

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**Directia generala de solutionare a contestatiilor**

**DECIZIA NR.70/22.03.2007**

Privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC A SRL**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice - Activitatea de control fiscal, asupra contestatiei formulata de **SC A SRL** deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala.

Societatea contesta

- taxa pe valoarea adaugata
- dobanzi de intarziere
- penalitati de intarziere
- majorari de intarziere
  
- Impozit pe profit
- dobanzi de intarziere
- penalitati de intarziere
- majorari de intarziere

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.177 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data comunicarii catre contribuabil a Deciziei de impunere respectiv 26.04.2006 si de data depunerii contestatiei la Directia generala a finantelor publice - Activitatea de control fiscal, din data de 25.05.2006.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.175, art.176 si art. 179 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a

contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze contestatia formulata de S.C. A SRL .

***I. Prin contestatia formulata initial impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal, in baza raportului de inspectie fiscala, societatea sustine urmatoarele:***

Contestatoarea sustine ca este societate romana ce deruleaza activitati de „*Servicii anexe extractiei petrolului si gazelor naturale*”.

Actionarul societatii, AM a incheiat cu SN in anul 2002 un contract de asociere in participatiune pentru reabilitarea unor campuri gazeifere. Pentru derularea operatiunilor a fost infiintata initial o sucursala a firmei americane pe teritoriul României.

Prin contractul de asociere cota de participare a asociatilor este de 50/50, asociatul activ fiind AM iar conform cerintelor impuse de legislatia romana contabilitatea si obligatiile fiscale ale asocierii revin asociatului activ.

Din aceste considerente contestatoarea sustine ca in anul 2004 a fost necesara infiintarea unei entitati legale de sine statatoare in Romania a asociatului activ iar in luna mai 2004 societatea AM a transferat toate drepturile si obligatiile sale decurgand din Contractul de asociere incheiat cu SN catre Societatea A SRL, astfel incat partile asocierii in participatiune au devenit A SRL si SN. Acest transfer a fost aprobat de catre Agentia Nationala pentru Resurse Minerale prin Acord.

Ca urmare a transferului contractual realizat si aprobat de autoritatile romane abilitate, in cursul anului 2004 au fost transferate drepturile si obligatiile ce revin din acest contract.

I. In ceea ce priveste impozitul pe profit

I.1. Referitor la deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu prestarile de servicii administrative si financiare, contestatoarea sustine ca in perioada mai 2004 - decembrie 2005 a inregistrat cheltuieli cu serviciile administrative si financiare furnizate de compania americana AM in baza contractului incheiat in anul 2004. Facturile lunare emise in baza acestui contract cuprind contravaloarea serviciilor de inginerie, consultanta geologica, procesare seismica, consultanta administrativa si financiara.

Pentru justificarea serviciilor administrative si financiare prestate, la facturile externe sunt anexate foi de pontaj, ce cuprind

informatii referitoare la persoanele ce au prestat serviciile, numarul de ore lucrate, tariful pe ora.

Prin Raportul de inspectie fiscala s-a constatat ca societatea nu poate beneficia de deductibilitatea cheltuielilor administrative si financiare, intrucat acestea nu indeplinesc cumulativ toate conditiile stipulate de art.21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine ca documentele prezentate si anume foile de pontaj au fost considerate de catre echipa de inspectie fiscala ca avand un continut „sumar” al serviciilor prestate considerand ca nu poate fi verificata realitatea serviciilor facturate intrucat nu s-au definit concret in ce au constat acestea.

Totodata, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost respectate prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, intrucat cheltuielile nu au fost defalcate pe durata realizarii obiectivului contractului, nu au fost justificate prin intocmirea de situatii de lucrari, rapoarte de lucru si nici nu s-a justificat necesitatea efectuarii acestora avand in vedere specificul activitatii, stabilindu-se ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile administrative si financiare pentru anul 2004 si pentru anul 2005.

Societatea sustine ca dispune de o serie de documente, in special corespondenta ce s-a derulat intre aceasta si reprezentantii companiei AM, prin care se solicitau servicii legate de anumite detalieri, lamuriri, proceduri si organizare manageriala, in fata autoritatilor statului, a partenerilor de afaceri ai societatii si a clienților acesteia.

Totodata, contestatoarea motiveaza ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala o serie de rapoarte ce au fost intocmite de catre compania AM, prin care se ofereau o serie de informatii necesare desfasurarii activitatii companiei. De asemenea, sustine ca trebuie avut in vedere faptul ca, AM este o companie multinationala cu experienta in domeniul extractiei petrolului si a gazelor naturale, astfel incat informatiile, consultanta si ajutorul oferit societatii romane sunt mai mult decat necesare pentru ca aceasta sa isi desfasoare activitatea in bune conditii iar rapoartele demonstreaza ca aceasta experienta a fost pusa la dispozitia asocierii in participatiune - asociatul SN apreciind acest lucru.

In ceea ce privește prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, aprobate prin HG nr. 44/2004 contestatoarea sustine ca toate aceste condiții au fost indeplinite, in mod cumulativ, astfel:

-serviciile au fost executate in baza unui contract scris care cuprinde date referitoare la prestator -AM, perioada de prestare a serviciilor, serviciile prestate, tarifele percepute; -serviciile au fost efectiv prestate, fapt justificat cu foi de prezenta, care detaliaza aspecte referitoare la persoanele care au oferit consultanta, numarul de ore lucrate, natura serviciilor prestate defalcate pe tipul de serviciu oferit, persoana care a prestat serviciul, numarul de ore care au fost necesare pentru realizarea acestuia, tariful orar, tarifele practicate, corespondenta, rapoarte de lucru primite de la prestator.

- serviciile sunt necesare desfasurarii activitatii societatii avand in vedere ca societatea romana, fiind infiintata in anul 2004, nu are experienta necesara si suficienta pentru a putea reabilita sonde de exploatare a gazelor naturale si de a le reda circuitului productiv, precum si pentru a desfasura activitatea de explorare in domeniul extractiei petrolului si gazelor naturale. Totodata, toate rapoartele si informatiile care au fost primite de la prestator au fost folosite de catre societate in vederea desfasurarii activitatii sale si in vederea derularii eficiente a Contractului de Asociere cu SN iar rezultatele financiare ale societatii au inregistrat crestere de la o perioada la alta, avand in vedere ca productia extrasa a crescut in mod constant.

In ceea ce priveste faptul ca o parte din serviciile administrative si financiare facturate se refereau la activitati ce au fost intreprinse in anii 2002 si 2003 contestatoarea sustine ca nu sunt relevante deoarece in acea perioada societatea nu era infiintata iar organele de inspectie fiscala nu au analizat detaliat acest aspect. Astfel, societatea motiveaza ca organele de inspectie fiscala au analizat foile de pontaj care cuprindeau informatii referitoare la faptul ca serviciile se desfasoara in baza contractului cadru de asociere in participatiune incheiat intre compania SN si AM. In acest sens, contestatoarea invoca faptul ca, Contractul de reabilitare a producției de gaze a fost incheiat de catre SN si AM, in anul 2003, aspect ce a fost înscris in foile de pontaj la cererea expresa a SN avand in vedere ca activitatea de exploatare si de reabilitare in domeniul extractiei de petrol si gaze naturale a fost desfasurata in Romania intr-o prima instanta in perioada 2002 - aprilie 2004 de catre firma AM - sucursala P .

In luna mai 2004, societatea AM a transferat toate drepturile si obligatiile sale decurgand din Contractul de asociere incheiat cu SN catre societatea A SRL, astfel incat, partile asocierii in participatiune au devenit A SRL si SN.

Totodata, societatea motiveaza ca A SRL este compania care conduce evidenta contabila a asocierii in participatiune si care intocmeste si transmite asociatului, lunar, un raport privind veniturile obtinute si cheltuielile efectuate in legatura cu operatiunile petroliere.

Totodata, motiveaza ca SN SA i-a solicitat societatii A SRL ca pe rapoartele pe care i le transmite lunar, pe documentele care sustin valoarea si natura cheltuielilor efectuate de asociere precum si a veniturilor inregistrate de catre aceasta, sa se mentioneze contractul initial incheiat cu AM deoarece aceste operatiuni sunt inregistrate in evidentele sale cu numarul contractului initial semnat cu firma AM si pot fi urmarite mult mai usor. Factura care se emite de catre AM catre A SRL face referire la contractul de prestari de servicii din 2004 precum si la servicii care sunt necesare pentru realizarea scopului asocierii in participatiune cu SN.

Potrivit celor prezentate contestatoarea considera masura luata de organele de inspectie fiscala ca fiind neintemeiata precum si stabilirea de obligatii suplimentare de natura impozitului pe profit, a dobanzilor, penalitatilor de intarziere .

Aduce in sustinere:

- Corespondenta - Anexa nr. 1
- Rapoarte de lucru - Anexa nr. 2
- Traducerea legalizata a Contractului de prestari de servicii încheiat intre A SRL si AM -Anexa nr.3
- Foi de prezenta - Anexa nr.4
- Acordul emis de catre Agentia Nationala pentru Resurse Minerale - Anexa nr. 5

I.2. In ceea ce privește deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu primele de asigurare, contestatoarea sustine ca in perioada iunie 2004 - septembrie 2005 a inregistrat cheltuieli cu asigurarile in baza facturilor emise de compania americana AM si a politelor de asigurare emise conform contractului de asigurare incheiat de AM cu L, respectiv M.

