

DECIZIA nr. 541 din 03.12.2012
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/29.08.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Activitatea de Inspecție Fiscala Contribuabili Mijlocii din cadrul D.G.F.P.M.B., cu adresa nr. x/29.08.2012, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, prin Cabinet avocat "Mihaela Lupu", cu sediul in Bucuresti, str. T P nr. C, sector 3.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de 13.08.2012 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/16.08.2012, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x/12.07.2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-B x/12.07.2012, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de t lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei si accesorii aferente in suma de y2 lei.

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, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

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

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita admiterea contestatiei si anularea deciziei de impunere nr. F-B x/12.07.2012, considerand abuziva si fara temei legal reintregirea bazei de calcul a TVA pe perioada 01.02.2008-30.09.2011 cu suma de y1 lei si calcularea accesoriiilor aferente (y21 lei - penalitati de intarziere si y22 lei - dobanzi).

Contestatarul considera ca, avand in vedere temeiurile de drept invocate pentru fundamentarea raportului de inspectie fiscala (art.137 alin.1 lit.a si alin.3 si art.138 din Codul fiscal si art.19 alin.1 din HG nr.44/2004), organul fiscal a apreciat in mod nejustificat ca reducerea comerciala stipulata in contractele de subantrepriza incheiate cu A C SRL nu poate determina reducerea bazei de impozitare pentru TVA, ignorand contractele de subantrepriza si efectele lor legale.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Conform clauzelor din contractele de subantrepriza, pretul se determina prin diminuarea valorii lucrarilor contractate de antreprenorul general ce se executa in regim de subantrepriza cu procentul convenit intre parti, iar cota de AG a fost stabilita in aceste contracte pentru determinarea pretului datorat de antreprenorul subantreprenorului.

Avand in vedere ca potrivit art. 969 din Codul civil, pentru parti contractul este legea si dispozitiile art. 977, 980, 983 si 984 din Codul civil, pretul pe care A C SRL a fost de acord sa-l plateasca pentru lucrarile de subantrepriza a fost diminuat fata de cel pe care avea sa-l incaseze de la beneficiarul lucrarilor, fiind lipsit de orice ratiune comerciala sa subcontracteze lucrari pentru care sa plateasca un pret egal cu cel pe care il avea de incasat, pentru ca astfel nu ar fi realizat niciun profit.

In sensul celor aratate este si modul in care partile au intocmit anexele cu lucrari si preturi la contractele de subantrepriza, care sunt, de fapt, chiar anexele contractelor de antrepriza, in care A C este prestator/constructor, fara sa existe vreo clauza contractuala prin care subantreprenorul sa primeasca/factureze antreprenorului, iar acesta sa plateasca valoarea acestor lucrari.

2. In continutul contractelor de subantrepriza nu este stipulata nicio pretatie pe care sa o efectueze antreprenorul (AC) pentru subantreprenor si nicio clauza privind obligatia de plata a subantreprenorului catre antreprenor; in acest context nu exista niciun motiv pentru aplicarea art.137 alin.1 lit.a din Codul fiscal si reintregirea bazei de calcul a TVA.

3. X SRL nu a ajustat, nelegal, baza de impozitare a TVA, facturile fiscale emise in temeiul contractelor de subantrepriza nefiind izvor de raporturi juridice, respectiv de drepturi si obligatii intre parti, care se nasc prin acordul de vointa manifestata prin semnarea contractelor de subantrepriza; modul in care a fost evidentiata suma de plata pe facturi, prin inscrierea reducerii comerciale nu poate fi considerata ajustarea nelegala a TVA.

X SRL nu avea drept de creanta mai mare decat cel convenit de parti in contractele de subantrepriza, care este suma rezultata prin aplicarea reducerii, iar TVA datorata potrivit legislatiei fiscale care a si fost colectata si evidentiata in deconturile de TVA este cea aferenta pretului lucrarilor convenit intre parti.

4. Reducerea comerciala a fost acordata prin insasi incheierea contractelor de subantrepriza, in conditiile art.137 alin.1 lit.a din Codul fiscal, iar subantreprenorul a executat lucrarile subcontractate in considerarea pretului stipulat in contract, diminuat/redus si nu a vreunei lucrari sau prestatii pe care trebuia sa o primeasca de la cocontractantul sau.

Contestatarea mentioneaza ca isi intemeiaza contestatia pe dispozitiile generale aplicabile contractelor si pe cele aplicabile contractelor de antrepriza si subantrepriza din Codul civil din 1864 si din Codul comercial si pe cele aplicabile TVA din Codul fiscal si din Normele metodologice de aplicare.

II. Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x/12.07.2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-B x/12.07.2012, Activitatea de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii a stabilit in sarcina SC X SRL urmatoarele:

- TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de z lei
- TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de t lei
- accesorii aferente TVA in suma de t lei.

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

SC X SRL are ca obiect principal de activitate "Lucrari de constructii a drumurilor si autostrazilor" - (cod CAEN 4211).

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-B x/12.07.2012, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii din cadrul DGFPMB a efectuat inspectie fiscala partiala la SC X SRL, pentru perioada 01.02.2008-30.09.2011, din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare cu control anticipat aferent lunii septembrie 2011 nr. x/21.10.2011, in suma de z lei.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-B x/12.07.2012, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala

nr. F-B x/12.07.2012 s-a stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei, TVA respinsa la rambursare in suma de z lei, TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de t lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

3.1. Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA in suma de y1 lei, prin reintregirea bazei impozabile aferenta sumelor facturate pentru lucrari executate in baza unor contracte de subantrepriza, in conditiile in care, din constatarile organelor de inspectie fiscala rezulta ca sumele cu care a fost diminuat baza de impozitare nu reprezinta reduceri comerciale, ci remunerarea unui serviciu prestat de catre client in contul sau, iar potrivit sustinerilor societatii cota AG de 10% si discountul de 5% sunt destinate acoperirii costurilor antreprenorului general si dificultatilor create in derularea unui contract

In fapt, in perioada supusa inspectiei fiscale, SC X SRL, in calitate de subantreprenor a incheiat cu SC AC SRL, in calitate de antreprenor, contracte de subantrepriza pentru realizarea lucrarilor de constructii a diferitelor obiective: SCM, DPR, CRPD, terasamente, platforme, fundatii, drumuri, parcuri etc.

Pentru lucrarile executate, in perioada iulie 2008-octombrie 2009, SC X SRL a emis catre SC AC SRL facturi fiscale, a caror baza de impozitare, implicit a TVA colectata a fost diminuat cu contravaloarea "cotei AG 10%" prevazuta in contractele de subantrepriza.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea a ajustat in mod nejustificat baza de impozitare aferenta lucrarilor facturate, intrucat nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art.138 din Codul fiscal privind reducerea bazei de impozitare.

Totodata, inspectia fiscala a constat ca, valoarea lucrarilor efectuate la obiectivul Complex RPD facturate catre SC AC SRL cu factura nr.x/28.05.2009, implicit a TVA colectata a fost diminuat cu contravaloarea unui "discount 5%", neprevazut in contractul de subantrepriza si nejustificat.

Ca urmare, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-B x/12.07.2012 s-a procedat la colectarea TVA in suma totala de y1 lei, respectiv TVA in suma de y11 lei aferenta unei baze de impozitare in suma de y11+1 lei, reprezentand "cota AG 10%" si TVA in suma de y12 lei aferenta unei baze de impozitare in suma de y12+1 lei reprezentand "discount 5%".

Prin contestatia formulata si prin explicatiile date in timpul inspectiei fiscale, SC X SRL sustine ca suma facturata in minus nu reprezinta ajustarea bazei de impozitare, ci o reducere comerciala acordata de subantreprenor antreprenorului general, conform clauzelor contractuale, fiind destinata acoperirii costurilor efectuate de antreprenor cu incheierea contractelor, coordonarea si supravegherea lucrarilor, intocmirea situatiilor de lucrari etc. si considera nejustificata reintregirea bazei de calcul a TVA.

In drept, potrivit art.137 si art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

Codul fiscal:

"Art.137 (1) - Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decât cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;

b) pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (3) lit. c), compensatia aferenta;

c) pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (4) si (5), pentru transferul prevazut la art. 128 alin. (10) si pentru achizitiile intracomunitare considerate ca fiind cu plata si prevazute la art. 130¹ alin. (2) si (3), pretul de cumparare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absenta unor astfel de preturi de cumparare, pretul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezinta active corporale fixe, baza de impozitare se stabileste conform procedurii stabilite prin norme;

d) pentru operatiunile prevazute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabila pentru realizarea prestării de servicii;

e) în cazul schimbului prevazut la art. 130 si, în general, atunci când plata se face partial ori integral în natura sau atunci când valoarea platii pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilita de parti sau nu poate fi usor stabilita, baza de impozitare se considera ca fiind valoarea normala pentru respectiva livrare/prestare. Este considerata ca valoare normala a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumparator, care se afla în stadiul de comercializare unde este efectuata operatiunea, trebuie sa plateasca unui furnizor/prestator independent în interiorul tarii, în momentul în care se realizeaza operatiunea, în conditii de concurenta pentru a obtine acelasi bun/serviciu. (...).

