

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr. 118 din 23 iulie 2009
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. “...” S.R.L.
din municipiul ..., județul Prahova

Biroul Soluționare Contestații din cadrul **Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova** a fost sesizat de **Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova**, prin adresa **nr. ... din ... iunie 2009** – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub **nr. .../... iunie 2009**, în legătură cu contestația **Societății Comerciale “...” S.R.L. din municipiul ..., județul Prahova**, formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... din ... aprilie 2009**, act administrativ fiscal emis de A.F.P.C.M. Prahova – A.I.F., precum și împotriva **Raportului de Inspecție Fiscală** încheiat la data de **... aprilie 2009** de consilieri din cadrul A.F.P.C.M. Prahova, **comunicate societății comerciale** la data de **... mai 2009**.

În conformitate cu prevederile **art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, **A.I.F. Prahova** a transmis **Dosarul contestației** către **D.G.F.P. Prahova - Biroul soluționare contestații**.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor **art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală - republicată** (republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 513/31 iulie 2007), cu modificările și completările ulterioare, respectiv **transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat**, înregistrată la A.F.P.C.M. Prahova sub nr. **.../... iunie 2009**, iar la A.I.F. Prahova sub **nr. .../... iunie 2009**, precum și **încadrarea în cuantumul de până la 1.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei**, procedează în continuare la **analiza pe fond a contestației**.

Societatea Comercială “...” S.R.L. are **domiciliul fiscal** în **municipiul ..., B-dul ..., Nr. ..., județul Prahova**, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. **J29/.../...** și are codul unic de înregistrare fiscală **...** cu atribut fiscal **RO**.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **... lei – din care:**

- **impozit pe profit stabilit suplimentar** **... lei;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar** .. **... lei;**
- **taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar** **... lei;**
- **majorări de întârziere aferente TVA** **... lei.**

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – Sustinerile contestatoarei sunt următoarele (citată):

"[...] Subscrisa SC ... SRL, [...], reprezentată de ..., în calitate de administrator, formulez prezenta:

CONTESTAȚIE

Împotriva sumelor stabilite în Decizia de impunere nr.../...04.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Ploiești—Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr.../...04.2009.

[...].

Motivul de drept:

În drept considerăm ca netemeinic și nelegal modul de calcul și obligațiile de plată a **unei părți** din sumele suplimentare mai sus menționate din următoarele motive:

1.) Referitor la suma de ... lei cheltuieli cu amenzi, dobânzi, majorări de întârziere și penalități înregistrate în contul contabil 6581 în anul 2006 prin interpretarea art.21, alin.4 din Legea nr.571 privind Codul fiscal.

Din suma de ... lei înregistrată în contul contabil 6581, organul fiscal are dreptate doar pentru suma de ... lei ce reprezintă cheltuieli cu majorări de întârziere nedeductibile fiscal.

Diferența, respectiv suma de ... lei reprezintă dobânzi și penalități de întârziere, comerciale pentru plăți în avans, datorate și plătite de către SC ... SRL în calitate de prestator către Consiliul local municipal ... – în calitate de client comercial, derivând din **contracte economice**.

Aceste dobânzi și penalități, au fost calculate de Curtea de conturi, în conformitate cu dispozițiile art.50, alin (10) din OUG nr.45/2003, pentru plăți în avans aferente lucrărilor neexecutate, până la finele anului bugetar 2005.

Însuși Curtea de conturi menționează că sunt aferente unor plăți în avans pentru **lucrări neexecutate** în 2005 (dar executate ulterior), recunoscând **caracterul lor comercial de lucrări**.

[...].

Temeiul legal :

Art.21, alin (1) din Codul fiscal "[...]".

Pct.23 din Normele de aplicare a Codului fiscal coroborat cu art.21, alin (1) din Codul fiscal, [...].

[...] 2.) Referitor la diferențele suplimentare de impozit pe profit prin luarea în considerare ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu amortizarea autoturismelor astfel:

–anul 2006 cheltuieli cu amortizarea ... lei;

–anul 2007 cheltuieli cu amortizarea de ... lei;

–anul 2008 cheltuieli cu amortizarea de ... lei;

Cheltuielile cu amortizarea mijloacelor de transport mai sus menționate **reprezintă cheltuieli deductibile fiscal**, deoarece :

–societatea deținea în patrimoniu la finele anului 2006, 2007 respectiv 2008 numărul de autoturisme menționate în raport ;

–în fiecare an un număr de ... autoturisme au fost folosite de angajații cu funcții de conducere și administrare, care erau în număr de ...;

–conform formular 40 din situațiile financiare anuale, societatea avea un număr mediu de salariați astfel :

–2006=...