Compania AM in calitate de asigurat a incheiat cu diverse societati de asigurare contracte de asigurare, astfel:

- contractul cu valabilitate 01.05.2004-01.05.2005 pentru controlul asigurarii sondelor, „asigurare foraj/retragere”, „costuri de curatare a locatiei si asigurarea impotriva scurgerilor poluarii si contaminarii”.

- polița O M pentru perioada decembrie 2004 -decembrie 2005 pentru riscuri de protectie si garantie, de orice natura, avarie comuna, raspundere pentru abordaj, salvare, cheltuielile de salvare, accidente suferite de persoane, decese, avarie de bunuri.

Contestatoarea sustine ca pe plan internațional in domeniul industriei petrolului si gazelor, datorita gradului mare de risc caracteristic activitatilor din acest sector, cheltuielile cu asigurarile sunt considerate cheltuieli direct-operative. Acest fapt este recunoscut si de legislatia

romaneasca astfel ca, aceste obligatii au fost impuse prin contractul de asociere in participatiune, AM in calitatea sa de asociat activ.

In aceste conditii, pentru activitatea desfasurata in Romania, in conformitate cu prevederile Contractului de Asociere intre SN si AM, Compania AM a incheiat o serie de contracte/polite de asigurare cu diferite companii internationale de asigurare (ex: L, M- contracte si polite de asigurare care au fost traduse si prezentate echipei de inspectie fiscala in timpul controlului).

Pentru perioada 1 mai 2004 - 30 aprilie 2005, compania AM a incheiat contractul de asigurare cu firma de asigurare L precum si doua contracte de reasigurare cu compania romaneasca de asigurări O SA valabile pentru perioada 1 mai 2004 - 30 aprilie 2005 si respectiv, 1 mai 2005 - 30 aprilie 2006.

In contractul incheiat intre AM si O SA, se prezinta informatii referitoare la numarul contractului care se reasigura, perioada de reasigurare, limita raspunderii, prima anuala, etc.. In baza contractului mai sus menționat, compania O SA a emis o polita de asigurare al carei beneficiar este compania romaneasca A SRL astfel incat au fost transferate drepturile asiguratului de la AM la A SRL.

Acelasi mecanism de asigurare si reasigurare a fost practicat de catre societate si pentru anul 2005.

In acest sens contestatoarea anexeaza documentele de asigurare/reasigurare valabile pentru perioada 1 mai 2005 - 30 aprilie 2006, si anume: contract de asigurare cu compania L, contractul de reasigurare incheiat de AM cu O SA si polița de asigurare emisa pe numele A SRL .

Societatea sustine ca uzanta internationala este ca, o polita de asigurare sa nu fie platita integral la inceputul perioadei, avand in vedere ca se desfasoara pe o durata de un an. Astfel, un avans este achitat din fondurile disponibile la momentul incheierii politei iar diferenta sa fie platita in rate lunare printr-un mecanism de finantare. In cazul politelor de asigurare incheiate de AM finantarea a fost realizata prin contractul de Finantare de Prime incheiat de AM cu compania AF.

Contestatoarea sustine ca raportul de inspectie fiscala, cuprinde ca anexe o serie de traduceri ale politelor de asigurare incheiate cu diferite societati de asigurare internationala, inclusiv contractul de finantare incheiat cu compania AF. In aceasta situatie, cheltuielile cu asigurarile inregistrate de societate sunt reprezentate de avansurile achitate direct conform contractelor incheiate si in baza facturilor emise de la companiile straine de asigurare (ex: factura emisa de M in data de 13.05.2005, in care se mentioneaza in mod expres ca acestea sunt cheltuieli efectuate in baza Politei de asigurare de risc globala precum si cheltuieli de asigurare in baza facturilor primite de la

compania AM prin care se refactureaza valoarea scadenta a ratelor de asigurare precum si o serie de cheltuieli care rezulta din contractul de finantare de prime pe care compania americana l-a incheiat cu societatea de finantare).

Societatea sustine ca acele cheltuieli cu asigurarile refacturate in baza contractului de prestari de servicii incheiat de Societate cu compania AM, prin care datorita obligatiilor rezultate din contractul de asociere au fost prevazute in mod expres acest gen de cheltuieli, indeplinesc toate criteriile de deductibilitate prevazute de legislatia romana. Acestea sunt inregistrate in baza unui contract scris, a unor facturi si altor documente justificative si sunt realizate in beneficiul societatii romane.

Mai mult, societatea argumenteaza ca in calculul realizat de echipa de inspectie fiscala au fost incluse toate cheltuielile cu asigurarile inregistrate de societate.

Fata de cele prezentate contestatoarea motiveaza ca este neintemeiata constatarea echipei de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor de asigurare inregistrate de companie si ca nu sunt respectate prevederile art.21 alin. (4) lit n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Deasemenea, sustine ca, daca societatea romana este beneficiara unei polite de asigurare globale ce s-a incheiat la nivel international, aceasta nu inseamna ca activele asigurate in cadrul politei respective nu sunt activele ei. In cadrul politei de asigurare globale se specifica ca aceasta este valabila pentru sondele aflate intr-o anumita zona geografica ( Zona 2), in care este inclusa Romania. Mai mult, prin reasiguarea pe care compania americana a realizat-o cu firma O SA demonstreaza si mai mult faptul ca beneficiara acestei asigurari este societatea romana, ceea ce este stipulat in mod expres in Politele de asigurare emise de catre O SA.

In sustinerea argumentelor sale aduce probe, cum sunt:

- Contractul de asigurare incheiat de AM cu L ;
- Traducerea Contractului de reasigurare incheiat de compania AM cu O SA incheiat in anul 2004 (Anexa nr.7);
- Polita de asigurare incheiata de compania AM cu O SA incheiat in anul 2004 ;
- Contractul de asigurare incheiat de AM cu L;
- Traducerea Contractului de reasigurare incheiat de compania AM cu O SA incheiat in anul 2005;
- de asigurare incheiata de compania AM cu O SA incheiat in anul 2005 ;
- Factura emisa de M;
- Factura emisa de AM;

- Extras din Contractul de Asociere incheiat intre SN si AM.

I.3. In ceea ce privește deductibilitatea fiscală a cheltuielilor aferente scoaterii din evidența a imobilizărilor în curs, efectuate în scopul reabilitării sondelor de gaze precum și a cheltuielilor cu reparațiile capitale ale sondelor, contestatoarea susține că în perioada iunie 2004 - ianuarie 2005, a înregistrat în evidențele contabile lucrări de reabilitare și modernizare la sonda R, lucrări ce au fost considerate „Imobilizări în curs”. Lucrările de reabilitare și modernizare au fost începute de către AM - Sucursala P în anul 2003 și transferate prin facturare societății, odată cu reorganizarea efectuată la nivelul.

Ca urmare a testelor efectuate ce au scos în evidența imposibilitatea reabilitării acesteia, societatea împreună cu reprezentanții SN, în decembrie 2004, au luat decizia de a abandona lucrările de reabilitare efectuate la această sonda. În aceste condiții, în luna februarie 2005, societatea a depus la Agenția Națională pentru Resurse Minerale cererea prin care să se elibereze avizul de abandonare a sondei R, aviz eliberat în data de 08.04.2005. Începând cu luna iunie 2005, societatea a scos din evidențele sale contabile suma înregistrată ca „Imobilizări în curs” înregistrând 50% din aceasta (prin contul „Cheltuieli înregistrate în avans”, urmând ca suma să fie trecută în categoria cheltuielilor de exploatare pe o perioadă de 5 ani, în rate egale restul de 50% din suma fiind transmisă prin decont lunar asociatului SN.

Din operațiunile detaliate, în perioada aprilie 2005 - septembrie 2005, societatea a afectat contul de profit și pierdere prin înregistrarea în conturile de cheltuieli extraordinare cu suma totală de 86.707 lei iar echipa de inspecție fiscală a constatat că în conformitate cu prevederile art.6 lit. f) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, investițiile efectuate pentru realizarea lucrărilor de foraj, prospecțiuni geologice care nu au dat rezultate nu sunt considerate mijloace fixe și deci, capitalul imobilizat cu aceste lucrări nu se recuperează.

Deasemenea, s-a constatat și faptul că au fost facturate și cheltuielile cu reparații capitale aferente altor sonde nedeductibile, deoarece nu sunt aferente veniturilor.

Contestatoarea argumentează că deși nu a înregistrat cheltuieli cu amortizarea, echipa de inspecție fiscală a apreciat că aceste cheltuieli generate de activitatea pregătitoare pentru exploatarea resurselor naturale nu pot fi considerate mijloace fixe, în conformitate cu prevederile art.6, lit.f) din Legea nr.15/1994, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu



modificarile si completarile ulterioare si astfel, aceste investitii nu pot fi amortizate.

Societatea argumenteaza ca a respectat intocmai prevederile legale, astfel, pe perioada in care au fost realizate lucrari de reabilitare a sondei R au fost inregistrate in contul de „*Imobilizări in curs*”, urmand ca la finalizarea investitiei prin intermediul conturilor de imobilizări corporale aceste lucrari sa se recupereze pe calea amortizării. In acest sens a decis recuperarea sumelor inregistrate ca „*Imobilizări in curs*”, in rate egale pe o perioada de 5 ani, prin intermediul cheltuielilor extraordinare in conformitate cu prevederile specifice recunoscute pentru activitatea de explorare a resurselor minerale prevazute de legislatia fiscala, respectiv prevederile art.24 alin. 14 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza si care sunt deductibile fiscal.

