



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 233 din 2012

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.R.L. înregistrată la Direcția generală
de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale
de Administrare Fiscală sub nr.906222/06.02.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală - Unitatea de investigații fiscale prin adresa nr..X./06.02.2012 asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. cu sediul social declarat în municipiul .X., Calea X nr.X , bloc clădirea X, parter, sectorul X.

S.C. .X. S.R.L. este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J 40/.X./1994 are codul unic de înregistrare fiscală X, având ca obiect de activitate comerț cu amănuntul al carburanților pentru autovehicule în magazine specializate, cod CAEN 4730.

S.C. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-AN .X./07.12.2011 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală – Unitatea de Investigații Fiscale în baza Raportului de inspecție fiscală F-AN .X./09.11.2011 pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit suplimentar,
- .X. lei - majorari de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
- .X. lei - majorari de întârziere aferente TVA.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AN

.X./07.12.2011, respectiv **07.12.2011**, conform semnăturii olografe de pe ultima pagină a actului administrativ fiscal contestat, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la data de **23.12.2011** sub nr.1121922, conform ștampilei Serviciului Registratură din cadrul respectivei direcții, aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei și redirecționată către Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației, societatea contestatoare figurând și la poziția nr.X din anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F. nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AN .X./07.12.2011, susținând următoarele :

În perioada 08.02.2011-09.11.2011 a fost supusă unei inspecții fiscale, desfășurată la sediul social al societății, care a avut ca obiect verificarea taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare.

Societatea arată că în luna martie 2006 a achiziționat în baza contractului de vânzare-cumpărare încheiat cu S.C. .X. S.R.L. din .X., două stații de distribuție carburanți, compuse din teren și construcțiile edificate pe acestea, precum și mijloace fixe și obiecte de inventar aferente activității desfășurate de vânzător până la acea dată și care au fost utilizate în continuare de către societatea cumpărătoare.

Pentru această tranzacție, S.C. .X. S.R.L. a primit facturi cu TVA de 19 % de la S.C. .X. S.R.L. și a exercitat dreptul de deducere a TVA, iar furnizorul a colectat și plătit TVA aferentă la bugetul de stat.

În data de 05.11.2007, S.C. .X. S.R.L. a încheiat un contract de antrepriză cu firma .X.. din Genova pentru servicii de supraveghere a respectării de către societatea contestatoare și angajații săi a anumitor proceduri interne aplicabile la nivelul întregului grup .X..

Pentru aceste servicii, firma .X.. din Genova, societate stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în Italia a emis facturi fără TVA, iar S.C. .X. S.R.L. a efectuat plata TVA aferentă acestor facturi prin mecanismul de taxare inversă, în sensul că a înregistrat taxa în decontul său de TVA, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată.

În data de 07.01.2008, S.C. .X. S.R.L. a încheiat un contract de prestări servicii cu firma .X.- .X. S.p.A. din Roma pentru servicii de analiză, gestiune și control la nivelul societății contestatoare și a angajaților săi, privind proceduri interne aplicabile la nivelul întregului grup X.

Pentru aceste servicii, firma .X.- .X. S.p.A. din Roma, societate stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în Italia a emis facturi fără TVA, iar S.C. .X. S.R.L. a efectuat plata TVA aferentă acestor facturi prin mecanismul de taxare inversă, în sensul că a înregistrat taxa în decontul său de TVA, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată.

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, societatea susține că serviciile achiziționate de la firmele .X.. din Genova și .X.- .X. S.p.A. din Roma, au fost prestate la solicitarea S.C. .X. S.R.L. și *“nu la solicitarea firmei .X.. din Italia, în baza Acordului cadru încheiat cu cele două firme italiene, în baza legislației italiene”*, așa cum eronat s-a menționat prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AN .X./07.12.2011.

Serviciile achiziționate de la cele două firme italiene au constat în verificarea și supravegherea implementării și derulării, la nivelul S.C. .X. S.R.L. a anumitor proceduri interne aplicabile la nivelul întregului grup .X., dar care au ca obiectiv respectarea unor norme de conduită solicitate și prin legislația aplicabilă în România în domeniul concurenței loiale, combaterii fraudei, spălării banilor, terorismului.

Astfel, serviciile au avut ca obiective : limitarea riscului de fraudă, a riscului altor erori la care societatea românească este expusă, evitarea unor practici care ar denatura concurența, implementarea unor politici pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, prevenirea și combaterea finanțării actelor de terorism, protecția persoanelor cu privire la prelucrarea datelor cu caracter personal. Societatea subliniază că aceste proceduri interne au un rol foarte important la nivelul fiecărei societăți din grup și implicit la nivelul societății românești, deoarece asigură buna funcționare și prevenirea potențialelor incidente care ar conduce la desfășurarea de către angajații proprii de activități ilegale sau de activități care pot dăuna imaginii societății românești.