–2007=...

–2008=...

–acești salariați au avut la dispoziție ... autoturisme în 2006, ... autoturisme în 2007 respectiv ... autoturisme în 2008 pentru a fi transportați de la domiciliul acestora la și de la sediul societății, de la sediul societății la și de la locul de desfășurarea a activității, pentru livrarea la locul de desfășurare a activității a unor bunuri, pentru achiziționarea unor bunuri pentru societate cât și pentru efectuarea anumitor prestări servicii în interesul societății și în scop administrativ (pentru deplasarea la bănci, la organele fiscale etc.).

Temeiul legal :

Autoturismele în cauză, respectiv cheltuielile cu amortizarea aferentă, îndeplinesc condițiile prevăzute de Legea nr.571 privind Codul fiscal, respectiv :

–art.24, alin.1 « [...] »

–art.24, alin.2 « [...] »

Organul fiscal a făcut o încadrare incorectă a cheltuielilor cu amortizarea ca fiind aplicabil art.21, alin.3, lit.n din Legea nr.571 [...]care se referă la « cheltuieli de funcționare, întreținere și reparații » care sunt diferite de cheltuielile cu amortizarea, cărora le este aplicabil art.24 mai sus enunțat.

[...] Codul fiscal nu condiționează cheltuielile cu amortizarea din punct de vedere al numărului de autoturisme, de marca acestora sau gradul lor de încărcare sau utilizare, condițiile pentru deductibilitate sunt doar cele prevăzute la art.24, pe care societatea le îndeplinește.

[...].

3.) Referitor la suma de ... lei cheltuieli cu chirie autoturism ... evidențiate în contul contabil 612, pentru care nu a fost acordat **dreptul de deducere** pe considerentul că societatea deținea în patrimoniu autoturisme, organul fiscal a făcut o interpretare proprie, întrucât nu există o prevedere legală care să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor cu închirierea de existența sau inexistența altor autoturisme.

[...] Ținând cont de acest fapt, implicit și TVA-ul în sumă de ... lei a fost considerat pe nedrept de organul fiscal ca TVA nedeductibil, pe același considerent al deținerii altor mijloace de transport.

Temeiul legal :

OMFP nr.1752/2005 privind înregistrarea cheltuielilor cu chiria și pct.23, lit.f din Normele la Codul fiscal completate prin HG nr.1579/2007 [...].

4.) Referitor la prestarea de servicii (asistență tehnică) efectuată în perioada 01.07.2008–31.01.2009 către firma SRL Italia organul fiscal a considerat locul prestării « locul unde sunt situate bunurile imobile pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile », încadrând în mod greșit această operațiune la art.133 alin2 lit a din Legea nr.571 privind Codul fiscal.

În consecință, « prestările de servicii menționate mai sus, au fost considerate de inspecția fiscală ca fiind operațiuni taxabile și ca urmare pentru suma de .. lei a fost stabilită **TVA suplimentar** în valoare de ... lei. »

[...] Organul fiscal a interpretat eronat încadrarea locului prestării serviciilor la art.133, alin.2, lit.a ca fiind în România, care presupune că locul prestării serviciilor este locul prestatorului.

Studiind cu atenție Normele metodologice ale Codului fiscal, pct.13,alin.4, unde se enumeră clar serviciile legate de bunuri imobile, **constatăm că nu se regăsesc serviciile de asistență și consultanță prestate de societate**, [...].

[...] Organul fiscal nu a analizat corect înscrisurile de pe facturi, pe care scria "**cval...asistență tehnică pentru cuptoarele din instalațiaMontare și punere în funcțiune a instalației de ardere și automatizare pentru cuptoarele din instalația ...**" interpretând greșit că societatea noastră a făcut montarea și punerea în funcțiune.

[...] Serviciile prestate de societatea noastră au fost de natură intelectuală sau științifică și se regăsesc foarte clar la pct.133, alin.23, lit.g/pct.5 "[...]", pentru care locul prestării este considerat **locul unde clientul este stabilit, respectiv în Italia**.

[...] În acest caz, locul prestării fiind în Italia, operațiunea în cauză este neimpozabilă și societatea nu datorează TVA.

