector j au efectuat inspectia fiscala partiala la ISA, SUCURSALA , pentru a proceda la verificarea impozitului pe profit pentru perioada 21.03.2008-31.12.2010.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. FY2/2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FX1/2012, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de IP lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente in suma de 1.337.476 lei si penalitati de intarziere aferente in suma de 87.732 lei.

II. Prin contestatia formulata ISA, SUCURSALA arata ca societatea mama – ISA – a incheiat contractul Phare RO www/ccccc privind un sistem integrat pentru supraveghere, control si observare a traficului pe T – contractul/proiectul M. Dupa infiintarea sucursalei contractul s-a derulat prin intermediul acesteia, la cererea autoritatii contractante, dar executarea si indeplinirea obligatiilor contractuale au fost realizate in intregime de firma mama din H.

Cu privire la suma de CHM lei considerata nedeductibila in urma inspectiei fiscale, contestatoarea arata ca reprezinta bunuri necesare realizarii proiectului M, ce au fost achizitionate si platite de ISA H si debitate sucursalei in baza notei nr. IN RUM 001-009/18.12.2009, la care s-au depus facturile primite de la furnizorii de echipamente. Aceasta nota de debit indeplineste conditiile prevazute de legislatia romana pentru a fi considerata document contabil justificativ, fiind detaliata prin documentele prezentate in anexa nr. 10, respectiv facturile furnizorilor externi, nota de receptie, procese-verbale de predare-primire incheiate cu Inspectoratul Judetean al Politiei de Frontiera F, adrese, raspunsuri, certificat de acceptare provizorie globala etc., toate aceste documente dovedind folosirea materialelor in cadrul proiectului M.

Societatea sustine ca executarea contractului s-a realizat pe tot parcursul anului 2009, aspect dovedit de faptul ca beneficiarul a acceptat prestatii si livrari din partea ISA chiar

daca data acceptantei provizorii este 28.02.2009, iar eventualele intarzieri in prestarea obligatiilor nu au de ce sa intereseze reprezentantii fiscalului, cu atat mai mult cu cat puteau efectua demersuri la autoritatile contractante pentru a se asigura cu privire la derularea contractului. In concluzie, cheltuielile sunt deductibile in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal si O.M.E.F. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Referitor la suma de CHS lei reprezentand contravaloarea serviciilor prestate de ISA H pentru realizarea proiectului M, suma inregistrata pe costurile sucursalei pe baza notelor de debit emise de societatea mama, contestatoarea sustine ca sunt intrunite toate conditiile prevazute la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal privind deductibilitatea costurilor cu serviciile. Astfel, toate serviciile au fost prestate in mod efectiv si in baza formelor contractuale prevazute de lege, iar justificarea prestarii a fost realizata prin numeroase situatii de lucrari si procese-verbale de receptie semnate si acceptate de autoritatile statului roman. Necesitatea cheltuielilor cu serviciile este dovedita prin specificul activitatii desfasurate de sucursala, iar in conditiile in care aceasta nu dispunea de personal angajat, serviciile au fost prestate de catre personalul ISA H sau de personalul angajat al unei firme spaniole specializate.

Avand in vedere interpretarea drepturilor si obligatiilor privind serviciile de consultanta aparute in relatia dintre asociati conform art. 11 din Codul fiscal si pct. 41 lit. a) din Normele metodologice, contestatoarea sustine ca organele fiscale nu au luat in considerare faptul ca sumele neacceptate sunt chiar cheltuieli de asemenea natura incat sucursala le-ar fi angajat si daca era agent economic independent. Spre exemplu, dl. D a fost remunerat de catre ISA H, care a debitat apoi sumele catre sucursala in baza calitatii sale de manager de proiect si care si-a indeplinit obligatiile din H, dar si prin deplasari in Romania, fara ca durata deplasarilor in tara sa implice stabilirea rezidentei, asa cum rezulta din detaliile privind costurile auxiliare aferente serviciilor prestate: cheltuielie de cazare, de masa, de avion, de transport. Similar, contractul incheiat intre ISA H si firma PS vizeaza o parte dintre operatiunile de servicii de design de sistem, asistenta tehnica, instalare si alte asemenea asumate conform caietului de sarcini, parte integranta a contractului M.

O dovada in plus a realitatii prestarii serviciilor este faptul ca Ministerul Finantelor Publice, in calitate de ordonator de plati in cadrul proiectului M a acceptat si platit facturile emise de sucursala in legatura cu acest proiect.

Ca o concluzie a celor invocate, sucursala arata ca intelege sa conteste modul de incadrare a cheltuielilor de mai sus la art. 21 alin. (4) din Codul fiscal, avand in vedere ca toate materialele si serviciile sunt dovedite prin documentele anexate contestatiei si au legatura cu veniturile incasate de sucursala pentru realizarea proiectului M.

In ceea ce priveste suma de AP1 lei stabilita cu titlu de penalitati de intarziere pentru emiterea cu intarziere a facturii nr. 2009-0001/16.04.2009 catre beneficiarul proiectului M, sucursala arata ca, in fapt, contractul s-a prelungit dupa data de 28.02.2009, iar certificatul de acceptanta emis la data de 28.02.2009 este doar unul provizoriu.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

ISA in calitate de contractant a realizat in Romania lucrarile aferente proiectului „Sistem integrat de supraveghere, control si observare a traficului pe T, M-ISOSCT – Faza finala”, in baza contractului de furnizare nr./..... (contractul Phare RO www/ccccc) incheiat cu Oficiul de plati si contractare Phare – Ministerul Economiei si Finantelor in calitate de autoritate contractanta, Ministerul Internelor si Reformei Administrative, in calitate de autoritate de implementare si Inspectoratul General al Politiei de Frontiera in calitate de beneficiar.

Dupa infiintarea in Romania a sucursalei in luna martie 2008 contractul a fost derulat prin intermediul ISA, SUCURSALA.

Din documentele aferente contractului Phare RO www/ccccc, prezentate in copie la dosarul cauzei (si partial netraduse) reiese ca ISA s-a obligat sa furnizeze, sa instaleze, sa

puna in functiune, sa remedieze orice defect in perioada de garantie a bunurilor si/sau echipamentelor furnizate, precum si instruirea personalului, dupa caz, la fata locului, pentru utilizarea bunurilor conform anexei – caiet de sarcini. Pretul contractului, respectiv pretul produselor livrate si al serviciilor accesorii prestate este ferm pentru suma de 17.999.999,98 euro plus TVA. Autoritatea de implementare si beneficiarul se obliga sa receptioneze produsele in termenul convenit, fapt ce v-a fi consemnat in procesul-verbal de receptie cantitativa si calitativa, care va fi datat, semnat si stampilat de delegatii imputerniciti ai partilor. In cazul subcontractarii unor parti de contract, lista subcontractantilor, cu datele de identificare si contractele incheiate cu acestia se constituie in anexe la contract.

Cheltuielile aferente derularii acestui contract au fost verificate de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector j in baza inspectiei fiscale partiale concretizate in raportul de inspectie fiscala nr. FY2/2012, organele fiscale concluzionand ca sunt nedeductibile la stabilirea profitului impozabil cheltuieli in suma totala de CHT lei, din care:

- CHS lei cheltuieli cu serviciile prestate de terti alocate sucursalei de catre societatea mama prin note de debitare;
- CHM lei cheltuieli cu materiale si echipamente livrate de societatea mama;
- CHC lei cheltuieli cu chiria spatiului din, cladirea T si str. nr. 17.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca sucursala a facturat cu intarziere lucrarile catre beneficiar, motiv pentru care au stabilit si majorari de intarziere aferente pentru perioada 27.04.2009-27.07.2009.