Respectivele obiective sunt în sprijinul managementului strategic al societății și sunt prevăzute de legislația românească, prin Legea

nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, Legea concurenței nr.21/1996, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr.656/2002 pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, Legea nr.677/2001 pentru protecția persoanelor cu privire la prelucrarea datelor cu caracter personal și libera circulație a acestor date, Legea nr.682/2001 privind ratificarea Convenției pentru protejarea persoanelor față de prelucrarea automatizată a datelor cu caracter personal, adoptată la Strasburg la 28.01.1981.

Față de cele expuse, societatea consideră ca neîntemeiată și eronată, afirmația organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia serviciile au fost prestate *“în baza legislației italiene”*.

Societatea consideră că serviciile prestate de cele două societăți independente au fost realizate în beneficiul său, deoarece obiectivul acestora este reprezentat de gestionarea riscului reputațional și a riscului financiar, fiind necesare și efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în sensul prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform sintagmei *“inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”*, astfel încât solicită recalcularea impozitului pe profit suplimentar și a accesoriilor aferente.

2. Referitor la dreptul de deducere a TVA în sumă de **.X. lei** aferentă serviciilor achiziționate de la firmele **.X.** din Genova și **.X. & .X. Financial - .X. S.p.A.** din Roma, societatea consideră concluziile organelor de inspecție fiscală referitoare la dreptul de deducere a TVA în sumă de **.X. lei**, ca fiind fără temei legal și invocă aceleași argumente menționate cu privire la deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor generate de achizițiile de servicii de la cele două firme italiene.

Referitor la aplicabilitatea în speță a prevederilor art.133 alin.(2) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora serviciile consultanților ar fi impozabile la locul unde clientul căruia îi sunt prestate este stabilit, dacă respectiva ar fi o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitatea Europeană, contestatara solicită revizuirea poziției organelor de inspecție fiscală, chiar și în cazul invocat de inspectorii fiscali, conform cărora serviciile achiziționate de **S.C. .X. S.R.L.** nu ar fi necesare desfășurării de operațiuni taxabile.

Astfel, în cazul în care serviciile nu ar fi fost achiziționate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, așa cum susțin organele de inspecție fiscală, atunci prevederile menționate mai sus, pe baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit locul impozitării acestor prestări de servicii, nu ar

fi fost aplicabile, deoarece S.C. .X. S.R.L. nu ar fi achiziționat aceste prestări de servicii în calitate de **persoană impozabilă, acționând ca atare și în concluzie**, aceste achiziții ar fi fost impozabile conform art.133 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data achizițiilor de servicii, **la sediul prestatorului, respectiv în Italia și nu în România.**

În această situație, având în vedere că operațiunea este impozabilă în Italia, societatea consideră că nu se poate face o ajustare a taxării inverse, doar în ceea ce privește TVA deductibilă, deoarece acest lucru ar pune în discuție principiul neutralității taxei.

Așadar, în opinia societății ar trebui să fie anulată atât TVA colectată, cât și cea deductibilă, aspect confirmat și prin răspunsul emis de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, conform căruia, în astfel de cazuri în care se constată că anumite operațiuni nu ar fi reale (justificate economic) :*“nu se mai poate pune problema nici a menținerii TVA colectate, cu atât mai mult în cazul în care operațiunea a fost înregistrată prin mecanismul taxării inverse”.*

Societatea invocă prevederile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28.11.2006 privind sistemul comun de TVA existent la nivelul UE, potrivit căruia statele membre pot să stabilească condițiile formale privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, cu toate acestea, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă, nu ar putea să o priveze de dreptul său de deducere.

Curtea de Justiție Europeană a emis numeroase decizii vizând acest subiect, toate fiind nefavorabile abordării autorităților fiscale de a refuza dreptul de deducere pentru o operațiune pentru care s-a aplicat mecanismul taxării inverse, cea mai importantă în acest sens fiind cauza Ecotrade C - 96/97.

3. Referitor la TVA colectată în sumă de **.X. lei** aferentă achizițiilor de bunuri de la S.C. .X. S.R.L., societatea contestă aplicabilitatea în speță a prevederilor art.160¹ alin.(2) lit.b) și c), alin.(3) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea arată că obiectul contractului de vânzare-cumpărare încheiat între cele două părți este acela de a transfera dreptul de a dispune de bunuri ca și proprietar pentru două stații de distribuție carburanți, compuse din teren, construcții edificate pe acesta, dar și bunurile imobile prin destinație, bunurile mobile de inventar (pompe de carburanți, rezervoare, copertine metalice, obiecte de inventar).

Prin urmare, din contract reiese că au fost transferate toate activele necesare pentru desfășurarea activității de comercializare de carburanți.

Societatea consideră că în cazul său, transferul de bunuri a fost efectuat ca urmare a unei operațiuni de vânzare și nu ca urmare a unei divizări sau fuziuni, cât și faptul că tranzacția reprezintă o singură vânzare de bunuri complexă, astfel că achiziția stațiilor de distribuție combustibil constituie o livrare de bunuri, pentru care nu se aplică excepția prevăzută la alin.(7) al art.128 din Codul fiscal, în vigoare în anul 2006.

