

Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș

Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 307/.....2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **S.C. ... S.R.L.**, prin contestația înregistrată sub nr. .../ 27.05.2010, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../16.04.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../16.04.2010, comunicate petentei la data de 28.04.2010, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

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

Suma contestată este de lei, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere pentru neplata la termen a impozitului pe profit.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../ 27.05.2010, completată prin adresa înregistrată sub nr. .../26.07.2010, petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr.16.04.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele:

- în baza contractului de prestări servicii de publicitate nr. .../01.04.2007, încheiat de S.C. ... S.R.L. cu S.C. S.R.L., executantul (S.C.S.R.L.) prestează în folosul beneficiarului activități de promovare a produselor, activități de reclamă și publicitate, realizarea materialelor și documentațiilor în vederea promovării produselor, organizarea de expoziții și campanii de promovare, închirieri de spații publicitare;

- având în vedere specificul activităților societății și mediul economic și concurențial în domeniu, este indiscutabilă necesitatea unor servicii de reclamă, publicitate și promovare a produselor comercializate de S.C. S.R.L.;
- facturile emise de către S.C. S.R.L., în calitate de executant, sunt însoțite de rapoarte de prestări servicii publicitare și de diverse alte materiale, care justifică necesitatea acestor servicii.

B) Urmare a verificării efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală la **S.C. S.R.L. din Tg. Mureș**, ce a avut ca obiect reverificarea dispusă prin Decizia nr. .../17.02.2010 a A.N.A.F. – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin care a fost soluționată contestația unității privind suma totală de lei, reprezentând impozit pe profit și accesorii, T.V.A. și accesorii, impozit pe salarii și contribuții aferente salariilor și accesorii ale acestor obligații, stabilite în sarcina unității prin Decizia de impunere nr. .../24.04.2009, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr..../16.04.2010 și Decizia de impunere nr..../16.04.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, în care sunt redate următoarele constatări:

Potrivit contractelor încheiate de S.C. ... S.R.L. – în calitate de comunicant de know-how, cu S.C. S.R.L. – în calitate de beneficiar, societatea verificată avea obligația să refactureze către S.C., cu TVA în cuantum delei.

La control s-a constatat că unitatea a omis să refactureze serviciile în cauză, în suma de mai sus, încălcând astfel prevederile art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 156 alin. (1) din același act normativ.

În consecință, cu ocazia reverificării s-a stabilit în sarcina S.C. ... S.R.L. o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de lei.

În actul de control se menționează că impozitul pe profit a fost verificat până în data de 31.12.2007. █

Întrucât societatea a înregistrat în perioada verificării TVA de plată, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și pentru refacturarea cu întârziere a altor cheltuieli convenite S.C. S.R.L., în baza prevederilor art. 115, art. 116 (în vigoare în perioada 2005 – 2006), respectiv art. 119 și art. 120 (în vigoare de la 01.01.2007) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 784/2005 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale, au fost calculate în sarcina unității majorări de întârziere în sumă delei și penalități de lei.

De asemenea, întrucât în urma soluționării contestației formulate inițial de unitate, prin Decizia nr./17.02.2010 a A.N.A.F. – Direcția

Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a pronunțat soluția de respingere pentru TVA în sumă de lei, aceasta rămânând ca datorată de către S.C. S.R.L. și având în vedere cele dispuse prin decizia mai sus menționată, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a TVA în suma de mai sus, rezultând cu acest titlu o obligație de plată în sumă de lei (..... lei reprezentând totalul majorărilor de întârziere, recalculate cu ocazia reverificării, datorate pentru neplata la termen a TVA – lei reprezentând majorări de întârziere datorate pentru neplata la termen a TVA în sumă delei).

Totodată, ținând cont de faptul că, în urma soluționării contestației formulate inițial de unitate, prin Decizia nr./17.02.2010 a A.N.A.F. – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a pronunțat soluția de respingere pentru impozitul pe profit în sumă de lei, acesta rămânând ca datorat de către S.C. .. S.R.L. și având în vedere cele dispuse prin decizia mai sus menționată, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a impozitului pe profit în suma de mai sus, rezultând cu acest titlu o obligație de plată în sumă de lei (..... lei reprezentând totalul majorărilor de întârziere, recalculate cu ocazia reverificării, datorate pentru neplata la termen a impozitului pe profit – lei reprezentând majorări de întârziere datorate pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar ca urmare a refacturării cu întârziere a unor prestări de servicii).