Temeiul legal :

Art.133, alin.2, "[...]"

Față de argumentele și considerentele prezentate mai sus, apreciind că nevinovăția noastră este un element al stării de fapt și de drept, solicităm:

– **anularea DECIZIEI** de impunere nr.../...04.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Ploiești– Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. .../...04.2009 privind doar obligațiile de plată suplimentare reprezentând impozit pe profit și majorări de întârziere aferente cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei (...+...+... lei) și TVA în sumă de ... lei (...+... lei) cu accesorii aferente stabilite prin aceasta;

– **anularea Dispoziției de măsuri nr.../...04.2009** privind diminuarea pierderii fiscale calculate de unitate de ... lei cu suma totală de ... lei. [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr. ... din ... aprilie 2009, respectiv din anexa la aceasta - Raportul de inspecție fiscală din ... aprilie 2009, rezultă următoarele:

* – **Inspekția fiscală generală din aprilie 2009** a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul și evidențiere a impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat aferente perioadei **01 ianuarie 2006 – 28 februarie 2009** la S.C. "... S.R.L. ..., printre care și cele reprezentate de **impozitul pe profit** și **taxa pe valoarea adăugată**.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit **Raportul de inspecție fiscală parțială din data de ... aprilie 2009** care a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere nr. ... din ... aprilie 2009**.

În acest **Raport**, la **Capitolul III – Constatări fiscale** – **s-a consemnat (citat)**:

"[...] **1. Impozitul pe profit**

Verificarea s-a efectuat în baza Legii nr. 571/2003 [...] și ale H.G. nr 44/2004 [...] și a cuprins perioada 01.01.2006 – 31.12.2008.

[...] În perioada verificată societatea a efectuat lucrări de instalații ... și vânzări de mărfuri (...) pentru persoane juridice.

Anul 2006

[...] Urmare inspecției fiscale efectuată a fost stabilit un profit impozabil în sumă de ... lei, cu un impozit pe profit datorat în cuantum ... lei, mai mult cu ... lei, față de impozitul evidențiat de societate în sumă de ... lei (anexa nr....).

Diferența suplimentară de impozit pe profit în valoare de ... lei, este consecința fiscală a următoarelor constatări:

→ stabilirea la control de cheltuieli nedeductibile suplimentar în sumă de ... lei, cu un impozit aferent de ... lei, astfel:

- ... lei, reprezintă cheltuieli cu amenzi, dobânzi, majorări de întârziere și penalități datorate către autorități române, înregistrate în contul contabil 6581 «Despăgubiri, amenzi și penalități », nedeductibile, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 [...] și pct.39 din H.G.nr.44/2004 [...].

- ... lei (anexa nr.1.3), reprezintă cheltuieli cu amortizarea pentru mijloacele de transport, care nu se încadrează în limita prevăzută la art.21 alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 [...]. În consecință cheltuielile în sumă de ... lei au fost considerate nedeductibile conform prevederilor art 21 alin.(1) și art.21 alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 [...] și pct.43 lit.a) din H.G.nr.44/2004 [...].

Menționăm faptul că societatea deținea în patrimoniu la finele anului 2006 un număr de ... autoturisme [...]. La stabilirea cheltuielilor nedeductibile cu amortizarea mijloacelor de transport s-a avut în vedere atât structura parcului de autoturisme, cât și numărul cadrelor de conducere existente în societate în anul 2006 ([...]).

Modul de calcul trimestrial al amortizării acestor imobilizări corporale este prezentat detaliat în anexa nr....;

[...].

Anul 2007

[...] La control a fost stabilit un impozit pe profit datorat în cuantum de ... lei, mai mult cu suma de .. lei, față de impozitul evidențiat de societate în sumă de ... lei (anexa nr.1.2).

Diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de ... lei a rezultat din următoarele constatări :
→ majorarea cheltuielilor nedeductibile cu suma totală de ... lei reprezentând:

- cheltuieli cu amortizarea pentru mijloacele de transport în sumă de ... lei (anexa nr....), care nu se încadrează în limita prevăzută la art.21 alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 [...]. Astfel, cheltuielile în sumă de ... lei au fost considerate nedeductibile conform prevederilor art 21 alin.(1) și art.21 alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 [...].

Menționăm faptul că societatea deținea în patrimoniu un număr de ... autoturisme [...]. La stabilirea cheltuielilor nedeductibile cu amortizarea mijloacelor de transport s-a avut în vedere atât structura parcului de autoturisme, cât și numărul cadrelor de conducere existente în societate în anul 2007 ([...]).