Având în vedere că stațiile de carburanți au fost transferate ca un pachet operațional, fiind dificilă sau chiar imposibilă identificarea și utilizarea separată a terenului, clădirii, bunurilor mobile corporale, societatea consideră că operațiunea realizată de către S.C. .X. S.R.L, constituie o operațiune unică, complexă, care nu permite separarea fiecărui element de activ transferat.

Pentru a se stabili măsura în care operațiunile desfășurate de societate reprezintă o singură livrare de bunuri, complexă sau mai multe livrări de bunuri, societatea invocă concluziile cazurilor Card Protection Plan (C - 349/96) și Levob Verzekeringen BV (C - 41/04) prin care Curtea Europeană de Justiție a subliniat faptul că în cazul în care mai multe părți ale unui serviciu prestat către client sunt atât de interconectate încât, din punct de vedere economic, reprezintă o singură tranzacție, toate aceste elemente formează o singură livrare/prestare din punct de vedere al TVA și trebuie tratată în consecință.

Având în vedere substanța economică a tranzacției, societatea consideră că S.C. .X. S.R.L nu a realizat mai multe tranzacții distincte (respectiv o vânzare de terenuri, una de clădiri), ci o singură vânzare de bunuri, complexă, astfel încât nu sunt aplicabile prevederile art.160¹ alin. (2) lit.b) și c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare în anul 2006, care se aplică numai în cazul livrării separate de bunuri imobile, care sunt identificate strict și distinct.

Totodată, ținând cont că în baza contractului s-a realizat un transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar (S.C. .X. S.R.L) către o altă persoană (S.C. .X. S.R.L.) în mod direct, tranzacția se califică drept o livrare de bunuri, în baza prevederilor art.128 alin.(1) din Codul fiscal în vigoare în anul 2006, pentru care persoana impozabilă obligată la plata taxei pe valoarea adăugată va fi furnizorul bunurilor, respectiv S.C. .X. S.R.L., conform prevederilor art.150 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal în vigoare în anul 2006.

În concluzie, deoarece transferul dreptului de proprietate asupra terenului și clădirilor de la furnizor către societatea contestatoare se califică drept livrare de bunuri complexă, taxabilă din punct de vedere al TVA, societatea consideră că a procedat corect înregistrând TVA aferentă

achiziției clădirilor și terenurilor ca TVA deductibilă, fără a aplica mecanismul de taxare inversă pentru această tranzacție.

II. Obiectul Raportului de inspecție fiscală nr.F-AN .X./09.11.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-AN .X./07.12.2011 a constat în verificarea modului de organizare și conducere a evidenței fiscale și contabile și a ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală asupra perioadei 01.01.2006-31.12.2010.

Conform actului constitutiv, S.C. .X. S.R.L. este persoană juridică română cu capital 100 % privat, capitalul social în sumă de .X. lei format din aport în numerar, având următoarea componență : 99 % deținut de Eni Internațional BV și 1 % deținut de .X. BV, ambele fiind înființate și funcționând în Olanda cu sediul în Strawinskylaan .X. XX Amsterdam.

Prin certificatul de înregistrare de mențiuni nr..X./11.02.2010 a fost înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului, schimbarea denumirii societății din S.C. .X. S.A. în S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată S.C. .X. S.R.L. a avut relații de afiliere cu : XXXXX.

Impozit pe profit

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2006 - 31.12.2010, S.C. .X. S.R.L. a obținut venituri din exploatare ca urmare a desfășurării activității de comercializare cu amănuntul de carburanți pentru autovehicule, gaz lichefiat, lubrifianți, precum și alte mărfuri, comercializate prin magazinele existente în stațiile de alimentare cu carburanți.

Cheltuielile de exploatare provin din aprovizionarea cu produse petroliere, gaz lichefiat, lubrifianți și mărfuri destinate vânzării prin magazinele proprii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, contravaloarea unor servicii de analiză și elaborare a Modelului organizatoric de gestiune și control, conform Decretului lege nr.231/2001 emis de statul italian, în baza facturilor emise de firma .X.- .X. S.p.A. din Roma, respectiv :

- BITL nr.X/15.04.2008 în valoare de .X. euro echivalentul a .X. lei, achitată la data de 24.06.2008,
- BITL nr.X/02.02.2009 în valoare de de .X. euro echivalentul a .X. lei, achitată la data de 14.05.2009,

serviciile fiind prestate în baza contractului încheiat în data de 07.01.2008 între S.C. .X. S.R.L. și firma .X.- .X. S.p.A. din Roma.