In consecinta, in baza constatarilor din raport a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FX1/2012 prin care s-au stabilit in sarcina ISA, SUCURSALA obligatii totale in suma de ST lei, din care:

- IP lei impozit pe profit suplimentar (CHT lei cheltuieli nedeductibile x 16%);
- M lei majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit pentru perioada 21.03.2008-31.01.2012;
- P lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit pentru perioada 21.03.2008-31.01.2012.

3.1. Referitor la impozitul pe profit in suma de IP1 lei aferent cheltuielilor cu serviciile prestate de terti alocate sucursalei in suma de CHS lei

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil al sucursalei cheltuielile cu serviciile alocate de persoana juridica straina de care apartine, in conditiile in care acestea fie nu au la baza contracte incheiate intre parti, fie nu sunt insotite de documentatia corespunzatoare din care sa reiasa necesitatea, efectivitatea si cuantumul serviciilor avand in vedere natura dependentă a relatiei dintre sucursala si persoana juridica care i-a alocat costurile pentru aceste servicii.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere suma de CHS lei reprezentand cu serviciile prestate de terti alocate sucursalei de catre societatea mama intrucat sucursala nu a prezentat situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare care sa ateste realitatea prestatiilor, in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal.

Din anexa nr. 6 la raportul de inspectie fiscala nr. FY2/2012 si pg. 7,9 din raport rezulta ca suma de CHS lei (echivalentul a E euro) a fost inregistrata in cheltuielile sucursalei pe baza notelor de debitare NC RUM 002-08/18.09.2008, NC RUM 003-08/13.10.2008, NC RUM 004-08/27.11.2008, NC RUM 005-08/15.12.2008, NC RUM 001-09/30.01.2009 si NC RUM 002-09/18.12.2009 si a facturii INV RUM 001-09/18.12.2009 si cuprinde:

- STR lei servicii de transport;
- CHD lei deconturi;
- CHS lei salarii angajati H;
- SUB lei servicii subcontractori H;
- TRA lei traduceri;
- SO lei servicii offset;

- SF lei servicii financiare.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca sucursala a prezentat doar facturi primite de catre societatea-mama de la prestatori si contractul incheiat intre aceasta si firma PS, documente considerate insuficiente pentru a demonstra ca sunt destinate activitatii desfasurata de sucursala pentru alocarea proiectului M, precum si realitatea, necesitatea si oportunitatea acestor servicii, asa cum se prevede la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal. Pentru serviciile de traducere, offset si financiare, organele de inspectie fiscala precizeaza ca reprezinta sume alocate prin note de debitare, fara precizarea naturii serviciilor sau a altor elemente (prestator, documentatia tradusa, scopul traducerii) care sa permita stabilirea realitatii serviciilor, iar pentru serviciile de la SAV SL s-a prezentat doar factura.

In drept, potrivit art. 11, art. 21 si art. 29 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 11. – (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică”.

„Art. 21. – (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte; [...].

„Art. 29. – (1) Persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România au obligația de a plăti impozitul pe profit pentru profitul impozabil care este atribuibil sediului permanent.

(2) Profitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite în cap. II al prezentului titlu, în următoarele condiții:

a) numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent se includ în veniturile impozabile;

b) numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile.

(3) Profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor prețurilor de transfer la stabilirea prețului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul său permanent. Atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul său principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi privind suportarea efectivă a costurilor și alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent utilizând regulile prețurilor de transfer”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, pct. 41, pct. 48, pct. 49 și pct. 89 din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare stabilesc următoarele:

“41. În cazul *serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului* se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. *Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.* Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) *serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.*

Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică”.

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

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți** sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.

49. **Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului**, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza **trebuie să aibă în vedere:**

(i) **părțile implicate;**

(ii) **natura serviciilor prestate;**

(iii) **elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.**

89. În scopul deducerii cheltuielilor alocate unui sediu permanent de către persoana juridică străină care își desfășoară activitatea prin intermediul acestuia, precum și de către orice altă persoană afiliată acelei persoane juridice străine, pentru serviciile furnizate, trebuie îndeplinite următoarele condiții:

(i) **serviciul furnizat să fie efectiv prestat. Pentru a justifica prestarea efectivă a serviciului, sediul permanent trebuie să prezinte autorităților fiscale orice documente justificative din care să rezulte date privitoare la:**

a) **natura și valoarea totală a serviciului prestat;**

b) **părțile implicate;**

c) **criteriile proprii de împărțire a costurilor pe fiecare beneficiar al serviciului respectiv, dacă este cazul;**

d) justificarea utilizării criteriului ca fiind adecvat naturii serviciului și activității desfășurate de sediul permanent;

e) prezentarea oricăror alte elemente de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor care pot să ateste prestarea serviciului respectiv.

Justificarea prestării efective a serviciului se efectuează cu situațiile de lucrări, procesele-verbale de recepție, rapoartele de lucru, studiile de fezabilitate, de piață sau cu orice alte asemenea documente;

(ii) serviciul prestat trebuie să fie justificat și prin natura activității desfășurate la sediul permanent.

La stabilirea prețului de piață al transferurilor efectuate între persoana juridică străină și sediul său permanent, precum și între acesta și orice altă persoană afiliată acesteia, vor fi utilizate regulile prețurilor de transfer, astfel cum sunt acestea detaliate în normele metodologice pentru aplicarea art. 11 din Codul fiscal, completate cu liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică."

Potrivit dispozițiilor legale sus-citate, pentru a fi deductibile cheltuielile cu serviciile trebuie să îndeplinească condițiile generale și cumulative referitoare la necesitatea și efectivitatea serviciilor prestate în raport cu activitatea careia îi sunt alocate, dovedite prin contractele încheiate și prin documentația aferentă. Exigența îndeplinirii acestor condiții este cu atât mai îndreptățită în cazul cheltuielilor cu serviciile aferente unui sediu permanent, servicii alocate de către persoana juridică străină care deține respectivul sediu sau prestate de către orice altă persoană afiliată acelei persoane juridice străine, când, pe lângă condițiile referitoare la necesitatea și efectivitatea serviciilor, pentru deductibilitate contează și prețul acestor servicii, având în vedere că natura relațiilor juridice dintre partile implicate nu este specifică unor relații între parti independente.

Aceasta este cazul serviciilor alocate de către ISA sucursalei sale din România (sediul permanent) pe baza de note de debit și considerate nedeductibile în urma inspecției fiscale.

Astfel, în speta între persoana juridică străină ISA și sucursala sa ISA, SUCURSALA a fost încheiat un acord (contract) pentru stabilirea cadrului normativ a activităților comerciale între cele două părți în cadrul contractului încheiat pentru realizarea contractului M. Prin acord s-a stabilit prestarea de către ISA a serviciilor și bunurilor necesare realizării proiectului. Prestarea financiară care urma a fi percepută de la sucursala pentru realizarea serviciilor ce fac obiectul acestui acord va fi egală cu același cost, ridicat la o marja care nu va încălca politica de prețuri de transfer a grupului ISA.

Totodată, între ISA și firma PS, societăți din cadrul aceluiași grup a fost încheiat un contract de prestare de servicii, prin care PS SA s-a angajat la prestarea serviciilor de consultanță și asistență tehnică, pe baza de ordine de comandă în susținerea îndeplinirii de către ISA a obligațiilor asumate pentru realizarea contractului Phare RO www/ccccc. Contractul este prezentat tradus de traducător autorizat și este însoțit de oferte de consultanță netraduse nr. 188-2008, nr. 188A-2008 și nr. 256-2009.