Modul de calcul trimestrial al amortizării acestor imobilizări corporale este prezentat detaliat în anexa nr....;

[...].

Anul 2008

[...] Urmare verificării efectuate, a fost stabilită o pierdere fiscală de ... lei prin diminuarea pierderii fiscale calculată de unitate de ... lei, cu suma totală de ... lei, astfel:

- ... lei (anexa nr....), reprezintă cheltuieli cu amortizarea pentru mijloacele de transport, care nu se încadrează în limita prevăzută la art.21 alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 [...]. În consecință cheltuielile în sumă de ... lei au fost considerate nedeductibile conform prevederilor art 21 alin.(1) și art.21 alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 [...] și pct.43 lit.a) din H.G.nr.44/2004 [...].

Menționăm faptul că societatea deținea în patrimoniu la finele anului 2008 un număr de ... autoturisme [...]. La stabilirea cheltuielilor nedeductibile cu amortizarea mijloacelor de transport s-a avut în vedere atât structura parcului de autoturisme, cât și numărul cadrelor de conducere existente în societate în anul 2008 ([...]).

Modul de calcul trimestrial al amortizării acestor imobilizări corporale este prezentat detaliat în anexa nr....;

- ... lei (anexa nr....), reprezintă cheltuieli cu chirie autoturism .. evidențiate în contul contabil 612 « Cheltuieli cu redevențe și chirii » pentru care, la control nu a fost acordat drept de deducere a cheltuielilor întrucât societatea deținea în patrimoniu autoturisme așa cum s-a prezentat la alineatul de mai sus. Au fost încălcate, astfel, prevederile art.21 alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 [...].

[...] Pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei, în temeiul art.119 și art.120 din O.G.nr.92/2003 republicată, [...] au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de ... lei (anexa nr....).

[...].

III.2 Taxa pe valoarea adăugată

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 [...], ale H.G.nr.44/2004 [...] și a cuprins perioada 01.01.2006 – 28.02.2009.

[...] T.V.A. colectată

[...] Urmare inspecției fiscale a fost stabilită T.V.A. colectată suplimentar în sumă de ... lei, având în vedere următoarele deficiențe:

- societatea a efectuat în perioada 01.07.2008 – 31.01.2009 prestări de servicii (asistență tehnică) către firma S.R.L. Italia, în baza Contractului nr..../...05.2008 (anexat) în sumă totală de .. lei (c-val. ... EUR) – anexa nr...., pentru care societatea nu a colectat T.V.A. considerând că aceste servicii facturate sunt scutite de T.V.A.

Organele de inspecție fiscală au reținut că obiectul contractului de mai sus îl constituie : « Asistența tehnică pentru instalație ardere și automatizare pentru cuptoarele din instalația ... aparținând S.C. X S.A. ... ». Totodată în facturile emise către firma S.R.L. Italia (anexate în copie) la rubrica "Denumirea produselor sau serviciilor" este înscris: « c-val...asistență tehnică pentru cuptoarele din instalațiaMontare și punere în funcțiune a instalației de ardere și automatizare pentru cuptoarele din instalația ... ».

Conform prevederilor art.133 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, [...], locul prestării este considerat a fi : « locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile ».

Întrucât S.C. ... S.R.L. a efectuat servicii de asistență tehnică asupra unor bunuri mobile (utilaje) care ulterior au devenit bunuri imobile, fiind încorporate în instalația de ... din cadrul S.C. X S.A. ..., și având în vedere prevederile pct.13 alin.(4) lit.a) și b) ale Titlului VI din H.G.nr.44/2004 [...], locul prestării este locul unde sunt situate bunurile imobile, respectiv în România.

În consecință, prestările de servicii menționate mai sus, au fost considerate de inspecția fiscală ca fiind operațiuni taxabile și ca urmare pentru suma de ... lei a fost stabilită T.V.A. colectată suplimentar în valoare de ... lei (anexa nr....).

[...] TVA deductibilă

[...] Urmare inspecției fiscale nu a fost acordat dreptul de deducere pentru taxa în sumă totală de ... lei aferentă închirierii unui autoturism marca ... de la S.C. E S.R.L. ... (anexa nr....)