Deoarece, prestarea acestor servicii s-a făcut la solicitarea .X. Italia în baza Acordului cadru încheiat cu firma .X.- .X. S.p.A. din Roma, în baza legislației italiene, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu serviciile de analiză și elaborare a Modelului organizatoric de gestiune și control, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, contravaloarea unor servicii de supraveghere conform Decretului lege nr.231/2001 emis de statul italian, în baza facturilor emise de firma .X.. din Genova, respectiv :

- nr..X./D9/25.09.2008 în valoare de .X. euro echivalentul a .X. lei, achitată 23.04.2009,

- nr..X./D9/13.01.2009 în valoare de .X. euro echivalentul a .X. lei, achitată la data de 23.04.2009,

- nr..X./D9/08.02.2010 în valoare de .X. euro achivalentul a .X. lei, achitată în data de 02.04.2010,

serviciile fiind prestate în baza contractului de antrepriză încheiat în data de 05.11.2007 între S.C. .X. S.R.L. și firma .X.. din Genova.

Deoarece, prestarea acestor servicii s-a făcut la solicitarea .X. Italia în baza Acordului cadru încheiat cu firma .X.. din Genova, în baza legislației italiene, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu serviciile de supraveghere, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, pe perioada 01.01.2006 - 31.10.2011, în conformitate cu prevederile art.114, art.115, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, societatea a colectat TVA ca urmare a desfășurării activităților de comercializare de produse petroliere, uleiuri, carburant GPL și alte mărfuri comercializate prin magazinele existente în stațiile de alimentare cu carburanți, cât și urmare unor contracte încheiate cu alți agenți economici.

La data 24.01.2006 s-a încheiat un antecontract de vânzare-cumpărare între S.C. .X. S.R.L în calitate de vânzător și S.C. .X. S.A. în calitate de cumpărător, finalizat prin contractul autentificat sub nr..X./02.03.2006, prin care S.C. .X. S.A. (în prezent S.C. .X. S.R.L.) cumpăra două stații de distribuție carburanți situate în .X. (X nr.X, sector X și respectiv Șoseaua X nr.X A, sector X) în valoare totală de .X. euro, fără TVA.

S.C. .X. S.R.L a emis factura nr..X./24.01.2006 prin care a încasat un avans de .X. euro, echivalent a .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei și factura nr..X./02.03.2006 în valoare de .X. euro, echivalent a .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prețul de achiziție a celor două stații de distribuție carburanți, cuprinde atât bunuri imobile, respectiv terenuri și clădiri, cât și bunuri mobile prevăzute prin anexa la contract (computere, scannere, imprimante, birouri, dulap, safe fihet, scaune, cuier, jaluzele, aparate aer condiționat, hidrofor, compresor, stingătoare, alarma, senzor mișcare, mobilier metalic, pompe carburanți, rezervoare carburanți, lada PSI, etc.)

Urmare tranzacției efectuate și în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L., societatea contestatoare a dedus TVA în sumă de .X. lei (din care .X. lei în luna ianuarie 2006 și .X. lei în luna martie 2006).

Potrivit prevederilor art.160¹ alin.(2) lit.a) și b) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006, coroborate cu pct.65¹ alin.(9) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, S.C. .X. S.R.L. avea obligația ca pentru vânzarea terenurilor și clădirilor să emită facturi cu mențiunea "*taxare inversă*".

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. avea obligația să aplice taxarea inversă, respectiv să nu facă plata TVA către furnizor, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "*taxare inversă*" în facturi, să înscrie suma în jurnalul de vânzări și de cumpărări și să o preia prin decontul de TVA în cursul perioadei fiscale, în conformitate cu prevederile art.160¹ alin.(5), coroborate cu pct.65¹ alin.(9) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Deoarece furnizorul și societatea contestatoare nu au respectat prevederile legale referitoare la măsurile de simplificare în ce privește tranzacțiile cu terenuri și clădiri, organele de inspecție fiscală au stabilit că se vor aplica prevederile pct.82 alin.(12) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere constatările de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat, în cazul achiziționării de terenuri și clădiri la determinarea valorii acestora din totalul tranzacției efectuate, pe baza Rapoartelor de evaluare din data de 30.03.2006 întocmite de S.C. .X. S.R.L. Astfel, valoarea terenurilor și clădirilor facturate, care intră sub regimul taxării inverse este de .X. lei, la care corespunde TVA în sumă de .X. lei.

Deoarece, S.C. .X. S.R.L. nu a aplicat măsurile de simplificare în vigoare la data efectuării tranzacției și a înregistrat numai taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de terenuri și clădiri, numai în contul 4426 "TVA deductibilă", fără să înregistreze suma în creditul contului 4427 "TVA colectată", rezultă că la data de 02.03.2006 avea o obligație suplimentară de plată în sumă de .X. lei reprezentând TVA colectată, precum și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată deductibilă**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, societatea a dedus TVA ca urmare a achizițiilor de produse petroliere, uleiuri, carburant GPL și mărfuri, în vederea comercializării acestora prin stațiile de alimentare cu carburanți, cât și ca urmare a unor contracte încheiate cu alți agenți economici.