Contestatoarea sustine ca echipa de inspectie fiscala in analiza tratamentul fiscal a luat in considerare regula generala de acordare a deductibilitatii cheltuielilor si nu a facut aplicarea conditiei specifice industriei in care isi desfasoara activitatea societatea.

I.4. In ceea ce privește reconsiderarea deductibilitatii cheltuielilor cu reparatiile capitale efectuate la alte sonde,contestatoarea sustine ca nu se poate pune problema nedeductibilitatii acestora pe considerentul inregistrarii unor cheltuieli apreciate de catre de echipa de inspectie fiscala ca fiind neaferele unui venit.

Contestatoarea sustine ca aceste sume au reprezentat cheltuieli cu reparatia capitala a unor sonde care apartin societatii (sonda B si G) si atat timp cat sunt efectuate pentru mentinerea in functiune a unui obiectiv care creaza valoare adaugata, deci produce venituri, nu se poate pune problema reconsiderarii deductibilitatii acestor cheltuieli, deoarece nu sunt cheltuieli cu imobilizarile in curs asa cum a constatat echipa de inspectie fiscala ci sunt cheltuieli cu reparatii la activele societatii, efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Ca urmare, societatea sustine ca stabilirea de obligatii suplimentare de natura impozitului pe profit, dobanzilor, penalitatilor de intarziere si majorarilor de intarziere nu este legala.

II.1. In ceea ce privește colectarea TVA pentru imobilizarile in curs scoase din evidenta si transmise asociatului SN prin deconturile de venituri si cheltuieli, precum si a celor recuperate prin conturile de cheltuieli extraordinare in perioada iunie - decembrie 2005, contestatoarea sustine ca a inregistrat in evidentele contabile lucrari de reabilitare si modernizare la sonda R. Lucrarile de reabilitare si

modernizare incepute de catre AM - Sucursala P au fost refacturate societatii odata cu reorganizarea AM, aceasta continuand lucrarile in cauza. In decembrie 2004, societatea a luat decizia de a abandona lucrarile de reabilitare de la sonda R, iar in luna aprilie 2005, Agentia Nationala pentru Resurse Minerale a emis avizul de abandonare a lucrarilor la sonda R.

Incepand cu luna iunie 2005, societatea a scos din contul „*Imobilizari in curs*” sumele reprezentand contravaloarea lucrarilor efectuate la sonda R si le-a trecut in contul de „*Cheltuieli înregistrate in avans*”, urmand ca acestea sa fie recuperate conform legislatiei specifice impozitului pe profit pe o perioada de 5 ani, in rate egale.

Potrivit prevederilor contractului de asociere in participatiune incheiat cu SN societatea a repartizat asociatului, prin decontul lunar de venituri si cheltuieli intocmit pentru luna iunie 2005, cota parte de 50% din lucrarile de reabilitare in cauza, alocabile acestuia din urma si totodata in perioada iunie - decembrie 2005 societatea a inregistrat pe conturile de cheltuieli extraordinare cota parte din valoarea investitiei ce urmeaza a fi recuperata in perioada de 5 ani.

Contestatoarea sustine ca eronat organele de inspectie fiscala au considerat ca trebuia sa colecteze TVA pentru sumele transmise asociatului SN pe baza deconturilor lunare de venituri si cheltuieli, precum si pentru cota parte din valoarea investitiei recuperata prin conturile de cheltuieli extraordinare in perioada iunie - decembrie 2005.

Referitor la nelegalitatea masurii de colectare a TVA pentru imobilizarile in curs scoase din evidenta si transmise asociatului SN prin deconturile de venituri si cheltuieli precum si a celor recuperate prin conturile de cheltuieli extraordinare in perioada iunie - decembrie 2005 contestatoarea sustine ca potrivit prevederilor art.154 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, asociatiile in participatiune constituite exclusiv din persoane impozabile romane nu reprezinta persoana impozabila separata, asociatul activ (A S.R.L.) reprezentand asociatia din punct de vedere al TVA.

Astfel, in cazul TVA sunt aplicabile prevederile art.156 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare iar societatea ar fi avut obligatia de a colecta TVA doar in cazul in care ar fi transmis asociatului pasiv SN sume fara respectarea prevederilor legale de mai sus.

Ori, in conditiile in care societatea a respectat aceste prevederi legale, sumele in cauza fiind transmise asociatului SN pe baza deconturilor lunare de venituri si cheltuieli, colectarea TVA pentru aceste sume nu se justifica intrucat in speta nu a avut loc nici o livrare de bunuri

sau o prestare de servicii, si nici o operatiune asimilata unei livrări / prestări.

Totodata, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au precizat temeiul legal in baza caruia s-a procedat la colectarea TVA pentru sumele transmise asociatului SN pe baza deconturilor lunare de venituri si cheltuieli, singurele mentiuni privesc faptul ca sumele inregistrate pe cheltuieli nu au avut ca rezultat obtinerea de venituri si respectiv realizarea de operatiuni impozabile.

Contestatoarea sustine ca pentru a se justifica o astfel de masura de colectare a TVA pentru sumele transmise asociatului SN pe baza deconturilor lunare de venituri si cheltuieli si pentru sumele inregistrate de societate ca si cheltuieli extraordinare organele de control nu ar fi trebuit sa invoce principiile aplicabile la determinarea impozitului pe profit (cheltuielile sunt deductibile daca sunt efectuate pentru obtinerea de venituri impozabile) ci ar fi trebuit sa precizeze prevederile legislative in vigoare pe baza carora aceste operatiuni au fost asimilate unor livrari de bunuri sau prestari de servicii, asa cum sunt acestea definite la art.128 si art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea argumenteaza ca asocierea in participatiune la care aceasta este asociat activ a contractat lucrari de reabilitare in scopul realizarii de operatiuni impozabile (cu drept de deducere) in Romania si in consecinta tratamentul TVA aferenta lucrarilor realizate la sonda R, facturate de AM - Sucursala P precum si de alti furnizori pentru acest obiectiv a avut in vedere in permanenta acest principiu de baza al legislatiei TVA din România.

Avand in vedere cele precizate mai sus contestatoarea sustine ca nu este intemeiata masura luata de echipa de inspectie fiscala privind colectarea TVA pentru imobilizarile in curs scoase din evidenta si transmise asociatului SN prin deconturile de venituri si cheltuieli si pentru sumele recuperate prin cheltuieli exceptionale.

II.2. In ceea ce privește neadmiterea deductibilitatii TVA aferenta cheltuielilor de intretinere a unor sonde contestatoarea sustine ca prin factura emisa in decembrie 2004 de catre AM -Sucursala P, a fost facturata suma reprezentand contravaloarea lucrarilor de reparatii capitale ale unor sonde (altele decat cea la R).

Cota parte din aceasta suma a fost inregistrata in contul „Alte cheltuieli de exploatare” iar organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu avea dreptul sa deduca TVA aferenta acestor cheltuieli pe motiv ca nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Contestatoarea sustine ca asa cum a precizat si la capitolul impozitul pe profit sumele in cauza au reprezentat cheltuieli cu reparatia capitala a unor sonde care apartin societatii (sonda B si G) efectuate pentru mentinerea in functiune a unui obiectiv care produce venituri impozabile si pentru care societatea colecteaza TVA astfel ca avea dreptul sa deduca TVA aferenta acestor cheltuieli, conform art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat sunt destinate realizării de operatiuni cu drept de deducere.

Fata de cele sustinute contestatoarea solicita anularea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala in ceea ce priveste impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala pentru aceste capitole.

***II. Prin Decizia de impunere emisa de Directia Generala da finantelor publice a judetului - Activitatea de control fiscal au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala , astfel:***

Organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C A S.R.L are asociat unic firma AM.

La data de 25.01.2002 firma AM a incheiat cu S.N. Contractul de transfer cu privire la obligatiile asupra productiei suplimentare din 11 perimetre ce fac obiectul Acordului de Concesiune de Dezvoltare - Exploatare si Exploatare Petroliera incheiat intre Agentia Nationala pentru Resurse Minerale si S.N. si Contractul de Asociere prin care partile isi propun sa actioneze in comun in vederea reabilitarii celor 11 zacaminte de gaze naturale pentru obtinerea unei productii suplimentare de gaze. Cele doua contracte au fost aprobate de Agentia Nationala pentru Resurse Minerale prin Acord.

Intrucat AM- persoana juridica straina, a obtinut dreptul de a efectua operatiuni petroliere, avea obligatia de a infiinta si mentine o sucursala sau o filiala in Romania pe toata durata concesiunii, in conformitate cu prevederile art. 15 din Legea petrolului nr. 134 /1995, in vigoare la aceasta data.

Astfel, in baza Hotararii Consiliului de Administratie din 17 aprilie 2002 firma AM a decis infiintarea unei sucursale in Romania: AM -Sucursala P iar prin Decizie Presedintele Autoritatii Nationale de Reglementare in Domeniul Gazelor Naturale a acordat firmei AM "Licența de furnizare a gazelor naturale" cu o durata de valabilitate de 4 ani.