În raport de cele arătate anterior, din analiza documentației existente la dosarul cauzei pentru justificarea sumelor facturate pe baza de note de debit și prezentate în copii netraduse se desprind următoarele:

a) Pentru salariile angajaților ISA din H în valoare de CHS lei (E1 euro):

- sumele facturate sunt însoțite de justificări intitulate „desglose mano de obra”, cu menționarea numelui persoanelor, perioada, categoria, orele aplicate și tariful (netraduse);

- tariful din justificările „desglose mano de obra” nu corespunde însă cu tariful înscris într-un alt document pus la dispoziție de contestatoarele intitulate „gestion de proyectos – informe detalle costes-dedicaciones” (și acesta netradus);

- spre exemplu, tariful („tasa”) pentru analist programator senior II – inginer IV este de E2 euro/ora în „desglose mano de obra” FRA.NC02-08/18.09.008 (total debitat E3 euro prin nota NC

RUM 002-08/18.09.2008) in timp ce in „gestion de proyectos – informe detalle costes-dedicaciones” este mentionat un tarif („tasa”) de E4 euro; situatia este similara si in cazul celorlalte pozitii facturate;

- sunt debitate si alte costuri salariale care nu sunt individualizate pe persoane;

- spre exemplu, in „desglose mano de obra” FRA.NC01-09/30.01.2009 (total debitat E5 euro prin nota NC RUM 001-09/30.01.2009) sunt debitate costuri salariale in suma de E6 euro (categoria nespecificat) in timp ce in „gestion de proyectos – informe detalle costes-dedicaciones” aceasta suma nu apare in scrisa, nici macar la nivel global;

- pentru dovedirea efectivitatii serviciilor prestate de salariatii ISA din H si a costurilor debitate pe seama sucursalei din Romania:

1. nu exista nicio fisa de pontaj, foaie de prezenta, foaie colectiva de prezenta etc. din care sa reiasa perioadele efective in care salariatii respectivi au lucrat pentru proiectul M (atat la sediul firmei din H, cat si la sediul sucursalei/locatiile proiectului M din Romania), astfel incat sa se poata verifica numarul orelor imputate pe seama costurilor sucursalei;

2. nu exista niciun raport de lucru, proces-verbal de receptie, fisa colectiva de instruire etc. din care se reiasa ce activitati anume au realizat angajatii din H pentru proiectul M, simpla mentionare a calitatii acestor persoane (analist programator, inginer, expert etc.) si a compartimentului de care apartin nedemonstrand activitatile efective alocate proiectului M neputand constitui o dovada a activitatilor desfasurate efectiv de angajatii respectivi;

3. nu exista nicio justificare a tarifelor la care s-au imputat sucursalei salariilor angajatilor ISA din H, desi conform acordului dintre parti anterior amintit trebuia perceputa o pretare financiara egala „cu acelasi cost, ridicat la o marja care nu va incalca politica de preturi de transfer a grupului ISA”;

- prin urmare, nu exista documentatia justificativa care sa dovedeasca efectivitatea si cuantumul costurilor cu salariile angajatilor din H alocate sucursalei din Romania, documentele centralizatoare puse la dispozitie fiind insuficiente pentru dovedirea cuantumului deductibil al costurilor alocate sucursalei;

b) *Pentru serviciile subcontractorilor din H* in valoare de SUB lei (E7 euro):

- aceste servicii cuprind, in principal, serviciile furnizate de firma PS SA, afiliata cu ISA in baza contractului incheiat intre aceste doua parti;

- contractul este insotit de ofertele de consultanta nr. 188-2008, nr. 188A-2008 si nr. 256-2009, prezentate in copie si **netraduse, contrar prevederilor art. 8 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata conform carora** „Dacă la organele fiscale se depun petiții, documente justificative, certificate sau alte înscrisuri într-o limbă străină, organele fiscale vor solicita ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați”, **motiv pentru care acestea nu pot fi luate in considerare ca documente justificative utile in solutionarea favorabila a cauzei** avand in vedere continutul in limba straina prezentat;

- **nu exista anexat niciun raport de lucru, proces-verbal ori alt document justificativ din care sa rezulte activitatile efectiv desfasurate de consultanta IP SA, numarul de ore alocate pentru fiecare activitate in parte si documentatia aferenta activitatilor desfasurate** (documentatia de proiectare, documentatia de instalare, procese-verbale de punere in functiune a sistemelor incheiate cu beneficiarii, procese-verbale de testare a echipamentelor, procese-verbale de instruire etc.) **pentru justificarea orelor imputate si a cheltuielilor de deplasare aferente facturate;**

- in dosar sunt prezentate copiile facturilor emise de IP SA catre ISA pentru servicii de consultanta pentru perioada martie – noiembrie 2008 in valoare cumulata de E8 euro fara TVA (6 luni x E9 = E10 euro plus 6 luni x E11 = E12 euro plus 10 luni x E13 = E14 euro), **reiesind ca serviciile de consultanta nu s-au facturat in functie de consultanta efectiv oferita, ci pe baza unei sume globale lunare;**

- nu exista nicio explicatie cu privire la **criteriul/criteriile prin care societatea din H a alocat sucursalei sale din Romania cheltuielile cu consultanta, cu atat mai mult cu cat este vorba de servicii furnizate intre persoane asociate, partile implicate fiind membre ale aceluasi grup;**

- spre exemplu, prin nota NC RUM 002-08/18.09.2008 a fost debitata suma de E15 euro reprezentand servicii subcontractate, in timp ce facturile de consultanta (conform mentiunilor

adaugate pe facturi) au o valoare de E17 euro fara TVA, ramanand astfel o diferenta neacoperita in niciun fel de E18 euro ;

- prin nota de debitare NC RUM 002-08/18.09.2008 este alocata si suma de E19 euro cu titlul „altele”, explicata de societate prin copia facturii emise de firma SAV SL catre ISA pentru suma de E20 euro fara TVA reprezentand „consultanta proiect Romania” (din care, alocata prin NC RUM 002-08/18.09.2008 este suma de E21 euro, conform mentiunilor de pe factura), **fara prezentarea contractului incheiat intre parti din care sa reiasa in ce anume a constat consultanta, in ce masura ea are vreo legatura cu proiectul M, care au fost tarifele negociate si valoarea totala a contractului si fara prezentarea documentelor justificative care sa dovedeasca prestarea in fapt a serviciilor de consultanta (rapoarte de lucru, procese-verbale, foi de prezenta, documentatii etc.);**

- in dosarul cauzei exista si copia facturii emisa de AP SL catre ISA pentru suma de E22 euro fara TVA reprezentand „cartografiere Romania”, alocata prin NC RUM 002-08/18.09.2008 conform mentiunilor de pe factura, **fara prezentarea contractului/comenzii** (desi in factura se face trimitere la o comanda nr./.....2008) **din care sa reiasa in ce anume au constat serviciile, legatura si necesitatea acestora in raport cu proiectul M, tarifele negociate si valoarea totala a contractului si fara prezentarea documentului din care sa reiasa ca serviciile s-au concretizat intr-o documentatie ce a fost prezentata beneficiarului final;**

- pentru diferenta de suma alocata prin NC RUM 002-08/18.09.2008 (E20 euro –E21 euro – E22 euro = E23 euro) **contestatoarea nu a prezentat nicio explicatie;**

- prin nota NC RUM 003-08/13.10.2008 a fost debitata suma de E24 euro cu titlu de „servicii subcontractate”, **pentru care contestatoarea nu a prezentat nicio explicatie;**