(3) Baza de impozitare nu cuprinde urmatoarele:

a) *rabaturile, remizele, risturnele, sconturile si alte reduceri de pret, acordate de furnizori direct clientilor la data exigibilitatii taxei;*

b) *sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotarâre judecatoreasca definitiva si irevocabila, penalizarile si orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, daca sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezinta contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate; (...).*"

Normele metodologice:

"19(1). In sensul art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile si alte **reduceri de pret** nu se cuprind in baza de impozitare a taxei **daca sunt acordate de furnizor/prestator direct in beneficiul clientului la momentul livrării/prestării si nu constituie, in fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrării**. De exemplu, un furnizor livreaza bunuri si, potrivit intelegerii dintre parti, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri sau reparatii ale bunurilor livrate in conditiile in care aceste operatiuni sunt realizate de catre client. Furnizorul nu va putea considera ca sumele necesare acoperirii acestor cheltuieli sunt considerate reduceri de pret, acestea fiind in fapt remunerarea unui serviciu prestat de catre client in contul sau."

Codul fiscal:

"Art. 138 - Baza de impozitare se reduce in urmatoarele situatii:

a) *daca a fost emisa o factura si, ulterior, operatiunea este anulata total sau partial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;*

b) *în cazul refuzurilor totale sau partiale privind cantitatea, calitatea ori preturile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în conditiile anularii totale ori partiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauza, declarata printr-o hotarâre judecatoreasca definitiva si irevocabila, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care exista un acord scris între parti;*

c) *în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele si celelalte reduceri de pret prevazute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate dupa livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.*

d) *în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisa începând cu data pronuntării hotarârii judecatoresti de închidere a procedurii prevazute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolventei, hotarâre ramasa definitiva si irevocabila;*

e) *în cazul în care cumparatorii returneaza ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circula prin facturare."*

Normele metodologice:

“20(1). In situatiile prevazute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri si/sau prestatorii de servicii isi ajusteaza baza impozabila a taxei dupa efectuarea livrarii/prestarii sau dupa facturarea livrarii/prestarii, chiar daca livrarea/prestarea nu a fost efectuata, dar evenimentele prevazute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturarii si inregistrarii taxei in evidentele persoanei impozabile. In acest scop furnizorii/prestatorii trebuie sa emita facturi cu valorile inscrite cu semnul minus cand baza de impozitare se reduce sau, dupa caz, fara semnul minus, daca baza de impozitare se majoreaza, care vor fi transmise si beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplica si pentru livrari intracomunitare.

(2) Beneficiarii au obligatia sa ajusteze dreptul de deducere exercitat initial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) si art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operatiunile prevazute la art. 138 lit. a)-c) si e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplica si pentru achizitiile intracomunitare.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, in cazul livrarilor de bunuri/prestarilor de servicii, baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din contrapartida ce urmeaza a fi obtinuta de furnizor/prestator din partea beneficiarului, fiind precizate in mod expres situatiile in care baza de impozitare se reduce.

Totodata, in baza impozabila a operatiunilor supuse TVA nu se includ reducerile de pret acordate clientilor, atat cele acordate la momentul exigibilitatii taxei, cat si cele acordate ulterior acestui moment, cu conditia ca acestea sa nu reprezinte contrapartida remunerarii unui serviciu sau unei livrari efectuata de clienti in contul furnizorilor/prestatorilor ce au acordat reducerile respective.

Totodata, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla facturare de catre persoana impozabila a unor lucrari/servicii, in baza contractelor incheiate nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestora in scop economic.**

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL a ajustat in mod nejustificat baza de impozitare a TVA din facturile emise catre SC AC SRL, reprezentand contravaloarea lucrarilor executate in perioada iulie 2008 - octombrie 2009, in baza contractelor de subantrepriza incheiate cu beneficiarul, cu cota AG 10% si discount 5%, pe motiv ca nu sunt indeplinite conditiile legale privind reducerea bazei de impozitare, acestea reprezentand, in fapt, contravaloarea unor servicii prestate, in sensul pct.19 din Normele metodologice.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. Cu privire la TVA de plata in suma de y11 lei

A. SC X SRL (fosta SC AX SRL) a realizat, atat in calitate de constructor, cat si de subantreprenor, lucrari de constructii pentru realizarea diferitelor obiective.