Totodata, s-a constatat ca, aferent celor 11 zacaminte de gaze naturale s-au incheiat cu Agentia Nationala 11 Contracte

Individuale de Concesiune, aprobate prin H.G.R. nr.764 din 14 mai 2004 privind aprobarea acordurilor de concesiune a 11 perimetre de dezvoltare-exploatare și exploatare petroliera, incheiate între Agentia Nationala pentru Resurse Minerale, în calitate de concedent, Societatea Nationala de Gaze Naturale și Compania AM, în calitate de concesionari.

Incepand cu data de 01.05.2004, AM a transferat toate drepturile si obligatiile sale decurgand din Contractul de Asociere cu S.N. catre S.C A SRL- persoana juridica romana nou infiintata, al carei acționar unic este, transfer aprobat de Agentia Nationala pentru Resurse Minerale prin Acord.

Contractul de asociere este in fapt un contract de asociere in participatiune, cota de participare a partilor la drepturile si obligatiile privind productia suplimentara fiind de 50% pentru fiecare parte iar persoana desemnata prin contract sa conduca evidenta contabila a asocierii este S.C. A S.R.L i, care intocmeste si transmite asociatului S.N., lunar, un raport privind veniturile obtinute si cheltuielile efectuate in legatura cu operatiunile petroliere pe baza de decont.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata societatea a desfasurat activitate de extractie si furnizare a gazelor naturale in baza Licentei de furnizare a gazelor naturale emisa de Autoritatea Nationala de Reglementare in Domeniul Gazelor Naturale. Pentru realizarea obiectului de activitate concretizat in operatiuni petroliere, S.C A S.R.L. a preluat incepand cu 01.05.2004 toate drepturile si obligatiile din Contractul de Asociere incheiat între S.N. si AM, conform caruia drepturile si obligatiile asupra productiei suplimentare obtinuta prin efectuarea in comun a lucrarilor sunt impartite între asociati in proportie de 50%. Productia suplimentara de gaze obtinuta este livrata in totalitate catre beneficiarul S.C P S.R.L, la punctul de livrare specificat in contractul de vanzare a gazelor naturale unde se si masoara, respectiv la fiecare cap de sonda sau grup de sonde si la limita zacamintului. Din veniturile astfel obtinute, S.C A S.R.L, transmite catre S.N. pe baza decontului lunar de venituri si cheltuieli, cota de 50% stabilita prin contract.

Din verificarea documentelor financiar - contabile privind veniturile si cheltuielile inregistrate, note contabile, fise de cont intocmite pentru lunile iunie, septembrie, decembrie 2004, martie, iunie, septembrie 2005, declaratii privind obligatiile de plata la bugetul general consolidat, documente de plata a obligatiilor fiscale, s.a., s-au constatat urmatoarele:

***a) pentru anul 2004***

Organele de inspectie fiscala au constatat, conform bilanțului contabil incheiat la 31.12.2004 si depus la Administratia Finantelor Publice, ca societatea a raportat un profit contabil.

De asemenea, s-a constatat ca a fost calculat un impozit pe profit, diminuat cu sumele destinate sponsorizarii, deductibile din impozitul pe profit conform prevederilor art.31 alin (4) din Legea nr. 571/2003, si a ramas de virat la bugetul de stat o obligatie fiscala sume ce au fost cuprinse in declaratia anuala privind impozitul pe profit pentru anul 2004, depusa la organul fiscal teritorial.

S-a constatat ca la stabilirea profitului impozabil societatea a inregistrat cheltuieli nedeductibile fiscal, din care, cheltuieli cu amortizarea contabila, cheltuieli cu dobanzile, cheltuieli cu sponsorizarea, alte cheltuieli nedeductibile s.a.

Deasemenea, s-a constatat ca la stabilirea profitului impozabil societatea a dedus suma reprezentând rezerva legala calculata in limita cotei de 5% aplicata asupra profitului contabil, inainte de determinarea impozitului pe profit, conform art.22 alin (1) lit a) din Legea nr.571/2003, modificata. Fata de sumele stabilite de societate, organele de inspectie fiscala au calculat un impozit pe profit diminuat cu sumele destinate sponsorizarii, deductibile din impozitul pe profit conform prevederilor art.31 alin (4) din Legea nr. 571/2003, rezultand o diferenta suplimentara, din urmatoarele constatari:

Organele de inspectie fiscala au constatat cheltuiala neafidenta veniturilor, inregistrata in contul 658800 "*Alte cheltuieli de exploatare*" in luna decembrie 2004, reprezentand scoaterea din evidenta a unor imobilizari in curs, achizitionate de la AM -Sucursala P, cu factura fiscala din decembrie 2004.

Din documentele prezentate, respectiv anexa facturii mentionate, din inregistrarea in evidenta contabila a acesteia in fisa de cont 231 "*Imobilizări in curs*" au rezultat urmatoarele: din valoarea totala a imobiliarilor in curs achizitionate in luna decembrie 2004, a fost evidentiata si inregistrata in contul contabil 231 "*imobilizari in curs*" , diferenta fiind inregistrata ca alte cheltuieli de exploatare in cursul aceleiasi luni.

Din explicatiile date de reprezentantul societatii, se constata ca suma in cauza reprezinta valoarea unor reparatii capitale efectuate de firma AM -Sucursala P si nejustificat inregistrate de aceasta ca imobilizari corporale in curs.

A fost considerata in totalitate deductibila nejustificat la calculul profitului impozabil stabilit de societate, incalcandu-se prevederile art. 21 alin (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora sunt considerate cheltuieli

deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Totodata, s-a constatat ca in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, inregistrate in contul 628020 "*Alte servicii executate de terti*", reprezentand contravaloare serviciilor administrative si financiare facturate lunar de asociatul unic AM.

Astfel, in baza contractului de prestari servicii din 01.05.2004 incheiat intre A S.R.L si firma AM societatea straina se angajeaza sa presteze diverse servicii prevazute in contract, avand in vedere "*competenta si experienta cu privire la prestarea serviciilor de consultanta (...), conducerea si administrarea activitatilor de afaceri, (...) Contabilitate*".

In anexa la contractul incheiat sunt prevazute serviciile prestate de firma straina cat si tarifele practicate.

Facturile lunare emise in baza acestui contract cuprind contravaloarea serviciilor de inginerie, consultanta geologica, procesare seismica prestate de diverse firme straine si persoane fizice pentru AM si refacturate de aceasta pe numele S.C A S.R.L., si servicii de consultanta, administrative si financiare, prestate exclusiv de doi salariati ai firmei AM.

In justificarea serviciilor administrative si financiare prestate, la facturile externe sunt anexate foi de pontaj in care sunt nominalizate cele doua persoane, cu numarul de ore de lucru si tariful pe ora practicat.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, art.21 pct (4) lit. m) si a H.G. nr.44/2004 modificata, pct. 48 dat in aplicarea legii, pentru a fi deductibile, cheltuielile cu astfel de servicii trebuie sa indeplineasca cumulativ mai multe conditii, printre care: defalcarea cheltuielilor pe durata realizarii obiectivului contractului, justificarea prin intocmirea de situatii de lucrari, rapoarte de lucru, precum si necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii desfasurate.

Din verificarea efectuata, s-a retinut faptul ca serviciile administrative si financiare sunt descrise sumar pe baza foilor de pontaj si reprezinta : "*procedura contabila*", "*revizuire documentatie justificativa si facturare 2002, 2003 si luna curenta*", "*arhivare copii 2002 si 2003 -facturi Ro*", "*coordonare noua procedura contabila*", "*pregatire buget 2005*" s.a

La solicitarea organului de inspectie fiscala de a i se pune la dispozitie documentele justificative privind serviciile administrative si financiare efectiv prestate, societatea nu a putut prezenta decat foile de pontaj, precizand ca serviciile mentionate s-au concretizat in discutii

purtate cu conducerea S.N, Agentiei Nationale pentru Resurse Minerale, bugete de venituri si cheltuieli intocmite, s.a.

Avand in vedere cele precizate, simpla incheiere a contractului de prestari servicii care a stat la baza emiterii facturilor lunare de catre societatea AM si care reprezinta vointa juridica a partilor privind prestarea unor servicii administrative si financiare nu reprezinta o conditie suficienta pentru ca respectivele cheltuieli facturate sa fie deductibile la calculul profitului impozabil, in conditiile in care prestatorul are calitatea de actionar unic la societatea beneficiara la nivelul careia exista organizat compartiment financiar contabil distinct si totodata este consiliata lunar de P W C A S.R.L in domeniul impozitarii si consultantei in afaceri.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se poate verifica realitatea acestor servicii intrucat nu s-a definit concret in ce au constat serviciile prestate, pe foile de pontaj anexate la facturile externe fiind inscrise activitati ce fac referire la anii 2002 si 2003 cand S.C A S.R.L nu era infiintata, termenele la care s-au realizat aceste servicii, cuantificarea acestora, fiind incalcate astfel prevederile Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, art.21 pct (4) lit. m) si a H.G. nr. 44/2004, pct. 48 dat in aplicarea legii.

Mai mult, s-a constatat ca in totalul serviciilor administrative si financiare detaliate in anexa nr.6 este cuprinsa si contravaloarea chiriei aferenta biroului destinat activitatii AM facturata in lunile mai-iulie 2004 cat si refacturarea altor servicii, fara documente justificative, fiind incalcate astfel prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003.