- in concluzie, pentru serviciile subcontractorilor, contestatoarea **fie nu a prezentat nicio explicatie** (cum este cazul sumei de E24 euro si a diferentelor neacoperite amintite anterior), **fie nu a prezentat contractele/comenzile incheiate cu prestatorii spanioli SAV SL si AP SL din care sa reiasa in ce anume au constat serviciile furnizate, legatura lor cu proiectul M, tarifele si valoarea negociate si documentatia care sa dovedeasca ca serviciile au si fost prestate in fapt, fie nu a prezentat documentatia din care sa reiasa consultanta efectiv furnizata de societatea afiliata IP SA, modalitatea de stabilire a cheltuielilor de deplasare facturate suplimentar de aceasta societate afiliata si criteriile ce au stat la baza alocarii acestei consultante catre sucursala din Romania;**

c) *Pentru serviciile de transport* in valoare de STR lei (E25 euro):

- **nu exista nici anexa justificativa la notele de debit/factura din care sa reiasa cheltuielile de transport alocate sucursalei**, care sa cuprinda societatea de transport/expeditie, numarul si data facturii de transport, explicatii cu privire la serviciul efectiv de transport si tariful de transportat facturat, precum si **copia facturilor de transport, astfel incat sa se poata verifica realitatea si quantumul cheltuielilor de transport efectuate de ISA si legatura lor cu proiectul M din Romania;**

- dimpotriva, facturile prezentate in copie la dosar pentru justificarea serviciilor de transport au ca data a emiterii 20 ianuarie 2010, 18 mai 2010, 26 ianuarie 2011 etc., **ulterioare datei de emitere a notelor de debit/facturii (emise in perioada 18.09.2008 – 18.12.2009)**, astfel ca acestea nu puteau face, in mod logic, obiectul serviciilor de transport neacceptate la deducere pentru perioada 2008-2009;

- in cazul facturii de transport nr./17.02.2009 emisa pe numele ISA pentru transport la F, in valoare de E26 euro, aceasta **nu e insotita de comanda de transport pentru a se putea stabili daca transportul a fost aferent proiectului M, iar factura INV RUM 001-09/18.12.2009 ce acopera perioada 01.01.2009-30.06.2009 nu contine cheltuieli de transport;** mentiunea de pe factura privind cuprinderea cheltuielilor respective in nota de debit NC RUM 002-08/18.09.2008 este vadit eronata tinand cont de faptul ca **o cheltuiala nu putea fi debitata anterior efectuării ei;** totodata, nota de debit NC RUM 002-09/18.12.2009 ce contine cheltuieli de transport acopera perioada 01.07.2009-31.12.2009;

- rezulta ca societatea contestatoare **nu a prezentat documente justificative (facturi) emise pe numele ISA, care sa dovedeasca ca sumele alocate sucursalei cu titlu de cheltuieli de cheltuieli de transport sunt reale, sunt in quantumul alocat si au legatura cu proiectul M;**

d) *Pentru traduceri, servicii offset si servicii financiare* in valoare de H lei (E27 euro):
- acestea au fost alocate sucursalei prin nota de debit NC RUM 002-09/18.12.2009 si factura INV RUM 001-09/18.12.2009, dupa cum reiese defalcarea sumelor pe verso-ul acestor documente;

- in descrierea ce insoteste aceste documente sunt date urmatoarele explicatii: servicii de traducere documente din limba si limba romana, din romana in, din engleza in romana si din romana in engleza, faxuri si servicii postale in perioada ianuarie – decembrie 2009 (pentru traduceri), comisionul Agentiei de Compensare pentru Achizitii dea conform Acordului de compensare CT-1343/27.05.2008 (pentru servicii offset) si alte costuri financiare, diferente de curs valutar (pentru servicii financiare);

- **nu exista nici anexa justificativa la nota de debit/factura** din care sa reiasa defalcarea cheltuielilor de traducere pe documente justificative, **nu este prezentata copia** Acordului de compensare CT-1343/27.05.2008 pentru a se verifica realitatea si cuantumul comisionului offset si **nici nu este prezentata vreo justificare/vreun criterii pentru dovedirea cuantumului** cheltuielilor financiare alocate;

- rezulta ca aceste servicii nu sunt dovedite in niciun fel, **simpliciter descriere nefiind suficienta pentru deducerea lor pe costurile sucursalei in cuantumului alocat** de societatea de care apartine sucursala;

e) *Pentru cheltuieli de calatorie* – deconturi in valoare de CHD lei (E28 euro)

- aceste cheltuieli au fost debitate pe costurile sucursalei prin notele de debit emise in anul 2008;

- **niciuna din aceste note de debit nu este insotita de anexe din care sa reiasa, in concret, defalcarea cheltuielilor pe sume imputate, cu explicatiile corespunzatoare, insotite si de documentele justificative pentru dovedirea realitatii si cuantumului cheltuielilor alocate;**

- prin documentul intitulat “reconciliere costuri alocate ISA 2008-2010” societatea a prezentat o centralizare a cheltuielilor aferente deconturilor, ale caror sume sunt diferite de cele inscrise in notele de debit;

- din documentele anexate contestatiei aferente acestor deconturi rezulta ca acestea sunt cuprinse in formulare de cerere de plata anticipata si lichidare de cheltuielilor (prezentate in copie netradusa), insotite de documente care se refera la o perioada ce nu a facut obiectul notelor de debit (2009/2010), la cheltuieli de protocol, transport si cazare efectuate in H ori la cheltuieli de transport, cazare, deplasare pentru persoane pentru care nu s-a facut dovada prezentei lor in Romania potrivit celor retinute la pct. a.1) de mai sus in cadrul perioadelor pentru s-au prezentat documentele de cheltuieli.

Fata de cele sustinute de societate prin contestatia formulata, se retine ca deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu serviciile trebuie justificata **nu numai prin contracte si prin natura cheltuielilor in raport cu specificul activitatii. Acestea constituie premise necesare in analiza deductibilitatii unor asemenea cheltuieli, dar nu si suficiente, intrucat serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, iar efectivitatea prestarii sa fie dovedita cu documentatia corespunzatoare fiecarui tip de serviciu in parte.** Documentatia care sa dovedeasca prestarea efectiva a serviciilor nu reprezinta un “detaliu” privind costurile, asa cum afirma contestatoarea, ci este strict necesara pentru justificarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor. In subsidiar, se retine ca, tinand cont de **caracterul de dependenta economica si juridica a relatiilor dintre sucursala contestatoare si persoana juridica straina apartinatoare care i-a transferat/debitat/facturat costurile aferente serviciilor in cauza, legislatia fiscala impune in mod expres si justificarea contravalorii serviciilor imputate,** avand in vedere ca, din punct de vedere fiscal, serviciile furnizate intre persoana juridica straina (ISA) si sediul sau permanent (sucursala din Romania) si intre aceasta si orice persoana afiliata (cum este IP SA) sunt recunoscute la nivelul pietei prin testul preturilor de transfer.

In ceea ce priveste invocarea realitatii serviciilor pe baza acceptarii la plata a facturilor de catre Oficiul de plati si contractare Phare din cadrul Ministerului Finantelor Publice, se retine ca societatea contestatoare **omite ca problema in litigiu nu o reprezinta indeplinirea obligatiilor sale contractuale fata de beneficiar** (ce poate avea legatura cu nivelul veniturilor),

ci a justificarii costurilor necesare indeplinirii acestor obligatii (ce are legatura cu cheltuielile deductibile aferente veniturilor, in speta **cuantumul costurilor cu serviciile** debitate/facturate de societatea din H sucursalei sale din Romania). Totodata, se retine ca societatea contestatoare nu a prezentat documentele intermediare inaintate acestui organism pentru justificarea indeplinirii obligatiilor contractuale in privinta serviciilor furnizate (cu titlu de exemplu, in scrisoarea acestui organism nr./.....2009 se face trimitere la procesul-verbal de acceptanta finala pentru instruire ori la procesul-verbal de testare – documente neprezentate in sustinerea cauzei).