Modul de calcul al accesoriilor datorate pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată, respectiv a impozitului pe profit, este prezentat în Anexele nr. 5, 5a, 5b și 5 c, respectiv în Anexele nr. 3A, 3b, 3c, 3d, 3e și 3f la raportul de inspecție fiscală.

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

Urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. S.R.L., care a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat al statului, prin Decizia de impunere nr./24.04.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr./23.04.2009, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii – Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei suma totală de lei, compusă din:

- lei, impozit pe profit;
- lei, accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar;
- lei, taxă pe valoarea adăugată;

- lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei, impozit pe salarii și contribuții aferente salariilor și accesorii ale acestor obligații.

S.C. S.R.L. a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr./24.04.2009, aceasta fiind soluționată prin Decizia nr. /17.02.2010 a A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin care s-au dispus următoarele:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de societate pentru suma totală de lei, reprezentând:

- lei, impozit pe profit suplimentar;
- lei, accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar;
- lei, taxă pe valoarea adăugată;
- lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei, impozit pe salarii și contribuții aferente salariilor și accesorii ale acestor obligații.

2. Desființarea Deciziei de impunere nr./24.04.2009 pentru suma totală de lei, reprezentând:

- lei, impozit pe profit;
- lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .. lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei, taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei, penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

având în vedere faptul că la soluționarea contestației anterior menționate nu a fost posibilă defalcarea accesoriilor aferente debitelor stabilite suplimentar, menționate mai sus.

În urma reverificării dispuse prin Decizia nr. .../17.02.2010 a M.F.P. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, organele de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr./16.04.2010 și Decizia de impunere nr. .../16.04.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, în cuprinsul cărora au redat faptul că, deși prevăzută în contractele încheiate cu S.C. S.R.L., societatea verificată a omis să refactureze către S.C. S.R.L. suma de ... lei, cu TVA în cuantum de ... lei, aferentă anului 2008.

În fapt, în baza contractelor de colaborare comercială și know-how nr. .../28.02.2005 și nr./01.08.2006, încheiate între S.C. S.R.L. – în calitate de colaborator și comunicant de know-how, pe de o parte, și S.C. ... Internațional S.R.L. – în calitate de beneficiar, pe de altă parte, societatea verificată a refacturat către S.C. S.R.L. cota-parte din cheltuieli care revenea beneficiarului, în sumă de lei, taxa pe valoarea adăugată aferentă fiind în sumă de ... lei, omițând însă refacturarea unor servicii de consultanță aferente anului 2008, în sumă de ... lei, cu TVA în cuantum de ... lei.

În drept, la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2007, se prevede: **“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile;”.

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate, orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri sau servicii, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Astfel, legiuitorul condiționează dreptul de deducere a TVA de utilizarea serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile care a achiziționat serviciile în cauză.

În conformitate cu prevederile art. 129 alin. (2) din actul normativ citat anterior, **“(2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme.”.**

La pct. 6 alin. (2) și pct.7 alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se precizează: **“(2) În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, comitent, procedând astfel:**

a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și

b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.; [...]

7. (1) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (2) - (4) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.”

Din cuprinsul dispozițiilor legale anterior citate rezultă faptul că, în drept, comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine – din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată – un cumpărător revânzător dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

În ceea ce privește momentul exigibilității TVA, la art. 134¹ alin. (1) și alin. (4) din Codul fiscal, în vigoare la 01.01.2007, se precizează: **„(1)**

Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. [...]

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”

La art. 155 alin. (1) din același act normativ se precizează: **“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”**

În soluționarea contestației se reține că obiectul Contractului de colaborare comercială și know-how nr. .../01.08.2006, încheiat între S.C. ... S.R.L., în calitate de comunicant de know-how și S.C. ... S.R.L., în calitate de beneficiar, astfel cum este definit la art. 1, 2 și 3 este următorul: derularea activității prevăzute în contractul de asociere în participațiune nr.../17.12.2004 prin S.C.S.R.L., având în vedere cerințele producătorilor și distribuitorilor auto S.C. S.A. și S.C. S.R.L., care nu permit comercializarea sub aceeași societate a două mărci diferite de autoturisme; prestări de servicii constând din darea în folosință a unui spațiu de 155 mp pentru vânzarea de mașini, **asistență de prezentare și consultanță de specialitate pentru vânzarea de mașini, refacturare servicii de marketing și publicitate**; refacturarea de consultanță economică și juridică. Contractul anterior menționat a fost încheiat pentru perioada 01.08.2006 – 31.12.2008.