In ceea ce priveste deductibilitatea fiscala a sumei reprezentand cheltuieli cu asigurarile, inregistrate in perioada iunie-decembrie 2004 in contul 613001 "*Cheltuieli cu prime asigurare*" si contul 628020 "*Alte servicii executate de terți*", s-a constatat ca societatea a inregistrat lunar, cheltuieli cu asigurarea in baza facturilor externe emise de AM si a politei de asigurare emisa conform contractului de asigurare incheiat intre AM si L, din care 50% revine S.C A S.R.L.

Facturile externe lunare emise de firma AM in perioada iunie - decembrie 2004 in baza contractului de prestari servicii din 01 mai 2004 incheiat cu S.C A S.R.L, cuprind atat contravaloarea serviciilor de inginerie, consultanta geologica, procesare seismica, servicii consultanta administrative si financiare amintite mai sus cat si refacturarea ratelor scadente aferente unor prime de asigurare de bunuri, servicii si persoane.



Din verificarea efectuata s-a constatat ca in cursul anului 2004, firma AM in calitate de asigurat a incheiat cu diverse societati de asigurare -L, Mc- urmatoarele contracte de asigurare :

- contract cu valabilitate 01 mai 2004 - 01 mai 2005, pentru "controlul asigurarea sondelor", "asigurare foraj / retragere", "costuri de curatare a locatiei si asigurarea impotriva scurgerilor poluarii si contaminarii" pentru a carei finantare au fost inregistrate diverse cheltuieli reprezentand taxe de creditare, onorarii plasare polita, etc. .

- polita O M pentru perioada 4 decembrie 2004 - 04 decembrie 2005 pentru riscuri de protectie si garantie, de orice natura, avarie comuna, raspundere pentru abordaj, salvarea, cheltuielile de salvarea accidentelor suferite de persoane, inclusiv decesul, avarierea de bunuri.

- prelungire a unei polite incheiate anterior lunii mai 2004, emisa in luna august 2004, in baza unei adrese transmise in timpul controlului de la AM.

In timpul controlului, au fost transmise de la firma AM copii ale documentelor prezentate anterior iar o parte din acestea au fost traduse cu aceasta ocazie.

Obiectul contractelor nu se refera in mod explicit la asigurari pentru bunuri aflate pe teritoriul Romaniei, acestea acoperind o arie larga de bunuri si activitati referitoare la afacerea AM.

Din verificarea efectuata s-a constatat ca asigurarile in cauza privesc bunuri, persoane si operatiuni in legatura cu activitatea desfasurata de firma AM ce apare in calitate de asigurat in toate documentele prezentate, fiind in fapt o asigurare a afacerii sale. De altfel, primele de asigurare sunt calculate la valoarea ce urmează a fi investita de societatea strana.

Organele de inspectie fiscala constata ca obiectivele asigurate nu erau in patrimoniul societatii A S.R.L la data incheierii contractelor de asigurare. Ulterior, **in luna decembrie 2004** S.C A S.R.L a achizitionat de la AM -Sucursala P<sub>1</sub> imobilizari in curs.

Mai mult, operatiunile petroliere executate de S.C A S.R.L se desfasoara la sonde aflate in patrimoniul S.N. si nu la societatea verificata.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit art.21 alin (4) lit. n) din Legea nr. 571/2003 privin Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu sunt deductibile cheltuielie cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului precum si cele care nu sunt aferente obiectului de activitate.

Pe baza documentelor prezentate s-a constatat faptul ca sumele reprezentand cheltuieli cu asigurarile, inregistrate de S.C A S.R.L in perioada iunie - decembrie 2004, reprezinta contravaloarea

asigurarilor referitoare la bunuri aparținând firmei AM, conform contractelor încheiate de firma străină în calitate de asigurat și diverse firme de asigurare iar sumele asigurate prin contractele respective reprezintă în fapt valoarea estimată a fi investită în România de asociatul unic. Nu se pot identifica activele corporale supuse asigurării în vederea unei eventuale despăgubiri.

Astfel, a fost considerată nejustificat în totalitate deductibilă la calculul profitului impozabil stabilit de societate, încălcându-se prevederile art.21 alin (4) lit n) din Legea nr. 571/ 2003, cu modificările și completările ulterioare, ce a condus la diminuarea corespunzătoare a profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Pentru impozitul pe profit suplimentar nevirat la termenele scadente, au fost calculate dobânzi în conformitate cu art. 115 alin 2 lit a), respectiv art. 116 alin (2) lit a) din O.G. nr.92/2003 republicată, penalități de întârziere conform art. 120 alin 1, respectiv art. 121 alin (1) din O.G. nr. 92/2003 republicată și majorări de întârziere calculate începând cu data de 01.01.2006 în baza art. 116 alin (1) din O.G nr. 92/2003, în vigoare cu această dată.

#### ***b) pentru perioada trimestrul I - trimestrul III 2005***

În perioada 01.01.-30.09.2005, societatea a realizat profit contabil.

Fata de sumele stabilite de societate, controlul a calculat impozit pe profit, diminuat cu sumele destinate sponsorizării, deductibile din impozitul pe profit conform prevederilor art.31 alin (4) din Legea nr.571/2003, rezultând diferența suplimentară din următoarele constatări:

Trecerea la categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a sumei înregistrată în contul 628020 "*Alte servicii executate de terți*", reprezentând contravaloare serviciilor administrative și financiare, facturate lunar de asociatul unic AM în baza contractului de prestări servicii din 01.05.2004 încheiat între cele două firme .

Pentru aceste cheltuieli nu s-a putut verifica realitatea și nici necesitatea efectuării lor serviciile în cauza constând în: "pregătire facturi lunare", "pregătire documentație justificativă pentru facturi lunare", "pregătire documentație pentru taxe lunare", "revizuire proiect facturare Ro".

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma a fost considerată nejustificat deductibilă în totalitate la calculul profitului impozabil stabilit de societate, încălcându-se prevederile Legii nr.571/2003 modificată, art.21 pct (4) lit. m) și a H.G. nr. 44/2004, pct. 48, dat în aplicarea legii.

Organele de inspectie fiscala au reconsiderat deductibilitatea fiscala a sumei reprezentand cheltuieli cu asigurarile, inregistrate in perioada ianuarie - septembrie 2005 in contul 613001 "*Cheltuieli cu prime asigurare*" si contul 628020 "*Alte servicii executate de terti*".

In perioada 01.01-30.09.2005, S.C. A S.R.L a inregistrat lunar, cheltuieli cu asigurarea in baza facturilor externe emise de AM si a politelor de asigurare emise conform contractului de asigurare incheiat intre AM si L valabil pentru perioada 01 mai 2004 -30 aprilie 2005, respectiv contractului de asigurare valabil pentru perioada 01 mai 2005-30 aprilie 2006.

Sumele reprezentand cheltuieli cu asigurarile, inregistrate de S.C A S.R.L in perioada ianuarie - septembrie 2005, reprezinta contravaloarea primelor de asigurare prevazute in contractele incheiate de firma AM in calitate de asigurat cu diverse firme de asigurare pentru aceasta perioada fiind in vigoare contractele incheiate inca din anul 2004 dar si noi contracte care pastreaza termenii si conditiile din cele incheiate anterior.

S-a constatat ca aceste cheltuieli au fost considerate nejustificat deductibile la calculul profitului impozabil stabilit de societate, incalcanandu-se prevederile art. 21 alin (4) lit n) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, obiectul contractelor incheiate pentru anul 2005 nu difera fata de cele pentru anul 2004.

Totodata, a fost considerata cheltuiala neafidenta veniturilor, suma inregistrata in contul 658800 "*Alte cheltuieli de exploatare*" in perioada 01 iunie - 30 septembrie 2005, reprezentand cheltuieli aferente scoatereii din evidenta a imobilizarii in curs denumita "R".

Din documentele prezentate s-a constatat ca in perioada iunie -decembrie 2004, S.C A S.R.L a inregistrat in evidenta lucrari de reabilitare si modernizare la sonda R sume capitalizate in imobilizari in curs.

Din documentele prezentate, s-a retinut faptul ca lucrarile de reabilitare pentru sonda R, au fost incepute de Sucursala iar odata cu infiintarea S.C A S.R.L lucrarile au continuat, cheltuielile in cauza fiind evidentiata la societatea verificata in perioada iunie-decembrie 2004, desi imobilizarile in curs pentru sonda R, figurau la cealalta societate. Situati in cauza a fost corectata abia in luna decembrie 2004, cand s-a achizitionat de la AM -Sucursala P, cu factura fiscala aceasa imobilizare.

Conform deciziei interne din 2004 pe baza rezultatelor nefavorabile obtinute la testele efectuate pentru punerea in functiune pe perioada evidentiata la AM -Sucursala P, s-a aprobat abandonarea

sondei R, toate sumele capitalizate ca investitie in curs pentru aceasta sonda urmand a fi trecute pe chetuieli.

In perioada anilor 2003 - 2004, firma AM - Sucursala P a inregistrat pentru aceeasi locatie imobilizari in curs.

Desi, imobilizarea a fost propusa spre abandonare, S.C A S.R.L a achizitionat cu factura fiscala, de la AM - Sucursala P, imobilizari in curs R, in perioada urmatoare majorandu-si valoarea valoarea prin diverse achizitii efectuate pana la data de 31 ianuarie 2005 .