Întrucât, în anul 2008, societatea deținea în patrimoniu un număr de ... autoturisme (menționate la capitolul « Impozitul pe profit – An 2008 », cheltuiala cu chiria aferentă autoturismului mai sus menționat

nu se justifică, astfel, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei nu a fost acordat dreptul de deducere conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

[...] Pentru diferența suplimentară în sumă totală de ... lei, [...], la control au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de ... lei (anexa nr....), conform prevederilor art.119 și art.120 din O.G. nr.92/2003 [...]. [...].”

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada emiterii actului administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

* – În **Raportul de inspecție fiscală generală din ... aprilie 2009** încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul A.F.P.C.M. Prahova la **S.C. "...** S.R.L. a fost consemnată verificarea perioadei **1 ianuarie 2006 – 28 februarie 2009** în ceea ce privește modul de calcul, evidențiere și declarare a **obligățiilor fiscale datorate bugetului general consolidat**, printre care și cele privind **impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată**.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale este “...” - cod CAEN

Pe baza Raportului de inspecție fiscală din ...04.2009, A.F.P.C.M. Prahova – A.I.F. a emis **Decizia de impunere nr. ... din ... aprilie 2009**.

.....
* – **În urma inspecției fiscale, s-au constatat următoarele:**

a) — **Stabilirea diferenței suplimentare de impozit pe profit** – în sumă totală de **... lei** (sumă contestată), precum și **calculul majorărilor de întârziere aferente** în sumă totală de **... lei**, s-a datorat **încadrării ca nedeductibile din punct de vedere fiscal a cheltuielilor** în sumă totală de **... lei** reprezentând:

– **dobânzi și penalități de întârziere** în sumă de **... lei** calculate de **Curtea de Conturi** pentru **nejustificarea prin lucrări executate a sumelor încasate în avans de la o instituție publică** – conform prevederilor **art. 50 alin. (10)** din **O.U.G. nr. 45/2003 privind finanțele publice locale – și plătite de societatea comercială către Primăria Municipiului ...**, înregistrate în **anul 2006** contul contabil **6581 "Despăgubiri, amenzi și penalități"**, **cheltuieli pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate fiscală** – conform prevederilor **art. 21 alin. (4) lit. b)** din Codul fiscal, coroborate cu cele ale **pct. 39** din **Normele metodologice** aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**.

– **cheltuieli cu amortizarea mijloacelor de transport auto** înregistrate în **anii 2006 și 2007**, în sumă totală de **... lei peste limita** prevăzută la **art. 21 alin. (3) lit. n)** din **Codul fiscal**, coroborate cu **pct. 43 lit. a)** din **Normele metodologice** aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**.

Calculul accesoriilor de plată (majorări de întârziere) s-a efectuat în conformitate cu prevederile **art. 119 și art. 120** din **Codul de procedură fiscală**, republicat în 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare.

b) — **Stabilirea diferenței suplimentare la taxa pe valoarea adăugată** – în sumă totală de **... lei** (sumă contestată), precum și **calculul majorărilor de întârziere aferente** în sumă totală de **... lei**, s-a datorat:

b.1.) – majorării TVA colectată cu suma totală de **... lei**, ca urmare a **încadrării în categoria operațiunilor taxabile a veniturilor din servicii prestate**, în sumă totală de **... lei**, realizate de societatea comercială în perioada **1 iulie 2008 – 31**

ianuarie 2009, conform prevederilor **art. 133 alin. (2) lit. a)** din **Codul fiscal**, coroborate cu **pct. 13 alin. (4) lit. a) și b)** din **Normele metodologice** aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**.

b.2.) – neacordarea dreptului de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ... lei, aferentă cheltuielilor cu închirierea unui autoturism, deoarece achiziția acestor servicii nu a fost efectuată conform prevederilor **art. 145 alin. (2) lit. a)** din **Codul fiscal**.

Calculul accesoriilor de plată (majorări de întârziere) s-a efectuat în conformitate cu prevederile **art. 119 și art. 120** din **Codul de procedură fiscală**, republicat în 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare.

.....
* – **Prin contestația formulată de S. C. "...** S.R.L. împotriva **Deciziei de impunere nr. ... din ... aprilie 2009 sunt contestate: "[...] doar obligațiile de plată suplimentare reprezentând impozit pe profit și majorări de întârziere aferente cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei (...+...+... lei) și TVA în sumă de ... lei (...+... lei) cu accesorii aferente stabilite prin aceasta;"**

Totodată, societatea comercială contestatoare solicită și "[...] anularea Dispoziției de măsuri nr..../....04.2009 privind diminuarea pierderii fiscale calculate de unitate de ... lei cu suma totală de ... lei. [...]."