Pentru serviciile facturate de către firma .X.. din Genova s-a constatat că S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA înscrisă în facturile nr..X./D9/25.09.2008, nr..X./D9/13.01.2009 și nr..X./D9/08.02.2010. Totodată, pentru serviciile facturate de firma .X.- .X. S.p.A. din Roma, S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA înscrisă în facturile BITL nr..X./15.04.2008 și nr..X./02.02.2009.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, pe motiv că S.C. .X. S.R.L. nu a putut justifica achiziția acestor servicii în scopul operațiunilor sale taxabile, în sensul că nu a justificat necesitatea acestora, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile prestate de firma .X.- .X. S.p.A. din Roma au fost efectuate în baza Contractului aplicativ încheiat ca urmare a unui Acord cadru încheiat anterior de firma .X.. și prestator, așa cum reiese din preambulul Contractului aplicativ.

Serviciile prevăzute în Acordul cadru se refereau la activitățile de analiză și elaborare a Modelului de organizare, gestiune și control a acestuia, conform Decretului lege nr.231/2001 emis de statul italian, referitor la societățile controlate de firma .X., servicii care nu privesc activitatea S.C. .X. S.R.L. Pentru serviciile prestate de firma .X.. din

Genova, organele de inspecție fiscală au avut în vedere că acestea au la bază Contractul de antrepriză încheiat ca urmare a unui Acord cadru dintre firma .X.. și prestator.

Totodată, serviciile prestate de firma .X.. din Genova au avut ca obiectiv controlul, conform prevederilor Decretului legislativ nr.231/2001 emis de statul italian, referitor la societățile controlate de firma .X., servicii care nu privesc activitatea S.C. .X. S.R.L.

Conform prevederilor art.133 alin.2 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, locul prestării este în România, iar persoana obligată la plata taxei este beneficiarul serviciilor, respectiv S.C. .X. S.R.L., conform prevederilor art.150 alin.1 lit.b) din același act normativ.

Aferent TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi penalități de întârziere în sumă de .X. lei, pe perioada 01.01.2006 - 31.10.2011, în conformitate cu prevederile art.114, art.115, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit suplimentar,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA,

cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la două firme italiene, independente precum și a dreptului de deducere a TVA aferentă respectivelor cheltuieli, în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-AN .X./09.11.2011 nu a fost stabilită cu claritate situația de fapt, în sensul că nu au fost precizate documentele pe care societatea contestatoare nu le-a prezentat în justificarea necesității acestor cheltuieli și nici nu a fost analizat aspectul dacă respectivele servicii au fost prestate în scopul realizării de operațiuni taxabile ale contribuabilului.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând contravaloarea unor servicii de analiză, gestiune, control și supraveghere, achiziționate de la firmele independente .X.. din Genova și respectiv .X.- .X. S.p.A. din Roma, conform facturilor nr..X./D9 și N. BITL .X..

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. a dedus suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă acestor cheltuieli cu serviciile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile s-au prestat în baza contractului de antrepriză încheiat în data de 05.11.2007 cu firma .X.. din Genova și în baza contractului aplicativ încheiat în data de 07.01.2008 cu firma .X.- .X. S.p.A. din Roma.

Deoarece, prestarea acestor servicii s-a făcut la solicitarea .X. Italia în baza Acordului Cadru încheiat cu firma .X.- .X. S.p.A. din Roma, în baza legislației italiene, organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile în sumă de .X. lei cu serviciile de analiză și elaborare a Modelului organizatoric de gestiune și control, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.133 alin.2 lit.g), art.145 alin.2 lit.a) și art.150 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că serviciile achiziționate de la cele două firme italiene au constat în verificarea și supravegherea implementării și derulării, la nivelul S.C. .X. S.R.L. a anumitor proceduri interne aplicabile la nivelul întregului grup .X., dar care au avut ca obiectiv respectarea unor norme de conduită solicitate și prin legislația aplicabilă în România.

Societatea consideră că respectivele cheltuieli, vizând gestionarea riscului reputațional și financiar sunt necesare desfășurării activității economice din România, au fost efectuate în baza actelor normative în vigoare în perioada verificată și solicită revizuirea poziției organelor de inspecție fiscală, chiar și în cazul în care serviciile achiziționate, nu ar fi necesare desfășurării de operațiuni taxabile, situație în care operațiunile sunt impozabile la sediul societăților prestatoare, respectiv în Italia, în baza prevederilor art.133 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data achizițiilor de servicii.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

*“ 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”,* coroborate cu cele ale pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

“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”.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține din constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-AN .X./09.11.2011 faptul că societatea a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil, suma de .X. lei reprezentând contravaloarea unor servicii prestate în baza :

- contractului de antrepriză încheiat în data de 05.11.2007 între S.C. .X. S.R.L. (în prezent denumită S.C. .X. S.R.L.) și firma .X.. din Genova,
- contractului încheiat în data de 07.01.2008 între S.C. .X. S.R.L. (în prezent denumită S.C. .X. S.R.L.) și firma .X.- .X. S.p.A. din Roma.