In luna februarie 2005, SC A S.R.L P a depus la Agentia Nationala pentru Resurse Minerale, cererea prin care se solicita eliberarea avizului de abandonare a sondei R iar incepand cu luna aprilie 2005, conform Avizului eliberat de Agentia Nationala pentru Resurse Minerale, sonda respectiva a fost abandonata.

Urmare acestui fapt, in luna iunie 2005, S.C A S.R.L P a scos din evidenta sumele inregistrate in contul 231, prin inregistrarea in contul contabil 471 "*Cheltuieli inregistrate in avans* " analitic distinct, suma din care a repartizat cota de 50%, asociatului in participatiune pe baza decontului lunar de venituri si cheltuieli intocmit pentru luna iunie 2005, diferenta de 50% urmand a fi suportata pe cheltuieli in rate egale pe durata de 5 ani incepand cu luna iunie 2005.

Conform prevederilor art. 6 lit. f) din Legea nr.15/1994, republicata si modificata, "investitiile efectuate pentru realizarea lucrărilor de foraj, prospectiuni geologice care nu au dat rezultate" nu sunt considerate mijloace fixe si deci capitalul imobilizat nu se recupereaza.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca suma a fost considerata nejustificat in totalitate deductibila la calculul profitului impozabil stabilit de societate, incalcandu-se prevederile art. 21 alin (1) din Legea nr. 571/ 2003, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Pentru impozitul pe profit suplimentar nevirat la termenele scadente, au fost calculate dobanzi in conformitate cu art.115 alin 2 lit a), respectiv art. 116 alin (2) lit a) din O.G. nr. 92/2003 republicata, penalitati de intarziere conform art. 120 alin.1, respectiv art.121 alin (1) din O.G. nr. 92/2003 republicata si majorari de intarziere calculate incepand cu data de 01.01.2006 in baza art.116 alin (1) din O.G nr. 92/2003, in vigoare cu aceasta data.

Ca urmare, s-a stabilit:

- impozit pe profit suplimentar.....;
- dobanzi..... ;
- penalitati de intarziere..... ;

-majorari de intarziere..... .

**Referitor la taxa pe valoarea adăugata deductibila,** organele de inspectie fiscala au calculat o diferenta suplimentara reprezentand T.V.A dedusa eronat .

S-a constatat ca in baza facturii emisa de AM -Sucursala P, S.C A S.R.L a achizitionat imobilizari in curs. Din valoarea totala a acestora, a fost trecuta pe cheltuieli o suma prin inregistrarea in conturile de cheltuieli de exploatare deoarece acestea reprezentau "reparatii capitale" .

Prin deducerea T.V.A, s-a constatat ca au fost incalcate prevederile art. 145 alin (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal -Titlul VI "Taxa pe valoarea adăugata", potrivit carora orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate, daca bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile.

**Referitor la T.V.A colectata,** la verificare s-a constatat o diferenta taxa pe valoarea adaugata.

Diferența provine din aplicarea cotei de 19% asupra sumelor scoase din evidenta reprezentand imobilizarea in curs R si cedate asociatului in participatiune S.N. in luna iunie 2005, respectiv inregistrate in cheltuieli exceptionale in perioada iunie- decembrie 2005.

S-a constatat ca S.C A S.R.L a scos din evidenta in luna iunie 2005, imobilizarea in curs R prin inregistrarea in contul contabil 471 "*Cheltuieli inregistrate in avans* " , analitic distinct.

Din aceasta suma, S.C A S.R.L a repartizat cota de 50%, asociatului in participatiune pe baza decontului lunar de venituri si cheltuieli intocmit pentru luna iunie, diferenta de 50% urmand a fi suportata pe costuri in rate egale pe durata de 5 ani incepand cu luna iunie 2005 in perioada iunie -decembrie 2005.

Intrucat in timpul inspectiei fiscale, societatea nu a facut dovada ca sumele astfel inregistrate reprezinta cheltuieli efectuate in scopul obtinerii de venituri, asa cum a fost prezentat si la capitolul impozit pe profit, s-a stabilit ca operatiunile in cauza nu se incadreaza la art.128 alin (9) din Codul fiscal unde sunt prezentate exceptiile referitoare la operatiuni impozabile. Coroborat cu aceasta, inregistrarea operatiunilor contabile nu au condus la operatiuni taxabile in sensul art.145 alin (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal -Titlul VI "Taxa pe valoarea adăugata" si nici nu sunt justificate ca o casare in sensul prevazut de art.128 alin. (9) din acelasi act normativ si a

normelor date in aplicarea acestuia aprobate prin HG nr. 44/2004, respectiv pct. 7.(2), fiind astfel colectata T.V.A astfel:

- pentru suma cedata asociatului in participatiune pe baza decontului lunar de venituri si cheltuieli intocmit pentru luna iunie prin cont de cheltuieli) ;

- aferenta celor 9 rate lunare recuperate pe costuri.

Ca urmare, s-a stabilit :

- TVA de plata suplimentara ;

- dobanzi aferente calculate in conformitate cu art.115 alin 2 lit a), respectiv art.116

- alin. (2) lit a) din O.G. nr. 92/2003

- republicata ;

- penalitati de intarziere conform art. 120

- alin.1 respectiv art. 121 alin (1) din O.G.

- nr. 92/2003 republicata;

- majorari de intarziere calculate incepand cu data de 01.01.2006 in baza art. 116 alin

- (1) din O.G nr. 92/2003.

Accesoriile au fost calculate pana la data de 20.03.2006.

***III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatarile organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:***

**I. Referitor la:**

- **Impozit pe profit**

- **dobanzi de intarziere**

- **penalitati de intarziere**

- **majorari de intarziere**

**I. 1. In ceea ce priveste cheltuielile cu primele de asigurare**, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu primele de asigurare in conditiile in care prin raportul de inspectie fiscala nu s-a analizat modul de repartizare a acestor cheltuieli de la AM catre SC ASRL .

Perioada verificata: trim.II 2004 - trim.III 2005

In fapt, societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile la calcul profitului impozabil, primele de asigurare in baza facturilor externe

lunare emise de AM in baza contractului de prestari servicii din data de 01.05.2004 incheiat intre AM in calitate de Prestator si SC A SRL in calitate de Beneficiar, contract ce cuprinde si clauza privind administrarea politelor de asigurare ale Beneficiarului.

Din constatările organelor de inspectie fiscala reiese ca SC A SRL are asociat unic firma AM -persoana juridica straina.

Astfel, AM in calitate de asigurat a incheiat cu diverse societati de asigurare, cum sunt L M, mai multe contracte de asigurare, astfel:

- contractul, cu firma L, cu valabilitate 01 mai 2004 - 01 mai 2005, pentru "controlul asigurarea sondelor", "asigurare foraj / retragere", "costuri de curatare a locatiei si asigurarea impotriva scurgerilor poluarii si contaminarii" ;

- polita O M pentru perioada 4 decembrie 2004 - 04 decembrie 2005, incheiata cu MM, pentru riscuri de protectie si garantie, de orice natura, avarie comuna, raspundere pentru abordaj, salvarea, cheltuielile de salvarea accidentelor suferite de persoane, inclusiv decesul, avarierea de bunuri.

Totodata, AM a incheiat doua contracte de reasigurare cu compania romaneasca O SA, valabile pentru perioada 01 mai 2004 - 30 aprilie 2005 si respectiv 01 mai 2005 - 30 aprilie 2006, care a emis o polita de asigurare al carei beneficiar este SC A SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli cu asigurarile reprezinta in fapt o asigurare pentru bunuri, persoane si servicii in legatura cu afacerea AM iar activitatea desfasurata de AM se efectueaza la sonde aflate in patrimoniul SN si nu in patrimoniul societatii contestatoare. De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se pot identifica activele corporale supuse asigurarii in vederea unor eventuale despagubiri, incalcandu-se prevederile art.21 alin.4 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, potrivit art.21 alin.4 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :*

*n) **cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale;***

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca organele de inspectie fiscala au avut in vedere faptul ca primele de sigurare nu privesc activele contribuabilului pe considerentul ca din contractele de asigurare incheiate de AM cu societatile de asigurare nu rezulta denumirea Romaniei, asigurarea fiind o asigurare globala la nivel international, contractele de asigurare nereferindu-se in mod explicit la asigurari pentru evenimente ale imobiliarilor pe teritoriul Romaniei, acestea cuprinzand o arie larga de bunuri si evenimente referitoare la afacerea AM, in contract precizandu-se zonele asigurate si tarifele, ca de exemplu: *“Zona 2 (uscat) Toate zonele din lume”*.

Contestatoarea sustine ca uzanta internationala este ca o polita de asigurare sa nu fie platita integral la inceputul perioadei avand in vedere ca se desfasoara pe perioada de un an, astfel se achita un avans la momentul incheierii politei urmand ca diferenta sa fie achitata in rate lunare printr-un mecanism de finantare, asa cum este contractul de finantare incheiat de AM cu AF.

Ca urmare, contestatoarea motiveaza ca aceste cheltuieli inregistrate sunt reprezentate de avansurile achitate direct de catre societate conform contractelor incheiate si in baza facturilor emise de companiile straine de asigurare precum si cheltuieli de asigurare in baza facturilor primite de la AM prin care se refactureaza valoarea scadenta a ratelor de asigurare si o serie de cheltuieli care rezulta din contractul de finantare de prime incheiat de AM cu societatea straina de finantare.