.....
* – **Legislația fiscală în vigoare, din perioada analizată, prevede:**

– **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:**

"[...] **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.**

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

[...] **n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.**

[...] **(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...] **b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobânzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri.**

[...] **e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;**

[...] **Art. 24. – (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.**

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

[...] **Locul prestării de servicii**

Art. 133. – (1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile;

[...] Sfera de aplicare a dreptului de deducere

Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]"

– Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"[...] 22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

23. În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

[...] d) penalitățile de întârziere și daunele-interese, stabilite, potrivit legii, în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente, sunt cheltuieli deductibile, respectiv venituri impozabile pe măsura înregistrării lor.

[...] 39. Prin autorități române se înțelege totalitatea organelor administrației publice centrale și locale care urmăresc și încasează amenzi, majorări și penalități de întârziere, execută confiscări, potrivit prevederilor legale.

[...] 43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;

[...] 13. [...] (4) În sensul art. 133 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, serviciile legate de bunurile imobile cuprind operațiuni precum:

a) lucrările de construcții-montaj, transformare, finisare, instalare, reparații, întreținere, curățare și demolare, efectuate asupra unui bun imobil prin natura sa, precum și orice operațiune ce se efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinația lor;

b) studiile și activitățile de supervizare, care fac parte în mod obișnuit din ocupația arhitecților, supervizorilor sau inginerilor și care au ca obiectiv pregătirea și coordonarea unei activități prevăzute la lit. a); [...]."

– Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 45/2003 privind finanțele publice locale:

"[...] Art. 50. – [...] (10) În cazul nelivrării bunurilor, neefectuării lucrărilor și serviciilor angajate, pentru care s-au plătit avansuri, recuperarea sumelor de către instituția publică se face cu perceperea dobânzilor și penalităților de întârziere la nivelul celor existente pentru veniturile bugetare, calculate pentru perioada de când s-au acordat și până s-au recuperat. [...]."

Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației stabilește următoarele:

– Referitor la capătul de cerere al contestației prin care se solicită anularea Dispoziției de măsuri nr. .../... aprilie 2009, conform prevederilor pct. 5.4. lit. d) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată – aprobate prin Ordinul M.F.P.–A.N.A.F. nr. 519/2005 (publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 893/6.X.2005), competența de soluționare aparține organului emitent al actului administrativ atacat, indiferent de cuantumul sumei contestate.

a) — **În ceea ce privește stabilirea diferenței suplimentare de impozit pe profit – în sumă totală de ... lei (sumă contestată), precum și calculul majorărilor de întârziere aferente în sumă totală de ... lei, se constată:**

a.1.) – Referitor la suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi și penalități de întârziere înregistrate în anul 2006:

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea comercială contestatoare **a achitat suma de ... lei către Primăria Municipiului ... drept dobânzi și penalități de întârziere** – în baza prevederilor **art. 50 alin. (10) din O.U.G. nr. 45/2003 privind finanțele publice locale**, aferente unor plăți efectuate în avans de această instituție publică și care **nu au fost justificate de S.C. "... S.R.L. prin lucrări** până la finele anului bugetar 2005.

Având în vedere faptul că aceste dobânzi și penalități de întârziere au fost calculate de o autoritate română, respectiv Curtea de Conturi și au fost încasate de o altă autoritate română – organ al administrației publice locale, respectiv Primăria Municipiului ..., în mod corect și legal cheltuielile în sumă de ... lei au fost stabilite ca nedeductibile din punct de vedere fiscal – conform prevederilor **art. 21 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal**, coroborate cu cele ale **pct. 39 din Normele metodologice** aprobate prin **H.G. nr. 44/2004** (mai sus citate).

Sustinerea contestatoarei, precum că **dobânzile și penalitățile în sumă de ... lei** derivă din **contracte economice** și se încadrează în prevederile **art. 21 alin. (1) din Codul fiscal**, coroborate cu cele ale **pct. 23 lit. d) din Normele metodologice** aprobate prin **H.G. nr. 44/2004** (mai sus citate), **nu poate fi avută în vedere pentru soluționarea favorabilă a contestației, întrucât relația contractuală nu s-a desfășurat între doi agenți economici, ci între un agent economic și o autoritate română.**

Astfel, la **pct. 39 din Normele metodologice** aprobate prin **H.G. nr. 44/2004** se precizează foarte clar că prin **autoritate română se înțelege totalitatea organelor administrației publice centrale și locale.**

Drept urmare, pentru acest capăt de cerere, **contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.**

a.2.) – Referitor la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor de transport auto înregistrate în anii 2006 și 2007, în sumă totală de ... lei:

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, la **31 decembrie 2006**, societatea comercială contestatoare **avea în patrimoniu un număr de ... mijloace de transport auto** (autoturisme și autoutilitare).