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca pentru serviciile debitate ori facturate de persoana juridica ISA sucursalei sale din Romania nu a fost prezentata documentatia necesara justificarii deductibilitatii fiscale a acestor servicii pentru suma de CHS lei, contestatia urmand a fi respinsa ca nedovedita cu documente pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la impozitul pe profit in suma de IP2 lei aferent cheltuielilor cu materialele si echipamentele in suma de CHM lei

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil al sucursalei cheltuielile cu bunurile materiale achizitionate si inregistrate in contabilitate pe baza de documente care nu sunt intocmite conform reglementarilor contabile in vigoare, neavand calitatea de documente contabile justificative.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere suma de CHM lei reprezentand cheltuieli cu materiale si echipamente livrate de societatea din H pe motiv ca nu s-au prezentat documente de transport, note de intrare-receptie, bonuri de consum sau alte documente care sa faca dovada efectuarii achizitiei ori a intrarii in gestiune, cu aplicarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f din Codul fiscal.

Din raportul de inspectie fiscala nr. FY2/2012 (pg. 8 din 19) reiese ca suma de CHM lei reprezinta achizitii de bunuri inregistrate in contabilitate, dupa cum urmeaza:

- CHM1 lei de la furnizorul extern BM GmbH;
- CHM2 lei de la furnizorul extern RIG SA;
- CHM3 lei materiale ISA videowall.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 19 si art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Art. 19. – (1) **Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile **și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile**. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

„Art. 21. – (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: [...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată [...].

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

f) **cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune**, după caz, potrivit normelor”.

La pct. 44 din Normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede ca:

“44. **Inregistrarile in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ** care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare”.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune. De asemenea, orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările ulterioare conform cărora:

“Art. 6. – (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.

Potrivit Normelor metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin O.M.E.F. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile:

“1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare”.

Cu privire la documentele justificative specifice intrării în gestiune și circulației bunurilor materiale, în Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin O.M.E.F. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile se stabilesc următoarele:

“Nota de recepție și constatare de diferențe (cod 14-3-1A)

1. a) Servește ca:

- document pentru recepția bunurilor aprovizionate;
- document justificativ pentru încărcare în gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

b) Se folosește ca document de recepție obligatoriu numai în cazul:

- bunurilor materiale cuprinse într-o factură sau aviz de însoțire a mărfii, care fac parte din gestiune diferite;
- bunurilor materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare;
- bunurilor materiale procurate de la persoane fizice;
- **bunurilor materiale care sosesc neînsoțite de documente de livrare;**
- bunurilor materiale care prezintă diferențe la recepție;
- mărfurilor intrate în gestiunile la care evidența se ține la preț de vânzare.

c) **În alte cazuri decât cele menționate la lit. b), recepția și încărcarea în gestiune, după caz, și înregistrarea în contabilitate se fac pe baza documentului de livrare care însoțește transportul (factura, avizul de însoțire a mărfii etc.).**

[...]

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea, numărul și data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;
- numărul facturii/avizului de însoțire al mărfii etc., după caz;
- numărul curent; denumirea bunurilor recepționate; U/M; cantitatea conform documentelor însoțitoare; cantitatea recepționată, prețul unitar de achiziție și valoarea, după caz;
- **numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului în situația în care apar diferențe;**
- prețul de vânzare și valoarea la preț de vânzare, după caz, pentru unitățile cu amănuntul.

În condițiile în care nu se înscriu datele valorice în Nota de recepție și constatare de diferențe, este obligatoriu ca aceste date să se regăsească într-un alt document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a valorii bunurilor”.

“Aviz de însoțire a mărfii (cod 14-3-6A)

1. Serveste ca:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;
- document ce stă la baza întocmirii facturii, după caz;
- dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;
- document de primire în gestiune, după caz;
- document de descărcare din gestiune a bunurilor cedate cu titlu gratuit.

2. Se întocmește, în două sau mai multe exemplare, de către unitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, precum și în alte situații stabilite prin procedurile proprii ale unității.

În cazul transferului de bunuri între gestiunile aceleiași unități, dispersate teritorial, precum și al transportului bunurilor cedate cu titlu gratuit (mostre, bunuri date pentru stimularea vânzării sau testări la locul de desfășurare, premii, materiale promoționale etc.) avizul de însoțire a mărfii va purta mențiunea "Fără factură", după caz.

Pe avizul de însoțire a mărfii emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terți se face mențiunea "Pentru prelucrare la terți".

În celelalte situații decât cele prevăzute mai sus se face mențiunea cauzei pentru care s-a întocmit avizul de însoțire a mărfii și nu factura”.

În speta, din documentele existente în dosarul cauzei reiese că ISA, SUCURSALA a înregistrat în cheltuieli cu bunurile materiale, deductibile fiscal, suma de CHMT lei, din care:

- de la TT GmbH: lei;
- de la TM Zoo: lei;
- de la BM GmbH: CHM1 lei;
- de la RIG SA: CHM2 lei;
- de la ISA în baza facturii INV RUM 001-09/18.12.2009: CHM4 lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sucursala a justificat doar achizițiile de bunuri de la TT GmbH și TM Zoo, fără să justifice achizițiile sau intrarea în gestiune de la BM GmbH și RIG SA. În privința facturii INV RUM 001-09/18.12.2009 organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a fost înregistrată eronat integral în categoria cheltuielilor materiale, doar suma de CHM3 lei reprezentând materiale videowall pentru care nu s-au prezentat documentele justificative solicitate.

Asadar, achizițiile de bunuri de bunuri pentru care organele de inspecție fiscală au concluzionat că sucursala nu prezintă documentele justificative sunt în suma de CHM lei, din care:

- CHM1 lei de la furnizorul extern BM GmbH;
- CHM2 lei de la furnizorul extern RIG SA;
- CHM3 lei materiale ISA videowall.

În susținerea contestăției sucursala a justificat aceste achiziții cu următoarele:

- certificatul de acceptare provizorie globala pentru proiecte finantate de la bugetul Comisiei Europene din data de 28.02.2009;
- certificatul de acceptare finala pentru proiecte finantate de la bugetul Comisiei Europene din data de 27.07.2011;
- adresa Inspectoratului General al Politiei de Frontiera nr. /10.02.2012 catre contestatoarea in care se arata ca "in referire la adresa dumneavoastra din data de 18.01.2012 cu privire la echipamentele livrate in februarie 2009, in cadrul proiectului M, va informam ca serviciile specificate si echipamentele au fost furnizate si instalate de firma ISA si se regasesc in locatiile M";
- adresa transmisa prin fax in data de 18.01.2012 prin care contestatoarea solicita Inspectoratului General al Politiei de Frontiera certificarea livrarii urmatoarelor echipamente: sistem pentru receptie imagini de la unitatile aeriene din certificatul de acceptanta provizorie semnat in luna februarie 2009 (art. 1.9) – echipament BM GmbH 5 pozitii si perete-ecran video din certificatul de acceptanta provizorie semnat la data de 27.02.2009 (art. 3.6) – echipament Videowall 9 pozitii, la care se adauga 8 lampi de schimb folosite in timpul mentenantei;
- procesul-verbal de predare-primire incheiat in data de 10.03.2009 pentru echipamentul perete-ecran video achizitionat in baza facturii nr. din data de 02.03.2009 emisa de RIG SA;
- factura nr.02.03.2009 emisa de RIG SA catre ISA pentru echipamentul perete-ecran video, inclusiv transport in Romania in valoare de E29 euro fara TVA;
- procesul-verbal de predare-primire incheiat in data de 10.02.2009 pentru echipamentul sistem pentru receptie imagini de la unitatile aeriene achizitionat in baza facturii nr. din data de 05.02.2009 emisa de BM GmbH;
- factura nr. 501237/05.02.2009 emisa de BM GmbH catre ISA Sucursala pentru echipamentul sistem pentru receptie imagini de la unitatile aeriene, cu mentiunea „expediere la IJPF F” in valoare de E30 euro fara TVA plus transport E31 euro;
- nota de receptie si constatare de diferente nr. 17/05.02.2009 pentru receptia echipamentului (5 pozitii) din factura nr. 501237 emisa de furnizorul BM GmbH pentru valoarea de V1 lei fara TVA;
- procesul-verbal de predare-primire incheiat in data de 25.10.2009 pentru predarea a 8 bucati lampi pentru proiector achizitionate in baza facturii nr. din data de 20.10.2009 emisa de RIG SA;
- factura nr. /20.10.2009 emisa de RIG SA catre ISA Sucursala Bucuresti pentru 8 bucati lampi pentru proiector, inclusiv transport in Romania in valoare de E32 euro fara TVA;
- nota de receptie si constatare de diferente nr. /31.12.2009 pentru receptia lampilor din factura nr. emisa de furnizorul RIG SA pentru valoarea de V2 lei fara TVA;
- factura nr. INV RUM 001-09/18.12.2009 emisa de ISA catre sucursala sa din Romania pentru achizitii de "materiale" in valoare de E33 euro, cu specificatia ca materialele videowall sunt in suma de E34 euro.

De asemenea, la dosarul cauzei exista atasat procesul-verbal de descarcare gestiune proiect M, semnat de reprezentantul legal al sucursalei, din care rezulta ca au fost scoase din gestiune si consumate in luna decembrie 2009 materiale in valoare de V3 lei.

Din analiza acestor documente rezulta urmatoarele:

- ambele note de receptie si constatare de diferente nr. /05.02.2009 si nr. /31.12.2009 sunt semnate de o singura persoana, atat in calitate membru al comisiei de receptie (formata din aceasta persoana), cat si in calitate de gestionar;
- valoarea materialelor inscrise in nota de receptie si constatare de diferente nr. /05.02.2009 in suma de V1 lei difera de valoarea inregistrata in contabilitatea sucursalei in suma de CHM1 lei de la furnizorul BM GmbH, contestatoarea ne reprezentand nicio explicatie pentru aceasta neconcordanta;
- nu exista niciun document contabil justificativ care sa ateste operatiunea de scadere din gestiune a contravalorii materialelor achizitionate
- prin nota de receptie si constatare de diferente nr. /31.12.2009 se atesta primirea in gestiunea sucursalei in data de 31.12.2009 a 8 bucati lampa proiector cu o valoarea in suma de V4 lei de la furnizorul KN SRL cu factura nr. in conditiile in care tot contestatoarea a prezentat in sustinere procesul-verbal de predare-primire incheiat in data de 25.10.2009 pentru

predarea a 8 bucati lampi pentru proiector achizitionate in baza facturii nr. din data de 20.10.2009 in suma de V2 lei;

- pentru materialele videowall (in fapt, echipamentul perete-ecran video) nu este prezentata nicio nota de receptie si constatare de diferente, procesul-verbal de predare-primire cu beneficiarul este incheiat in data de 10.03.2009, desi o comisie de receptie din partea beneficiarului si autoritatii de implementare atesta livrarea, instalarea trainingul etc. pentru acest echipament inca din data de 28.02.2009;

- materialele videowall au fost achizitionate de societatea din H in baza facturii nr./02.03.2009 emisa de de RIG SA in valoare de E35 euro fara TVA (inclusiv transport in Romania), dar au fost inregistrate in contabilitatea sucursalei abia in luna decembrie 2009 in baza facturii nr. INV RUM 001-09/18.12.2009 pentru achizitii de "materiale" in valoare de E36 euro, respectiv V3 lei;

- procesul-verbal de descarcare gestiune proiect M, semnat de reprezentantul legal al sucursalei, din care rezulta ca au fost scoase din gestiune si consumate in luna decembrie 2009 materiale in valoare de V5 lei, din care V3 lei materiale de la ISA si V6 lei de la RIG SA, in conditiile in care contestatoarea a prezentat procesele-verbale de predare-primire incheiate anterior lunii decembrie 2009;

- in timpul inspectiei fiscale, sucursala a prezentat anexa la factura nr. INV RUM 001-09/18.12.2009, din care rezulta ca, in realitate, materialele facturate se refera la echipamentul perete-ecran video (materiale videowall) cu o valoare in suma de E36 euro, diferenta reprezentand servicii.

Astfel, conform celor anterior prezentate se retine ca **sucursala nu a respectat reglementarile contabile in materie in ceea ce priveste receptia bunurilor materiale la momentul cand acestea au fost efectiv livrate si descarcarea gestiunii de materiale la momentul cand bunurile respective au fost predate beneficiarului, documentele prezentate fiind pro-causa si atestand ele insele ca sucursala nu a avut organizata evidenta gestionara si contabila a bunurilor materiale conform reglementarilor contabile in materie**, in conditiile in care:

- notele de receptie si constatare de diferente sunt semnate de o singura persoana in calitate de membru al comisiei de receptie si de gestionar, au consemnat valori de achizitie diferite de valorile inregistrate in contabilitate ori cuprind informatii contrare celor care rezulta din celelalte documente existente la dosar (bunuri receptionate de la un furnizor intern si nu extern, receptie la o data ulterioara achizitiei);

- pentru alte bunuri materiale (echipamentul perete-ecran video) nu a fost prezentata nicio nota de receptie si constatare de diferente;

- nu au fost prezentate documente pentru descarcarea din gestiune a acestor bunuri materiale (pentru sistemul pentru receptie imagini de la unitatile aeriene) ori, atunci cand acestea au fost prezentate, ele contin informatii vadit eronate (valoarea materialelor descarcate din gestiune este egala cu suma facturata, desi din anexa la factura reiese ca s-au facturat si servicii, atesta descarcarea din gestiune intr-o perioada ulterioara celei in care bunurile in cauza au fost predate).

Or, in temeiul art. 6 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile ulterioare numai documentele care consemneaza cronologic, sistematic si de o maniera completa si corecta operatiunile economico-financiare in momentul efectuarii lor capata valoarea de document contabil justificativ, iar cheltuielile consemnate in astfel de documente pot avea caracter deductibil la calculul profitului impozabil. In caz contrar, documentele intocmite fara respectarea reglementarilor contabile nu capata valoarea de document contabil justificativ, iar cheltuielile consemnate in aceste documente nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal.

Totodata, se retin si urmatoarele aspecte: procesele-verbale de receptie prezentate in sustinere nu poarta stampila beneficiarului, desi acest lucru este prevazut in contract; prin faxul transmis in data de 18.01.2012 catre Inspectoratul General al Politiei de Frontiera se solicita certificarea livrarii echipamentului perete-ecran video in data de 27.02.2009, in conditiile in care acest echipament a fost facturat de furnizorul extern RIG SA ulterior acestei

date, respectiv in data de 02.03.2009, fara sa existe documente de transport si livrare din care sa reiasa ca facturarea a fost realizata ulterior livrarii propriu-zise.