In perioada 2008-2011, SC X SRL (fosta SC AX SRL) a incheiat, in calitate de subantreprenor, cu SC A C SRL, in calitate de antreprenor, contracte de subantrepriza, privind executarea diverselor lucrari de constructii, cum ar fi:

- Lucrari de terasamente la obiectivul "SCM";
- Lucrari de drum si canalizare la obiectivul "DR Park";
- Lucrari de drumuri de acces trafic greu si platforme la obiectivul "Complex RPD";
- Lucrari de drumuri si parcare la obiectivul "UP Bucuresti";
- Terasamente, platforme si fundatii la obiectivul "Depozit de produse alimentare in comuna J, jud. Giurgiu;
- Terasamente si canalizare la CLP.

La dosarul cauzei au fost depuse contractele: nr.x/02.06.2008 privind realizarea obiectivului <<SCM>>; nr.x/02.06.2008 privind realizarea obiectivului <<O Chiajna>>; nr.x/17.02.2009 privind realizarea obiectivului <<DPIndustrial>> din comuna C, jud. Arges; nr. x/07.04.2009 privind realizarea obiectivului <<Complex RPD>>, insotite de anexe cuprinzand denumirea lucrarilor, cantitatile de materiale, preturile unitare si valoarea lucrarilor exprimata in euro.

La capitolul IV "Valoarea lucrarilor" din contractele incheiate se stipuleaza: "*Pentru lucrarile ce fac obiectul prezentului contract, subantreprenorul datoreaza antreprenorului o cota de AG in proportie de 10% din valoarea lucrarilor. Cota de AG se va retine din fiecare factura emisa de catre Subantreprenor.*"

In baza contractelor incheiate, in perioada iulie 2008 - octombrie 2009 au fost emise facturi fiscale pentru care baza de impozitare a TVA a fost diminuata cu cota procentuala de 10%, in cuantum de y11+1 lei, ceea ce a condus la reducerea corespunzatoare a TVA colectata, cu suma de y11 lei.

B. Urmare explicatiilor solicitate in timpul inspectiei fiscale cu privire la justificarea cotei AG in procent de 10% din valoarea lucrarilor inscrisa cu semnul minus in facturile emise catre SC AC SRL, prin nota explicativa din data de 19.06.2012, societatea precizeaza: "*Cota de AG reprezinta o reducere comerciala acordata de subantreprenor antreprenorului general avand in vedere ca preturile la care s-au decontat lucrarile efectuate sunt aceleasi pe care antreprenorul general le-a contractat cu beneficiarul investitiei. Aceasta reducere comerciala este destinata acoperirii costurilor antreprenorului general ocazionate de intocmirea documentatiei pentru obtinerea contractului cu beneficiarul; incheierea contractului, coordonarea si supravegherea lucrarilor executate; intocmirea situatiilor de lucrari de catre persoane specializate; asigurarea logisticii tehnice si mecanice necesare executarii lucrarilor.*"

Cota de AG este prevazuta in contractele de subantrepriza incheiate intre cele doua societati pentru acoperirea costurilor (necuantificabile) enumerate (...)."

Fata de explicatiile societatii din nota explicativa, prin raportul de inspectie fiscala s-a stabilit ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute de art.137 alin.3 lit.a, art.138 din Codul fiscal si pct.19 din Normele metodologice de aplicare, potrivit carora reducerea comerciala nu poate constitui remunerarea unui serviciu sau a unei livrari, intrucat aceasta reducere este destinata in fapt acoperirii costurilor efectuate de antreprenor cu anumite operatiuni si au considerat ca baza de impozitare a TVA a fost ajustata nejustificat.

2. Cu privire la TVA in suma de y12 lei

Din verificarea efectuata s-a constatat ca pentru lucrarile executate in subantrepriza de catre SC X SRL pentru SC AC SRL la obiectivul "Complex RPD", baza de impozitare a facturii nr.x/28.0.52009 in valoare totala de lei a fost diminuata in mod nejustificat cu suma de y12+1

lei, respectiv TVA colectata a fost redusa cu suma de y12 lei, cu mentiunea “se scade discount 5% “.