În vederea îndeplinirii obligațiilor asumate prin contractul anterior menționat, S.C. ... S.R.L. - în calitate de beneficiar de această dată, încheie contractul de prestări servicii publicitate nr. .../01.04.2007 cu S.C.S.R.L. - în calitate de executant, având ca obiect activități legate de promovarea produselor beneficiarului, activități de reclamă și publicitate, realizarea materialelor și documentațiilor în vederea promovării produselor beneficiarului, organizarea de expoziții și campanii de promovare și închirieri de spații publicitare. Prin Actul adițional la contractul nr. .../01.04.2007 (a cărui durată de realizare era de 1 an), contractul inițial își prelungește valabilitatea pe durata nedeterminată, începând cu data de 01.04.2008.

Având în vedere conținutul celor două contracte anterior menționate, rezultă că, în fapt, S.C. ... S.R.L. a acționat ca un intermediar de servicii între S.C. S.R.L., în calitate de executant, și S.C. S.R.L., în calitate de beneficiar final.

În consecință, în temeiul prevederilor legale anterior citate și având în vedere prevederile contractului de colaborare comercială și know-

how anterior menționat, încheiat între S.C. S.R.L., în calitate de comunicant de know-how, și S.C. S.R.L., în calitate de beneficiar, S.C.S.R.L. avea obligația să refactureze către S.C. S.R.L. servicii de consultanță aferente anului 2008, în sumă de lei, cu TVA în cuantum de lei, serviciile în cauză fiind prestate de S.C. S.R.L. în beneficiul S.C. S.R.L., prin intermediul S.C. S.R.L.

Ca urmare, se respinge susținerea petentei potrivit căreia în baza contractului de prestări servicii de publicitate nr./01.04.2007, încheiat de către aceasta cu S.C. S.R.L., executantul (S.C. S.R.L.) prestează în folosul beneficiarului activități de promovare a produselor, activități de reclamă și publicitate, întrucât serviciile în cauză au fost prestate în beneficiul S.C. Internațional S.R.L., iar nu în beneficiul S.C. S.R.L.

În contextul considerentelor anterior prezentate, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. S.R.L. o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de lei.

Având în vedere cele anterior precizate, precum și faptul că, în susținerea cauzei, petenta nu prezintă documente justificative sau alte argumente prin care să combată cele constatate, se reține că, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. S.R.L. taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de lei, motiv pentru care urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește accesoriile datorate de unitate pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, în cuantum total de lei (majorări de întârziere în sumă delei și penalități de întârziere de lei), se reține că acestea nu sunt contestate de către unitate.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei (..... lei reprezentând totalul majorărilor de întârziere, recalulate cu ocazia reverificării, datorate pentru neplata la termen a TVA –lei reprezentând majorări de întârziere datorate pentru neplata la termen a TVA în sumă delei), se reține că acestea sunt aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, pentru care prin Decizia nr./17.02.2010 a M.F.P. – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a pronunțat soluția de respingere a contestației. Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. este reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

În consecință, contestația unității urmează a fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei (.... lei reprezentând totalul majorărilor de întârziere, recalulate cu ocazia reverificării, datorate pentru neplata la termen a impozitului pe profit – lei reprezentând majorări de întârziere datorate pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar ca urmare a refacturării cu întârziere a unor prestări de servicii), se reține că acestea sunt aferente impozitului pe profit în sumă de lei, pentru care prin Decizia nr./17.02.2010 a M.F.P. – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a pronunțat soluția de respingere a contestației. Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. este reținut ca datorat impozitul pe profit în sumă de ...lei conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de ... lei.

În consecință, contestația unității urmează a fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de lei, aferente impozitului pe profit.

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

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. S.R.L din Tg.Mureș.**

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

DIRECTOR EXECUTIV,