Desi invoca cadrul legal aplicabil spetei, inclusiv prevederile O.M.E.F. nr. 3.512/2008 sucursala contestatoare omite cu desavarsire faptul ca prevederile legale respective stabilesc in mod expres ca documentele pot dobandi calitatea de document justificativ numai in conditiile in care furnizeaza toate informatiile necesare consemnarii complete, corecte si intocmai a operatiunilor in discutie, ceea ce, asa cum s-a aratat mai sus, nu este cazul operatiunilor consemnate in documentele prezentate in sustinerea cauzei.

Referitor la invocarea faptului ca respectivele cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii veniturilor, se retine faptul ca, in conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, **profitul impozabil se determina ca diferenta intre venituri si cheltuielile efectuate in scopul realizarii lor si la care se adauga cheltuielile nedeductibile, de unde rezulta ca, in mod logic, legiuitorul a stabilit anumite cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.** Prin urmare, la determinarea profitului impozabil nu este suficient ca o cheltuiala sa fie efectuata in scopul realizarii de venituri, ci si ca respectiva cheltuiala sa nu fie considerata nedeductibila ori deductibila limitat conform legislatiei fiscale aplicabile. In speta, organele de inspectie fiscala nu au considerat cheltuielile cu materialele in suma de CHM lei ca nefiind efectuate in scopul realizarii de venituri, ci le-au luat in calculul formulei de determinare a profitului impozabil drept cheltuieli nedeductibile ca urmare a faptului ca sunt cheltuieli inregistrate in contabilitate pe baza de documente care nu indeplinesc conditia de documente contabile justificative, dupa cum se prevede la art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal si pct. 44 din Normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere ca ISA, SUCURSALA nu a facut dovada receptiei in propria gestiune si nici a descarcarii din gestiune a bunurilor materiale si a inregistrarii cheltuielilor corespunzatoare pe baza de documente contabile justificative intocmite in conformitate cu reglementarile contabile aplicabil, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

3.3. Referitor la impozitul pe profit in suma de IP3 lei aferent cheltuielilor cu chirie spatiu in suma de CHS lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza diferenta de impozit aferenta cheltuielii cu chiria unui spatiu, stabilita ca nedeductibila fiscal in urma inspectiei fiscale, in conditiile in care societatea nu aduce niciun argument in sustinerea contestatiei in legatura cu aceasta diferenta.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. FY2/2012 si deciziei de impunere nr. FX1/2012 diferenta de impozit pe profit stabilit suplimentar in urma inspectiei fiscale in suma de IP lei este aferenta unor cheltuieli nedeductibile in suma totala de CHT lei ($x 16\% = IP$), din care cheltuieli nedeductibile in suma de CHS lei reprezinta cheltuieli cu chiria spatiului din, cladirea T si str. nr. 17.

Prin contestatia formulata ISA, SUCURSALA contesta integral decizia de impunere si, in mod specific, solicita anulara obligatiilor fiscale principale pentru intreaga suma de IP lei, fara sa aduca niciun argument in legatura cu deductibilitatea cheltuielilor cu chiria unor spatii si sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala in aceasta privinta.

In drept, potrivit prevederilor art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 206. - (1) **Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se intemeiaza;**

e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii. “

“Art. 213. - (1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.**”

Avand in vedere ca, desi ISA, SUCURSALA a solicitat anularea obligatiilor fiscale principale in integralitatea lor, desi prin contestatia formulata nu a invocat decat argumente legate de deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile si cu achizitiile de materiale si echipamente, fara a aduce niciun argument in privinta deductibilitatii cheltuielilor cu chiria, reiese ca, in raport cu impozitul pe profit aferent acestei cheltuieli deductibile (CHS lei x 16% = IP3 lei), **contestatia societatii este nemotivata** intrucat organele de inspectie fiscala au stabilit diferentele pentru alte motive decat cele legate de argumentele invocate de societate prin contestatia formulata.

In conformitate cu pct. 11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...];

b) **nemotivata, în situația în care** contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau **argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării**”.

In consecinta, contestatia desi ISA, SUCURSALA urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru capatul de cerere privind diferenta de impozit pe profit in suma de IP3 lei.

3.4. Referitor la majorarile de intarziere in suma de AP1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca sucursala datoreaza majorarile de intarziere stabilite de organele de inspectie fiscala ca urmare a inregistrarii cu intarziere a veniturilor din bunuri livrate si servicii prestate in cadrul unui contract global pentru care beneficiarul si-a dat acceptanta finala, cu consecinta determinarii cu intarziere a impozitului pe profit aferent.

In fapt, in raportul de inspectie fiscala nr. FY2/2012 (pg. 16-17 din 19) organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector j au retinut ca sucursala a emis factura nr. 2009-0001/**16.04.2009** in valoare totala de VT lei, din care valoare fara TVA de VS lei (ET euro), desi certificatul de acceptare finala pentru proiectul M a fost semnat cu beneficiarul la data de **28.02.2009**, iar conform art. 134¹ alin. (4) si art. 155 alin. (1) din Codul fiscal avea obligatia emiterii facturii pana cel tarziu la data de 15.03.2009.

Pentru facturarea cu intarziere a lucrarilor catre beneficiar organele de inspectie fiscala au stabilit si majorari de intarziere aferente pentru perioada 27.04.2009-27.07.2009 (91 zile intarziere), din anexele nr. 8 si nr. 10 la raport reiesind ca aceste majorari sunt in suma de VS lei x 16% x 91 zile x 0,1% = **AP1 lei**.

Contestatoarea ISA, SUCURSALA contesta calcularea accesoriilor pentru aceasta perioada, pe care le identifica in mod eronat ca fiind in quantum de AP1 lei (in fapt, ele sunt in quantum de AP1 lei, asa cum reiese din calculul prezentat in anexa nr. 10 la raport) pe motiv ca la data de 28.02.2009 s-a emis doar un certificat de acceptanta provizoriu. In acest sens contestatoarea invoca faptul ca partile nu-si indeplinisera in totalitate obligatiile stipulate in contract, dovada fiind procesele-verbale semnate de reprezentantii Politiei de Frontiera F dupa data de 28.02.2009 si adresa OPCP nr./19.03.2009 prin care se solicita o serie de documente care sa insoteasca factura.

In drept, potrivit art. 111 si art. 119 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile in vigoare in anul 2009:

„Art. 111. – (1) **Creantele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal** sau de alte legi care le reglementează”.

“Art. 119. – (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere**”.

In legatura cu determinarea si plata impozitului pe profit, art. 19 si art. 34 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2009 prevad urmatoarele:

„Art. 19. – (1) **Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal**, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

“Art. 34. – (1) **Plata impozitului se face astfel:**

a) contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicele de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate. Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la art. 35 alin. (1);

b) **contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul**, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. [...]”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, pct. 12 si pct. 13 din Normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare stabilesc ca:

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

“13. **Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative** în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală”.

Din cele antecitate reiese ca majorarile de intarziere se datoreaza pentru neachitarea obligatiilor fiscale la data scadentei care, in cazul impozitului pe profit, este data de 25 inclusiv a primei luni urmatoare trimestrului pentru care se calculeaza impozitul pe baza veniturilor si cheltuielilor inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile aplicabile.

In anul 2009 erau aplicabile Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.750/2005, cu modificarile ulterioare, care stabileau urmatoarele:

“214. (1) In contabilitate, **veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract**, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți”.

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

(2) **Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de “Lucrari și servicii în curs de execuție”, pe seama veniturilor din producția stocată”.**

“222. – (1) In contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar”.