Astfel, la intocmirea decontului privind activitatile executate si a facturii s-a aplicat un discount de 5%, desi valoarea lucrarilor executate in suma de y lei a fost diminuata initial cu un discount de 1,88%, in contractul de subantrepriza nr.x/07.04.2009 incheiat nefiind prevazute conditiile de acordare a unui discount.

Prin nota explicativa din data de 19.06.2012, societatea precizeaza: “*Discountul prevazut in situatia de lucrari care a stat la baza intocmirii facturii mentionate a fost acordat o singura data datorita faptului ca in acea perioada subantreprenorul a generat o serie de dificultati in derularea normala a contractului incheiat de antreprenorul general cu beneficiarul.*”

Fata de documentele si de explicatiile prezentate de contestatara, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca SC X SRL nu poate sustine cu documente justificative argumentele din nota explicativa referitoare la reducerea bazei de impozitare a TVA din facturile emise catre beneficiar, in conformitate cu art.137 si art.138 din Codul fiscal, astfel incat au reintregit baza impozabila a TVA cu sumele acordate ca reduceri.

Referitor la argumentele invocate de SC X SRL in sustinerea contestatiei raportat la aspectele anterior prezentate se retin urmatoarele:

Simpla contractare a unor lucrari si invocarea clauzelor contractuale in care se prevede diminuarea valorii lucrarilor contractate ce se executa in regim de subantrepriza cu cota convenita intre parti nu poate fi retinuta ca argument ajustarea bazei de impozitare a TVA aferenta lucrarilor facturate, cata vreme societatea nu dovedeste printr-un probatoriu adecvat, cerut expres de legea fiscala, ca aceasta operatiune a fost efectuata potrivit dispozitiilor legale.

Ca atare, **nu orice decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal**, asa cum pretinde in esenta contestatoarea, stiut fiind faptul ca fiscalitatea are (mai ales) si alte ratiuni decat cele ce corespund activitatii economice reale.

Prin urmare, SC X SRL, in calitate de subantreprenor, avea obligatia determinarii valorii totale a lucrarilor executate in subantrepriza, pe baza situatiilor de lucrari emise si acceptate de beneficiar, in conformitate cu prevederile art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, ca reprezentand tot ceea ce constituie contrapartida ce urmeaza a fi obtinuta din partea beneficiarului.

In speta devin incidente dispozitiile art. 130 din Codul fiscal, potrivit carora: “*În cazul unei operatiuni care implica o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii, fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii cu plata.*”

Prin urmare, schimbul de servicii reprezinta o operatiune impozabila efectuata de catre o persoana impozabila, in care conditia existentei contraprestatiei este indeplinita prin natura operatiunii.

Or, potrivit afirmatiilor contestatarei, cota de AG 10% prevazuta in contractele de subantrepriza si inscrisa cu semnul minus in facturile emise catre beneficiar a fost destinata acoperirii costurilor antreprenorului general, iar discountul de 5% din situatia de lucrari care a stat la baza emiterii facturii nr. x/28.05.2008 a fost acordat pentru a compensa dificultatile generate antreprenorului in derularea normala a contractului de subantrepriza nr. x/07.04.2009, invocandu-si propria culpa.

Se retin afirmatiile contradictorii ale societatii, care pe de-o parte invoca faptul ca sumele cu care a fost diminuata baza de impozitare reprezinta reduceri comerciale care au fost prevazute in contractele incheiate in conditiile art.137 alin.1 lit.a din Codul fiscal si nu a vreunei lucrari sau

prestatiile pe care trebuie sa o primeasca de la clientul sau, iar pe de alta parte, din afirmatiile prezentate in nota explicativa rezulta ca acestea reprezinta contravaloarea costurilor efectuate de antreprenorul general *cu intocmirea contractelor, coordonarea si supravegherea lucrarilor executate, intocmirea situatiilor de lucrari, avand caracterul unor servicii prestate, precum si a unor dificultati generate de derularea unui contract, invocandu-si propria culpa.*

Or, tocmai in acest sens, prin precizarea facuta la pct.19 din Normele metodologice de aplicare a art. 137 din Codul fiscal, legiuitorul a intarit faptul ca furnizorul nu va putea considera sumele necesare acoperirii unor costuri realizate de catre client, potrivit intelegerii dintre parti, ca reprezentand reduceri de pret, **acestea fiind in fapt remunerarea unui serviciu prestat de catre client in contul sau.**

Prin urmare, in contextul in care diminuarea bazei de impozitare a taxei cu reducerile de pret acordate de furnizor/prestator direct in beneficiul clientului la momentul livrarii/prestarii *este conditionata de faptul ca acestea nu trebuie sa constituie, in fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrari*, asa cum stipuleaza in mod expres normele legale mai sus citate, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite ca, potrivit reglementarilor art. 11 alin.(1) din Codul fiscal sa reincadreze tranzactiile realizate de SC X SRL ca tranzactii impozabile, cata vreme aceasta conditie nu este indeplinita.