Pentru un număr de ... mijloace de transport auto, din care ... repartizate persoanelor salariate cu funcții de conducere, iar ... repartizate persoanelor salariate cu funcții asimilate funcțiilor de conducere, în conformitate cu prevederile **art. 21 alin. (3) lit. n) din Codul fiscal**, **au fost acceptate ca deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea.**

Pentru restul de ... mijloace de transport auto, în baza aceluiași prevederi legale, coroborate cu prevederile **pct. 43 lit. a) din Normele metodologice** aprobate prin **H.G. nr. 44/2004** (mai sus citate), **cheltuielile cu amortizarea în sumă de ... lei** – prezentate detaliat în **Anexa nr. ... la R.I.F., au fost considerate ca nedeductibile din punct de vedere fiscal.**

O situație similară s-a constatat și pentru anul 2007, respectiv la 31 decembrie 2007 societatea comercială contestatoare **avea în patrimoniu un număr de ... mijloace de transport auto** (autoturisme și autoutilitare), din care **pentru un număr de ... mijloace de**

transport auto, în conformitate cu prevederile *art. 21 alin. (3) lit. n*) din *Codul fiscal*, **au fost acceptate ca deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea**, iar **pentru restul de ... mijloace de transport auto – cheltuielile cu amortizarea** în sumă de **... lei** – prezentate detaliat în *Anexa nr. ...* la R.I.F., **au fost considerate ca nedeductibile din punct de vedere fiscal**.

La acest capăt de cerere, societatea comercială contestatoare **susține că sunt aplicabile** prevederile *art. 24 alin. (1) și (2)* din *Codul fiscal* și nicidecum cele ale *art. 21 alin. (3) lit. n*) invocate de organele de inspecție fiscală, deoarece acestea se referă la cheltuieli de funcționare, întreținere și reparații care sunt diferite de cheltuielile cu amortizarea.

De asemenea, contestatoarea susține și faptul că, **în fiecare an din perioada supusă inspecției fiscale, un număr de mijloace de transport auto a fost pus la dispoziția salariaților** "[...] pentru a fi transportați de la domiciliul acestora la și de la sediul societății, de la sediul societății la și de la locul de desfășurare a activității, pentru livrarea la locul de desfășurare a activității a unor bunuri, pentru achiziționarea unor bunuri pentru societate cât și pentru efectuarea anumitor prestări servicii în interesul societății și în scop administrativ (pentru deplasarea la bănci, la organele fiscale etc.)", **fără însă a prezenta vreun document justificativ în sprijinul acestei susțineri**.

Având în vedere că **organele de inspecție fiscală au menționat în R.I.F. ca temei legal al neacordării deductibilității fiscale pentru cheltuielile cu amortizarea** în sumă de **... lei** și prevederile *pct. 43 lit. a*) din *Normele metodologice* aprobate prin *H.G. nr. 44/2004* (mai sus citate), **date în aplicarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. e**) din *Codul fiscal* (mai sus citate), cât și faptul că **societatea comercială contestatoare nu a prezentat la dosarul contestației niciun fel de document justificativ în dovedirea susținerilor făcute**, rezultă că **mijloacele de transport auto pentru care nu a fost acordată deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu amortizarea au fost utilizate în folosul asociaților S.C. "..."** S.R.L..

Astfel, conform textelor de lege mai sus menționate, **cheltuielile cu amortizarea mijloacelor de transport utilizate de asociați, în favoarea acestora, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal**.

Drept urmare, pentru acest capăt de cerere, **contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată**.

b) — **În ceea ce privește stabilirea diferenței suplimentare la taxa pe valoarea adăugată** – în sumă totală de **... lei** (sumă contestată), precum și **calculul majorărilor de întârziere aferente** în sumă totală de **... lei**, se constată:

b.1.) – În perioada 1 iulie 2008 – 31 ianuarie 2009, S.C. "..." S.R.L. **a prestat servicii** (asistență tehnică) către o firmă rezidentă în Italia, în baza unui contract în valoare totală de ... euro, respectiv **... lei**, pentru care **nu a colectat TVA în sumă de ... lei**, considerând că aceste servicii facturate **sunt scutite de TVA**.