S-a mai constatat că inițial, .X.. Italia a încheiat cu firmele .X.. din Genova și .X.- .X. S.p.A. din Roma, un Acord Cadru pentru *“Activități de analiză și elaborare a Modelului Organizatoric, de gestiune și control, conform Decretului lege nr.231/2001”*, valabil pentru toate societățile din grup.

Ulterior, în baza acestui Acord cadru au fost încheiate contracte cu cele două firme italiene prestatoare de servicii, după cum urmează :

- obiectul contractului de antrepriză încheiat în data de 05.11.2007 între S.C. .X. S.R.L. (în prezent denumită S.C. .X. S.R.L.) în calitate de client și firma .X.. din Genova în calitate de contractant, aflat în copie la fila 256 din dosarul cauzei a constat în *“începerea activității de supraveghere conform prevederilor Decretului lege nr.231/2001”*.

La pct.1.3 al art.1 din contract se prevăd următoarele :*“Clientul declară că a luat la cunoștință prevederile Acordului Cadru (cu anexele sale) încheiat între societatea X și contractant și declară că aderă la acestea și că îl acceptă în totalitate. Clientul își desemnează în mod irevocabil ca reprezentant propriu pentru administrarea și gestionarea Acordului cadru un Responsabil pentru Acordul Cadru X”*.

- obiectul contractului aplicativ încheiat în data de 07.01.2008 între S.C. .X. S.R.L. (în prezent denumită S.C. .X. S.R.L.) în calitate de comitent și firma .X.- .X. S.p.A. din Roma în calitate de antreprenor, aflat în copie la fila 266 din dosarul cauzei a constat în *“analiză și elaborare a Modelului organizativ, de gestiune și control, conform Decretului lege nr.231/2001”*. La art.4 din contract a fost prevăzut că *“prestarea serviciilor are loc în .X.”*

De asemenea, la pct.1.3 al art.1 din contract se prevăd următoarele : *“Comitentul declară că a luat la cunoștință, în prealabil, de Acordul Cadru (cu anexele acestuia) stipulat de X și comitent și declară că aderă și este de acord în totalitate cu acesta. Comitentul desemnează în mod irevocabil, drept reprezentant legal pentru administrarea și gestionarea Acordului Cadru pe Administratorul Acordului Cadru X”*.

Astfel, în speță fiind vorba despre achiziții de servicii sunt incidente și dispozițiile art.21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, potrivit cărora :

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte” ,

coroborate cu prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare ;

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

Astfel, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor,

contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii, legea enumerând : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării.

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat concluzia de neacordare a dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, numai pe considerentul că :*“prestarea acestor servicii, de analiză și elaborare a Modelului organizatoric de gestiune și control și respectiv de supraveghere, s-a făcut la solicitarea .X. Italia în baza Acordului cadru încheiat cu firma .X.- .X. S.p.A. din Roma și respectiv cu firma .X.. din Genova, în baza legislației italiene”*, fără a explica motivul pentru care respectivele servicii nu ar fi contribuit la realizarea de venituri impozabile la nivelul contribuabilului, așa cum prevede respectivul articol de lege, mai suscit.

Mai mult, însăși organele de inspecție fiscală recunosc prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-AN .X./09.11.2011 că :*“serviciile s-au prestat în baza contractului de antrepriză încheiat în data de 05.11.2007 cu .X.. din Genova”* și că :*“serviciile s-au prestat în baza contractului încheiat în data de 07.08.2011 cu .X.- .X. S.p.A. din Roma”*, ceea ce denotă că serviciile achiziționate au avut la bază, contracte încheiate de societatea contestatoare cu firmele italiene prestatoare, dar organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă acestea au avut ca obiectiv respectarea unor norme de conduită solicitate de legislația românească din domeniul concurenței loiale, combaterii fraudei, spălării banilor, terorismului.

Din analiza contractului încheiat la data 07.01.2008 reiese că la art.4 Tarife lit.b) s-a prevăzut că :*“prestarea serviciilor are loc la .X.”*, iar la art.4 Compensării din contractul încheiat la 05.11.2007 s-a precizat că: *“zona de servicii pentru activitățile “on site” este sediul societății .X. din .X., pentru activitățile “off site” sediul este cel al societății X din Genova”*, clauze a căror îndeplinire nu a fost verificată de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-AN .X./09.11.2011, organele de inspecție fiscală nu au analizat în detaliu modul de îndeplinire a obligațiilor antreprenorului, astfel cum sunt ele prevăzute la art.3 din contractele încheiate în data de 05.11.2007 și respectiv în data de 07.01.2008, pentru a stabili dacă serviciile contractate au fost efectiv realizate în beneficiul S.C. .X. S.R.L, cu consecința obținerii de venituri impozabile.