Totodata, contestatoarea sustine ca daca societatea romana este beneficiara unei polite de asigurare globala incheiata la nivel international nu inseamna ca activele asigurate in cadrul politei respective nu sunt activele ei cu atat mai mult cu cat in cadrul politei de asigurare globala se specifica ca aceasta este valabila pentru sondele aflate intr-o anumita zona geografica (Zona 2) in care este inclusa si Romania.

Fata de acest aspect, contestatoarea aduce in sustinere adresa din data de 06.10.2006 prin care B, asiguratorul actual al companiilor AM si SC A SRL, precizeaza:

*“Practica normala in industria internationala este aceea ca politele de asigurare pentru controlul sondelor nu sunt specifice pe sonda. In fiecare an, Benfield evalueaza global activele actuale si activitatile planificate pentru acel an. Deoarece este o practica normala in industria internationala de petrol si gaze ca planurile sa se schimbe in timpul anului, politele de asigurare sunt concepute sa permita aceasta flexibilitate. **De aceea, polita de asigurare nu este formulata pentru anumite sonde sau anumite active. Politele vor acoperi toate***



**operatiile petroliere internationale standard si toate activele.** Politele pe care le-a avut si le are Amromco in derulare sunt aplicabile numai pentru operatiile pe care aceasta le desfasoara in cele 11 structuri din contractul de asociere incheiat cu Ro.”

Fata de cele sustinute de contestatoare, de prevederile legale invocate mai sus si cele constatate de organele de inspectie fiscala se retine ca aceste cheltuieli cu asigurarile refacturate de AM sunt deductibile la calculul impozitului pe profit avand in vedere specificul activitatii desfasurate care impune obligatoriu incheierea unor astfel de polite de asigurare chiar daca contractele de asigurare au fost incheiate la nivel international de catre asociatul unic al acestei societati, per global activitate desfasurata de AM, si nu se refera strict la cele 11 perimetre din Romania. De altfel, argumentul organelor de inspectie fiscala potrivit caruia asigurarea este o asigurare globala ce nu se refera in mod explicit la asigurari pentru evenimente ale imobiliarilor pe teritoriul Romaniei nu este demonstrata prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii decizie de impunere. Politele de asigurare emise in baza Contractului de reasigurare incheiat intre AM si O SA au ca beneficiar SC A SRL ceea ce face dovada ca, aceste cheltuieli cu asigurarile facturate de AM si suportate pe cheltuieli deductibile de SC A SRL se refera la activitatea din Romania. Mai mult, la invocarea temeiului legal mai sus prezentat organele de inspectie fiscala au avut in vedere numai asigurarile aferente imobiliarilor or, acestea se refera si la evenimente care privesc imobiliarile, respectiv explozie subterana, incendiere intentionata a sondei, cheltuieli de evacuare, etc..

Pentru cazul in speta a fost solicitat punct de vedere Directiei generale legislatie impozite directe, care precizeaza:

*“Prevederile aplicabile in materie de deductibilitate a cheltuielilor cu primele de asigurare care privesc activele unui contribuabil, cele care sunt aferente obiectului de activitate, bunurile reprezentand garantie bancara pentru creditele utilizate in desfasurarea activitatii pentru care este autorizat contribuabilul , cele utilizate in cadrul unor contracte de inchiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale sunt: **dispozitiile art.21, alin.(1) coroborate cu cele ale alin.(4) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.** Verificarea indeplinirii conditiilor cerute de lege pentru situatiile in care se regaseste un contribuabil revine organului fiscal abilitat prin lege. Totodata, tinandu-se seama de faptul ca, cele doua persoane juridice (romana si straina), din datele furnizate de dvs., par sa fie persoane afiliate in conformitate cu prevederile art.7 alin.(1) pct.21 din Codul fiscal, consideram necesar si*

*punctul de vedere al Directiei de Metodologie si Proceduri pentru inspectia Fiscala (Serviciul Preturi de Transfer) privitor la aplicarea prevederilor art.11 alin.(2) din Codul fiscal, in acest caz, pentru stabilirea cuantumului cheltuielilor care indeplinesc conditiile de deductibilitate prevazute de Codul fiscal.”*

Urmare a adresei, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat punct de vedere si Directiei de Metodologie si Proceduri pentru inspectia Fiscala, care, precizeaza:

*“Referitor la aspectele cuprinse in adresa dvs. , va comunicam ca din datele furnizate de catre directia dvs. referitoare la deductibilitatea/nedeductibilitatea cheltuielilor cu asigurarile refacturate de societatea AM catre A SRL rezulta ca, asigurarile incluse pe cheltuielile aferente activitatii A SRL sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, dar nu se poate stabili cuantumul acestora, aferent activitatii din Romania.*

*In acest sens, nu rezulta modul de alocare a cheltuielilor aferente asigurarilor pentru activitatea A SRL totalul costului politei incheiate de catre AM. Prin aplicarea art.11, alin.2 Legea nr.571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, trebuie avut in vedere a se solicita informatii privind cuantumul total al politei de asigurare incheiata de catre AM si AF, precum si modul de calcul al procentului din total polita aferent activitatii din Romania. Mentionam ca procentul de alocare se calculeaza pe baza unor “chei de alocare”. “Cheia de alocare” (%) se determina in functie de specificul activitatii desfasurate (vanzari, mijloace fixe utilizate, numar de salariatii, valoarea capitalului investit, etc.).*

*Conform celor mentionate consideram ca trebuie verificate documentele si informatiile care au condus la cuantificarea procentului aferent activitatii din Romania din totalul cheltuielilor cu asigurarile.”*

Potrivit punctelor de vedere exprimate de directiile de specialitate se retine ca in vederea analizei caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor cu asigurarile este necesar a se analiza si relatia existenta intre cele doua societati ce au actionar comun AM, prin prisma prevederilor art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora :

***“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. [...]”***

De asemenea, se retine ca necesara analizarea documentelor din care sa rezulte cuantumul total al politei de asigurare incheiata de AM precum si modul de repartizare a cheltuielilor cu asigurarile pentru Romania, respectiv daca s-a efectuat pe baza de calcul procentual si/sau a unei chei de alocare si in functie de acestea sa se stabileasca cuantumul cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit.

Ca urmare a celor retinute se va desfiinta Decizia de impunere pentru impozitul pe profit aferent acestui capat de cerere urmand ca organele de inspectie fiscala sa se analizeze cheltuielile cu primele de asigurare in functie de cele precizate in decizie si sa stabileasca cuantumul deductibil al acestora si implicit cuantumului impozitului pe profit datorat si a accesoriilor aferente.

Se va face aplicarea prevederilor art.186 (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

*“3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*

**I.2. In ceea ce priveste cheltuielile aferente scoaterii din evidenta a imobilizarilor in curs,** cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra deductibilitatii acestor cheltuieli in conditiile in care pentru cheltuielile cu reabilitarea si modernizarea sondei R organele de inspectie fiscala nu au analizat daca acestea au fost efectuate in scopul realizarii de venituri.

Perioada verificata: iunie 2005 - septembrie 2005.

In fapt, in perioada iunie - decembrie 2004 SC A SRL a inregistrat contravaloarea lucrarilor de reabilitare si modernizare la sonda R in categoria investitiilor in curs.

Lucrarile de reabilitare la sonda R au fost incepute de AM - Sucursala P iar odata cu infiintarea SC A SRL lucrarile au continuat fiind evidentiata pe perioada iunie-decembrie 2004 la aceasta societate desi imobilizarile in curs pentru sonda R figurau la sucursala. Situatia a fost reglementata in luna decembrie 2004 cand SC A SRL a achizitionat cu factura fiscala de la AM- Sucursala P imobilizari in curs R.

Pe perioada 2003 - 2004 AM - Sucursala P a inregistrat pentru aceasta locatie imobilizari in curs, in perioada urmatoare valoarea

sondei atingand la data de 31.01.2005, prin diverse achizitii, valoare mai mare.

In luna februarie 2005 societatea a solicitat eliberarea avizului de abandonare a sondei R si incepand cu luna iunie 2005 conform Avizului eliberat de Agentia Nationala pentru Resurse Minerale sonda R a fost abandonata.

In luna iunie 2005 SC A SRL a procedat la trecerea investitiilor in curs din contul 231 "Investitii in curs" in contul 471 "Cheltuieli inregistrate in avans" din care suma reprezentand 50% din total a fost repartizata SN pe baza decontului lunar intocmit pentru luna iunie 2005 in baza contractului de asociere.

In ceea ce priveste diferenta de 50% aceasta urma sa fie suportata pe cheltuieli, in rate egale, pe durata a 5 ani, incepand cu luna iunie 2005.

Astfel, **societatea a inregistrat pe cheltuieli extraordinare** suma reprezentand contravaloarea a trei rate lunare inregistrate in luna iunie 2005 si suma reprezentand contravaloarea a trei rate lunare aferente perioadei iulie - septembrie 2005.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea si-a dedus nejustificat cheltuielile, in temeiul art.6 lit.f) din Legea nr.15/1994, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul respectivele cheltuieli sunt aferente veniturilor.