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

In speta sunt incidente si prevederile art.64, art.94 si art.105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, care precizeaza:

Codul de procedura fiscala:

“Art.64 - Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

“Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”.

“Art.94 - (1) Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei** sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea îndeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...).**

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

b) **verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;**

(...)

e) *stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul începerii inspectiei fiscale.*”

“*Art.105 - (1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*”

Norme metodologice:

“102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.”

Prin urmare, inspectia fiscala are obligatia verificarii realitatii declaratiilor fiscale ale contribuabililor, a documentelor inscrise in evidenta primara si care au stat la baza intocmirii declaratiilor fiscale, a examinarii tuturor documentelor justificative si a evidentelor financiar-contabile si fiscale si a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, iar contribuabilii de a-si dovedi actele si faptele care au stat la baza acestor declaratii.

Se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat corect prin stabilirea suplimentara a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise in perioada 2008-2009, pentru care societatea nu a demonstrat nici cu ocazia efectuarii controlului, nici cu ocazia depunerii contestatiei, ca sumele facturate reprezinta reduceri de pret ce nu se cuprind in baza de impozitare, asa cum prevede art. 137 din Codul fiscal si pct.19 din Normele metodologice de aplicare, desi potrivit art.206 si art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Mai mult, potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"*Art. 156. - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:*

(...) c) *sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare* în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunitati.(...)."

Prin urmare, **contrar sustinerilor contestatarei**, simpla existenta a unor contracte incheiate intre parti in temeiul Codului civil, in care se prevede acordarea unei reduceri din valoarea lucrarilor si care se va retine din facturile emise nu poate justifica reducerea bazei de impozitare din facturile intocmite pentru beneficiar, atata vreme cat aceasta a fost justificata cu simple afirmatii privind acoperirea costurilor antreprenorului si cu dificultatile create in derularea unui contract.

Tinand seama de aspectele prezentate, avand in vedere si prevederile art.213 - “(1) *În 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 în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei, cu consecinta stabilirii TVA stabilita suplimentar de plata si ramasa de plata in suma de t lei, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x/12.07.2012.*

3.2. Referitor la accesorii accesoriile aferente TVA in suma de y2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza aceste accesorii, in conditiile in care in sarcina acesteia a fost stabilita o diferenta de TVA de plata pentru care s-a dispus respingerea contestatiei

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x/12.07.2012 i s-au comunicat societatii accesorii in suma de y2 lei, reprezentand majorari/dobanzi de întârziere in suma de y21 lei, calculate pentru perioada 25.10.2008-09.07.2012 si penalitati de intarziere in suma de y22 lei calculate pentru perioada 01.07.2010-09.07.2012 aferente TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei.

Prin contestatia formulata, SC X SRL nu aduce niciun argument in ceea ce priveste accesoriile aferente TVA, contestate.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriiilor, potrivit art.119 si art.120 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 majorari de întârziere.”

“Art. 120 - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna 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 întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Potrivit potrivit art.119, art.120 si art. 120¹ din Codul de procedura fiscala , modificata prin OUG nr. 39/2010:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobnâzi si penalitati de întârziere.

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

“Art. 120 - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobnâzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale

“**Art. 120¹** - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.“

Conform prevederilor legale mai sus prezentate, calcularea dobânzilor și penalităților de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalem*.

Intrucât în sarcina contestatarii a fost stabilită o diferență de TVA pentru care contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, urmează a se respinge contestația și pentru majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere în suma totală de y2 lei aferente TVA stabilită suplimentar de plată în suma de y1 lei, în conformitate cu cele reținute la pct. 3.1. din prezenta decizie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principalem*."

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 11, art. 137, art. 138 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 19 și pct. 20 Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, art. 64, art. 65, art. 94, art. 105, art. 119, art. 120, art. 120¹ și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 102.1 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1050/2004:

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-B x/12.07.2012 emisă de Activitatea de inspectie fiscală din cadrul DGFPMB pentru TVA în suma de y1 lei și pentru accesorii aferente TVA în suma de y2 lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la data comunicării, la Curtea de Apel București.