Deși organele de inspecție fiscală au constatat că *"prestarea serviciilor s-a făcut la solicitarea .X.. Italia, în baza Acordului cadru"*, totuși nu au făcut nicio referire cu privire la documentele justificative pe care societatea contestatoare le deține în justificarea facturilor achitate către firmele italiene prestatoare, documente necesare în stabilirea prestării efective și a necesității respectivelor servicii, așa cum se prevede la pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În aceste condiții, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra contribuției, necesității serviciilor achiziționate pentru desfășurarea activității S.C. .X. S.R.L. în vederea obținerii de venituri impozabile.

În materia taxei pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile art.145 alin.1 și 2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modifică și completările ulterioare, potrivit cărora :

"(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**",*

coroborate cu cele ale art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții :

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la **art. 155 alin. (5)**".*

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat de destinația bunurilor achiziționate, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, dreptul de deducere a TVA trebuie judecat exclusiv prin prisma criteriilor de fond și formă prezente în cuprinsul Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și la jurisprudența în domeniul TVA.

Astfel, indiferent dacă deductibilitatea unei cheltuieli este sau nu recunoscută la calculul impozitului pe profit, existența dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielii respective, se analizează exclusiv prin raportare

la prevederile art.145-art.147¹ din Codul fiscal și la jurisprudența în domeniul taxei pe valoarea adăugată.

Se reține că organele de inspecție fiscală au diminuat TVA dedusă de societate în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu suma TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor achiziționate de la cele două firme italiene susmenționate.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-AN .X./09.11.2011 s-a mai constatat că : *“echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere, în cazul taxării inverse, având în vedere că societatea nu a putut justifica achiziția acestor servicii în scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv nu a justificat necesitatea acestora, având în vedere și prevederile art.133 alin.2 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, locul prestării este în România, iar persoana obligată la plata taxei, este beneficiarul acestora, respectiv S.C. .X. S.R.L., conform art.150 alin.2 lit.b) din același act normativ”.*

Potrivit art.150 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*“Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România
(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu (....)*

b) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la [art. 133](#) alin. (2) lit. g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform [art. 153](#) alin. (4) sau (5) “.

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat măsura de neacodare a deductibilității TVA în sumă de .X. lei, pe aceleași constatări de la cap.3.1.1 Impozit pe profit referitoare la Acordul cadru încheiat cu firma .X.. Italia, fără să analizeze destinația serviciilor achiziționate, în sensul dacă acestea au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile.

Mai mult, prin constatarea de la cap.3.2.2 TVA deductibilă din Raportul de inspecție fiscală F-AN .X./09.11.2011, potrivit căreia :*“locul prestării este în România”*, pe baza căreia nu s-a acordat deductibilitate pentru TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au recunoscut implicit prestarea efectivă a serviciilor de către firmele .X.. din Genova și .X.- .X. S.p.A. din Roma, astfel încât, trebuiau analizate destinația utilizării acestora în folosul operațiunilor taxabile și existența în facturile de achiziție

a elementelor obligatorii prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În aceste condiții, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra destinației serviciilor achiziționate de la firmele italiene, cu implicații asupra deductibilității TVA aferentă acestora.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

“ (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 ”,

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-AN .X./07.12.2011 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit suplimentar,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să procedeze la o nouă verificare a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată deductibilă pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

La reverificare se va analiza și solicitarea societății privind aplicabilitatea prevederilor art.133 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data achiziției serviciilor, referitoare la impunerea operațiunilor respectiv în Italia și nu în România.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând :

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
- .X. lei - majorari de întârziere aferente TVA,

Cauza supusă solutionarii este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la obligația societății de a colecta TVA aferentă unei achiziții de la o persoană juridică română a două stații de distribuție carburanți, compuse din terenuri și construcții edificate, în condițiile în care pe facturile primite nu exista mențiunea „taxare inversă”, iar prin Raportul de inspecție fiscală F-AN .X./09.11.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală nu au analizat modul efectiv de aplicare a măsurilor de simplificare prevăzute de lege.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat de la S.C. .X. S.R.L., două stații de distribuție carburanți compuse din bunuri imobile, terenuri și construcții, precum și bunuri mobile (situat în .X., Calea X nr.X, sector X și respectiv Șoseaua X nr.X, sector X) în valoare totală de .X. euro, fără TVA, în baza antecontractului din data de 24.01.2006 și contractului de vânzare-cumpărare nr..X./02.03.2006.

Societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./24.01.2006 și respectiv suma de .X. lei aferentă facturii nr..X./02.03.2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. avea obligația să aplice taxarea inversă, respectiv să nu facă plata TVA către furnizor, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea “taxare inversă” în facturi, să înscrie suma în jurnalul de vânzări și de cumpărări și să o preia prin decontul de TVA în cursul perioadei fiscale, în conformitate cu prevederile art.160¹ alin.(3) și alin.(5), coroborate cu pct.65¹ alin.(8) și alin.(9) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea consideră că transferul dreptului de proprietate asupra terenurilor și celor două stații de distribuție carburanți, se califică drept o livrare bunuri taxabilă din punct de vedere al TVA, în baza prevederilor art.128 alin.(1) din Codul fiscal, pentru care persoana impozabilă obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este furnizorul bunurilor, respectiv S.C. .X. S.R.L., conform prevederilor art.150 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal în vigoare în anul 2006.