Organele de inspecție fiscală au reținut că **obiectul Contractului nr. .../... mai 2008** încheiat cu firma italiană **îl reprezintă** "Asistența tehnică pentru instalație ardere și automatizare pentru cuptoarele din instalația ... aparținând S.C. X S.A. ...", **iar în facturile emise s-a înscris** "c-val...asistență tehnică pentru cuptoarele din instalațiaMontare și punere în funcțiune a instalației de ardere și automatizare pentru cuptoarele din instalația ...".

Totodată, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală **precizează faptul** că societatea comercială contestatoare **a efectuat** pentru S.C. "X" S.A. ... **și montarea, punerea în funcțiune, reglajele și autorizarea echipamentelor** pentru "*Sistem de ardere și automatizare la cuptoarele din instalația ...*" – în baza **Contractului nr. .../... mai 2008**.

Astfel, rezultă că S.C. "... " S.R.L. **a efectuat servicii de asistență tehnică** asupra unor **bunuri mobile care au fost încorporate într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile au devenit imobile prin destinația lor**.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile **art. 133 alin. (2) lit. a)** din **Codul fiscal**, coroborate cu cele ale **pct. 13 alin. (4) lit. a) și b)** din **Normele metodologice** aprobate prin **H.G. nr. 44/2004** (mai sus citate), **în mod corect și legal** la inspecția fiscală din ... aprilie 2009 s-a stabilit că **locul prestărilor de servicii** – conform Contractului nr. .../... mai 2008, **este în România**.

În concluzie, **veniturile** în sumă totală de **... lei**, realizate de societatea comercială contestatoare din aceste servicii prestate, **sunt operațiuni impozabile** – conform prevederilor **art. 126 alin. (1) lit. b)** din **Codul fiscal**, pentru care S.C. "... " S.R.L. **avea obligația colectării de TVA în cotă de 19%**.

Societatea comercială contestatoare **sustine că serviciile prestate au fost de natură intelectuală sau științifică**, încadrându-se la prevederile **art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 5** din **Codul fiscal**, astfel încât **locul prestării acestora este în Italia**.

Această susținere nu poate fi avută în vedere pentru soluționarea favorabilă a contestației, întrucât temeiul legal invocat de contestatoare este aplicabil **persoanelor fizice autorizate** care prestează servicii de genul celor menționate la **pct. 5 al lit. g) a alin. (2) al art. 133** din **Codul fiscal**.

Atunci când este vorba de o societate comercială, pentru astfel de servicii, trebuiesc avute în vedere precizările **lit. b) a alin. (4) al pct. 13** din **Normele metodologice** aprobate prin **H.G. nr. 44/2004** (mai sus citate) – date în aplicarea **art. 133 alin. (2) lit. a)** din **Codul fiscal**.

Drept urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

b.2.) – Pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea comercială **nu justifică chetuielile cu chiria** pentru un autoturism, drept pentru care au stabilit că **aceste cheltuieli, în sumă de ... lei, sunt nedeductibile fiscal**.

Totodată, **au anulat și dreptul de deducere pentru TVA deductibilă** în sumă de **... lei** aferentă facturilor de achiziție a acestor servicii, motivat de faptul că aceste cheltuieli **nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile** – așa cum se precizează la **art. 145 alin. (2) lit. a)** din **Codul fiscal**.

Societatea comercială contestatoare **nu a prezentat la dosarul contestației niciun fel de document justificativ în dovedirea utilizării autoturismului închiriat în folosul operațiunilor sale taxabile**, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și la acest capăt de cerere.

IV. - Concluzionând analiza contestației formulată de Societatea Comercială "... " S.R.L. cu sediul în municipiul ..., județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția

fiscală nr... din ... aprilie 2009, act administrativ fiscal emis de A.F.P.C.M. Prahova , în conformitate cu prevederile **alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003** privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

1. — Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de **... lei – din care:**

- **impozit pe profit stabilit suplimentar lei;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar lei;**
- **taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar lei;**
- **majorări de întârziere aferente TVA lei.**

2. — În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacată - în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia - la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR COORDONATOR,

CT/4ex./23.07.2008