In speta, la data de 28.02.2009 a fost semnat certificatul de acceptare provizorie globala pentru proiecte finantate de la bugetul Comisiei Europene, prin care beneficiarul a acceptat livrarea si instalarea echipamentelor, in conformitate cu descrierile din certificat. In consecinta, in temeiul reglementarilor contabile antecitate, contestatoarea era obligata sa procedeze la inregistrarea veniturilor in contabilitate in baza acestui certificat, care atesta atat livrarea propriu-zisa a echipamentelor, cat si celelalte servicii asociate, respectiv instalarea, testarea, instruirea personalului. *Chiar si in situatia in care ar fi fost vorba de prestari nefacturate la sfarsitul perioadei, reglementarile contabile obliga la evidentierea lor pe seama veniturilor din productia stocata.*

Sustinerea contestatoarei in sensul ca la data de 28.02.2009 contractul era in derulare, partile neindeplinindu-si in totalitate obligatiile stipulate prin contract nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, fiind contrazisa de insasi prevederile contractului invocat.

Astfel, la art. 33.3 din contractul Phare RO www/ccccc partile au convenit faptul ca „**certificarea de catre Autoritatea de implementare/Beneficiar a faptului ca produsele au fost livrate partial sau total se face dupa instalare si dupa receptie, prin semnarea de primire de catre reprezentantul autorizat al acesteia/acestuia a certificatului de acceptare provizorie pentru livrare, instalare si instruire, dupa caz**”, de unde rezulta ca semnarea certificatului de acceptare provizorie atesta livrarea, instalarea si receptia echipamentelor ce au facut obiectul contractului. Or, in conformitate cu reglementarile contabile in materie, contestatoarea avea obligatia sa inregistreze veniturile la momentul livrarii bunurilor/prestarii serviciilor, operatiuni atestate prin semnarea de catre beneficiar a certificatului.

Referitor la procesele-verbale ulterioare datei de 28.02.2009, invocate in sustinerea cauzei, se retine faptul ca procesul-verbal de receptie din data de 10 martie 2009 priveste o singura pozitie (echipamentul de la poz. 3.6) din toate pozitiile descrise in certificatul de acceptare provizorie globala si, oricum, nu justifica emiterea cu intarziere a facturii in data de 16 aprilie 2009 (fata de data de 10 martie 2009), iar procesul-verbal de receptie din data de 25 octombrie 2009 atesta livrarea unor *piese de schimb pe care contestatoarea era obligata sa le asigure, fara contrapartida*, pentru mentenanta in cadrul perioadei de garantie.

De asemenea, adresa OPCP nr. 527267/19.03.2009 contine lista documentelor insotitoare ale facturii, ce trebuiau prezentate Oficiului de plati si contractare Phare in vederea onorarii acesteia la plata. Conform **principiului contabilitatii de angajamente** prevazut de art. 41 din Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.750/2005 entitatile sunt obligate sa recunoasca efectele tranzactiilor si altor evenimente atunci cand ele se produc, si nu pe masura ce genereaza fluxuri de trezorerie (incasari ori plati), astfel ca orice entitate este obligata sa inregistreze veniturile la momentul livrarii bunurilor/prestarii serviciilor si nu la momentul incasarii contravalorii acestora. Ca atare, adresa OPCP nr./19.03.2009 ce contine documentatia ce trebuia sa insoteasca factura in vederea achitarii acesteia nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, inregistrarea in contabilitate a veniturilor nefiind conditionata de momentul incasarii acestora potrivit principiului contabilitatii de angajamente.

Mai mult, in conformitate cu prevederile art. 134¹ alin. (1) si alin. (4) din Codul fiscal, faptul generator al unei tranzactii se considera la data livrarii bunurilor si prestarii serviciilor, iar serviciile se considera prestate la data emiterii situatiilor de lucrari sau la data acceptarii lor de beneficiar, pe baza actului de receptie prin care beneficiarul confirma prestarea serviciilor.

Se retine ca facturarea sistemului M si inregistrarea veniturilor in trim. II al anului 2009 (data de 16.04.2009), in conditiile in care beneficiarul a atestat livrarea bunurilor/prestarea serviciilor in trim. I al anului 2009 (inca din data de 28 februarie 2009) a avut ca efect determinarea incorecta a profitului impozabil aferent trim. I 2009 si diminuarea impozitului pe profit datorat la termenul de plata din 27 aprilie 2009, contestatoarea inregistrand veniturile si determinand cu intarziere impozitul pe profit aferent la termenul de plata din 27 iulie 2009, astfel ca organele de inspectie fiscala au fost indreptatite sa stabileasca accesoriile aferente pentru perioada de intarziere 27.04.2009-27.07.2009.

De altfel, **toti factorii invocati pentru emiterea cu intarziere a facturii nu justifica in niciun fel emiterea facturii in trimestrul II 2009, cata vreme acestia se refera la date din trimestrul I 2009** (informarea si actul additional incheiat in 16.02.2009 cu privire la modificarea denumirilor partilor, adresa OPCP din data de 19.03.2009, procesul-verbal de receptie din 10 martie 2009, cu mentiunea ca procesul-verbal de receptie din 25 octombrie 2009 se refera la piese de schimb in cadrul perioadei de garantie, ce nu implica facturarea). **O dovada in plus in acest sens este faptul ca societatea nu a prezentat niciun document care sa justifice in vreun fel „finalizarea” obligatiilor sale contractuale la data de 16.04.2009 cand a emis factura.**

In consecinta, contestatia societatii se va respinge ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de AP1 lei.

3.5. Referitor la majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere in suma de AP2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca sucursala contestatoare datoreaza accesoriile aferente impozitului pe profit, in conditiile in care in sarcina sa s-a retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara stabilita prin decizia de impunere contestata.

In fapt, in baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. FY2/2012 organele de inspectie fiscala au emis decizia de impunere nr. FX1/2012 prin care s-au stabilit in sarcina ISA, SUCURSALA pentru perioada 21.03.2008-31.01.2012 majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de M lei si penalitati de intarziere in suma de P lei.

Din totalul accesoriilor stabilite suma de AP1 lei reprezinta majorari de intarziere calculate pentru perioada 27.04.2009-27.07.2009, ca urmare a facturarii si inregistrarii cu intarziere a veniturilor aferente contractului M, respectiv in trim. II fata de trim. I al anului 2009, aspect analizat la pct. 3.4 din prezenta decizie.

Restul accesoriilor stabilite – M1 lei majorari/dobanzi de intarziere si P lei penalitati de intarziere – sunt aferente diferentei suplimentare de impozit pe profit stabilite in urma inspectiei fiscale in suma de IP lei, din care a fost scazuta suma de VP lei reprezentand impozit pe profit virat in plus conform situatiei existente la debutul inspectiei fiscale, rezultand o diferenta de D lei asupra careia s-au calculat in final accesoriile (pg. 17 din 19 din raport de inspectie fiscala si anexa nr. 10 la raport).

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora ISA, SUCURSALA datoreaza diferenta suplimentara de impozit pe profit, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (2), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit. f) si lit. m), art. 29 alin. (3) si art. 34 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12, pct. 13, pct. 41, pct. 44, pct. 48, pct. 49 si pct. 89 din Normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile ulterioare, pct. 1 si pct. 2 din Normele metodologice de intocmire si utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin O.M.E.F. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, pct. 214 alin. (1), pct. 215 alin. (1) si alin. (2) si pct. 222 alin. (1) din Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.750/2005, cu modificarile ulterioare, pct. 11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 si art. 111 alin. (1), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (2), art. 120¹, art. 206 alin. (1) lit. c), art. 213 alin. (1) si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia ISA, SUCURSALA formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr FX1/2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector j pentru diferenta suplimentara de impozit pe profit si accesorii aferente in suma totala de ST lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.