In drept, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"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."*

Iar potrivit art.6 lit.f) din Legea nr.15/1994, republicata cu modificarile si completarile ulterioare:

*"Nu sunt considerate mijloace fixe:*

*f) investițiile efectuate pentru realizarea lucrărilor miniere din afara perimetrelor de exploatare, precum și cele pentru foraj, executate pentru explorări, prospecțiuni geologice și geofizice, forajele pentru alimentarea cu apă, care nu au dat rezultate, sondele situate în gaz - capul unor zăcăminte de țiței, precum și sondele de cercetare geologică, care au pus în evidență acumulări de hidrocarburi, dar care, din motive geologico-tehnice și economice obiective, nu pot fi exploatare".*

Referitor la actele normative enuntate mai sus, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere faptul ca societatea nu a inregistrat investitia in conturile de imobilizari corporale si nu a recuperat-o pe cheltuieli cu amortizarea precum si faptul ca nu s-a avut in vedere la analizarea deductibilitatii cheltuielilor conditia specifica industriei in care isi desfasoara activitatea in sensul ca era necesara mentinerea imobilizarii la anumiti parametri in vederea efectuării verificarilor/testelor de validare realizate de reprezentantii Agentiei Nationale pentru Resurse Minerale.

Pentru cazul in speta, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat punct de vedere directiei de specialitate - Directia generala legislatie impozite directe din Ministerul Finantelor Publice, care, precizeaza:

*“Prevederile art.24 alin.(14) din Codul fiscal stabilesc o serie de cheltuieli care se recupereaza din punct de vedere fiscal in rate egale pe o perioada de 5 ani, incepand cu luna in care se efectueaza acestea. Cheltuielile stabilite prin prevederile legale mentionate mai sus sunt cele de natura localizarii, dezvoltarii sau oricarei activitati pregatitoare pentru exploatarea resurselor naturale.*

*Totodata, este de retinut ca, prevederile art.24 alin.(14) din Codul fiscal, prevederi care stabilesc o regula speciala de deducere de cheltuieli, nu contravin prevederilor alin.(1) al art.21 din Codul fiscal care cuprind principiul general de recunoastere, la calculul profitului impozabil, a cheltuielilor efectuate de catre contribuabili in scopul realizarii de venituri impozabile, **principiu care presupune si acceptarea faptului ca, la un moment dat, anumite activitati desfasurate de acestia pot sa conduca la inregistrarea de pierderi datorate unor conditii existente.**”*

Fata de cele precizate in punctul de vedere mai sus enuntat se retine ca prevederile art.24(14) din din Legea nr.571/2003 privind Cpodul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

*“(14) Cheltuielile aferente localizării, explorării, dezvoltării sau oricărei activități pregătitoare pentru exploatarea resurselor naturale se recuperează în rate egale pe o perioadă de 5 ani, începând cu luna în care sunt efectuate cheltuielile. Cheltuielile aferente achiziționării oricărui drept de exploatare a resurselor naturale se recuperează pe măsură ce resursele naturale sunt exploatate, proporțional cu valoarea recuperată raportată la valoarea totală estimată a resurselor”, care prevad o regula speciala de deducere a cheltuielilor cu reabilitarea si modernizarea sondei R, abandonata, nu contravin prevederilor art.21(1) din acelasi act normativ , conform carora:*

*“(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.”*

Plecând de la principiul general de recunoaștere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor efectuate de societate în scopul realizării de venituri impozabile prevăzut de art.21 (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că în desfășurarea activității orice societate poate obține atât profit cât și pierdere. Ori, efectuarea de cheltuieli care au condus la obținerea de pierderi nu conduc în mod automat la neacceptarea acestora ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, impozitul pe profit fiind calculat pe total activitate desfășurată. Astfel, la stabilirea deductibilității/nedeductibilității cheltuielilor efectuate cu reabilitarea și modernizarea sondei R, abandonate, este necesar să se analizeze dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri chiar dacă pe total societatea a obținut pierdere, potrivit obiectului de activitate al societății și în funcție de cele constatate la analiză se va stabili impozitul pe profit datorat.

Față de cele de mai sus, se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cheltuielile cu contravaloarea lucrărilor de reabilitare și modernizare la sonda R, abandonată, în funcție de cele precizate în decizie și să recalculeze impozitul pe profit datorat și accesoriile aferente.

Se va face aplicarea prevederilor art.186(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

*“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*

Intrucât nu s-au putut defalca obligațiile fiscale pe capitolele desființate se va desființa Decizia de impunere pentru impozitul pe profit, dobânzile de întârziere, penalitățile de întârziere și majorările de întârziere, urmând să fie recalulate la reverificare.

## **II. Referitor la:**

- taxa pe valoarea adăugată**
- dobânzi de întârziere**
- penalități de întârziere**

## - majorari de intarziere

**In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta imobilizarii in curs R abandonata**, cauza supusa solutionarii este daca suma reprezinta TVA colectata sau in fapt reprezinta anularea dreptului de deducere a TVA pentru cheltuielile reprezentand bunuri si servicii achizitionate la sonda R, abandonata.

In fapt, in luna iunie 2005 A SRL a scos din contul 231 "Imobilizari in curs" sumele reprezentand contravaloarea lucrarilor de reabilitare si modernizare efectuate la sonda R, abandonata.

Conform contractului de asociere in participatiune incheiat cu SN societatea a repartizat asociatului, prin decont lunar, cota de 50% din lucrarile de reabilitare si modernizare.

De asemenea, in perioada iunie - decembrie 2005 societatea a inregistrat pe cheltuieli exceptionale cota parte din valoarea investitiei aferenta a noua rate.

Prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie au constatat ca "*Persoana desemnata prin contract sa conduca evidenta contabila a asocierii este SC A SRL, care intocmeste si transmite asociatului SN, lunar un raport privind veniturile obtinute si cheltuielile efectuate in legatura cu operatiunile petroliere (decont de venituri si cheltuieli). Astfel, in balantele de verificare lunare intocmite de SC A SRL, veniturile obtinute si cheltuielile efectuate in legatura cu operatiunile petroliere se regasesc in proportie de 50% din valoarea lor*".

In baza celor constatate, organele de inspectie fiscala calculeaza in sarcina societatii TVA, invocand ca temei legal prevederile art.145(3), art.128(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.7(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, TVA numita "colectata", desi respectivele dispozitii legale se refera la dreptul de deducere a TVA.

In drept, in cauza sunt incidente prevederile art.145(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

*"3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru*

*prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;*

*b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate.”*

Si ale pct.7 lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat in explicitarea art.147(5) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(7) Taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru un obiectiv de investiții, înainte de punerea în funcțiune a acestuia, se ajustează la sfârșitul anului calendaristic următor celui de punere în funcțiune a investiției, astfel:*

*a) dacă bunul obținut prin investiție este utilizat exclusiv pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial se anulează integral. [...]”.*

De asemenea, operatiunile nu se incadreaza in prevederile art.128(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit careia:

*“ 9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

*a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;*

*b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condițiile stabilite prin norme;*

*c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;*

*d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat, ca ajutoare umanitare externe sau interne;*

*e) acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor publicitare, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;*

*f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”*

Se retine ca dispozitiile legale invocate de organele de inspectie fiscala se refera la dreptul de deducere a TVA aferenta unui obiectiv de investitii.

Conform acestor acte normative nu poate fi dedusa TVA pentru bunuri sau servicii achizitionate daca acestea nu sunt destinate utilizarii pentru operatiuni taxabile.



Prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au calculat TVA "colectata", prin aplicarea cotei de 19% asupra cheltuielilor exceptionale reprezentand contravaloarea celor noua rate si asupra cheltuielilor transmise pe baza de decont asociatului invocand in acelasi timp drept temei legal prevederile art.145 din Legea nr.571/2003, republicata, care se refera la dreptul de deducere, dar fara sa analizeze jurnalele de cumparari in vederea deteminarii TVA dedusa aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru imobilizarea R, astfel ca, se va desfiinta decizia de impunere si pentru acest capat de cerere, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze TVA dedusa initial din evidentele societatii si sa stabileasa cuantumul TVA pentru care se anuleaza dreptul de deducere.

Ca urmare, se va face aplicarea prevederilor art.186 (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

*"3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."*

La reanalizarea TVA si accesoriilor aferente se va avea in vedere si capatul de cerere privind TVA contestat de societate.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei in temeiul art.21 alin.1 si art.24 (14), art.145 alin.3, art.128(9) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.147.7 din HG nr.44/2004, art.186(3) din OG nr.92/2003, republicata coroborate cu art.176, art.177 si art.179 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

### **DECIDE**

Desfiintarea deciziei de impunere reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata
- dobanzi de intarziere
- penalitati de intarziere
- majorari de intarziere
  
- Impozit pe profit
- dobanzi de intarziere
- penalitati de intarziere
- majorari de intarziere

urmand ca reverificarea sa fie efectuata de o alta echipa de inspectie fiscala, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi debite, in functie de cele precizate in decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel P, in termen de 6 luni de la comunicare.

**ANEXA LA DECIZIA NR. / 2007**

### **IMPOZIT PE PROFIT**

- deductibilitatea fiscala a chelutiilor cu primele de asigurare  
NOU
- deductibilitatea fiscala a chelutiilor cu scoaterea din evienta a  
imobilizarilor in curs  
NOU

## **TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

- dreptul de deducere a TVA aferenta unui obiectiv de  
investitii, abandonat NOU