Societatea consideră că din contract reiese că au fost transferate toate activele necesare pentru desfășurarea activității de comercializare de carburanți, iar transferul de bunuri fiind efectuat ca urmare a unei operațiuni de vânzare și nu ca urmare a unei divizări sau fuziuni, cât și faptul că

tranzacția reprezintă o singură vânzare de bunuri complexă, astfel că achiziția stațiilor de distribuție combustibil constituie o livrare de bunuri, pentru care nu se aplică excepția prevăzută la alin.(7) al art.128 din Codul fiscal, în vigoare în anul 2006.

În drept, art.160¹ alin.(2) lit.a) și b), alin.(3) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2006 :

“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt : (...)

b) terenurile de orice fel;

c) clădirile de orice fel sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol ; (...)

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă". Furnizorii și beneficiarii evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări, respectiv achiziții, în jurnalele de vânzări și de cumpărări concomitent și o înscriu în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, fără a avea loc plăți efective între cele două unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată (...)

*(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. **În situația în care furnizorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile fiscale emise pentru bunurile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factura fiscală și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)**".*

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.65 alin.(8), alin.(9) și alin.(12) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

“(8) Livrările de bunuri prevăzute la [art. 160¹](#) alin. (2) din Codul fiscal, efectuate după data de 1 ianuarie 2005, se consemnează în facturi fiscale de către furnizori, care se întocmesc ca și pentru orice altă operațiune taxabilă, respectiv vor conține și baza de impozitare, și taxa pe valoarea adăugată aferentă, având în plus mențiunea "taxare inversă". Pentru valoarea bunurilor fără taxa pe valoarea adăugată, furnizorii vor efectua

înregistrările contabile obișnuite pentru această operațiune, iar pentru suma taxei pe valoarea adăugată vor înregistra contabil 4426 = 4427. Furnizorii nu încasează taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală de la beneficiari, deși aceasta figurează în totalul de plată al facturii fiscale. Factura fiscală se înregistrează atât în jurnalul de vânzări, cât și în jurnalul de cumpărări, sumele fiind preluate corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată. Furnizorii deduc integral taxa pe valoarea adăugată la nivelul taxei colectate din facturile fiscale emise pentru livrările de bunuri pentru care au aplicat mențiunea "taxare inversă", chiar dacă sunt plătitori de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt. (...)

(9) Beneficiarii vor efectua înregistrările contabile obișnuite pentru o achiziție de bunuri sau pentru un avans, după caz, pentru valoarea bunurilor sau, după caz, a avansului, fără taxa pe valoarea adăugată, iar pentru suma taxei pe valoarea adăugată din factura fiscală se efectuează înregistrarea 4426 = 4427. Factura fiscală se înregistrează atât în jurnalul de vânzări, cât și în jurnalul de cumpărări, sumele fiind preluate corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată. (...)

*(12) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la [art. 160¹](#) alin. (2) din Codul fiscal **nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.(...)** “.*

Din analiza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./02.03.2006, aflat în copie la fila 173 din dosarul cauzei, reiese că S.C. .X. S.A. (în prezent S.C. .X. S.R.L.) a achiziționat de la S.C. .X. S.R.L din .X., diverse bunuri imobile și bunuri mobile, proprietatea societății, respectiv :

- stație distribuție carburanți situată în .X., Calea X nr.X, sector X având număr cadastral X, înscrisă în cartea funciară nr.X a localității .X. sector X, compusă din teren de .X. mp. și construcțiile edificate pe acesta în baza autorizației de construire nr.x/11.01.2000 eliberată de Primăria municipiului .X., lucrările fiind recepționate în baza procesului verbal de recepție din data de 21.04.2000 încheiat cu Primăria sectorului X,
- stație de distribuție carburanți situată în .X., Șos .X. nr.X, sector X având număr cadastral .X., înscrisă în cartea funciară nr..X. a localității .X. sector X, compusă din teren în suprafață de .X. mp. și construcțiile edificate pe acesta în baza autorizației de construire nr.X V/16.07.2001 eliberată de

Primăria municipiului .X., lucrările fiind recepționate în baza procesului verbal de recepție din data de 23.12.2004,

- bunuri imobile prin destinație și bunuri mobile de inventar care se află în incinta celor două stații de distribuție carburanți, conform anexei nr.1 la contract.

Potrivit contractului nr..X./02.03.2006, prețul acestei tranzacții a fost de .X. euro echivalent a .X. lei plus TVA. La data de 24.01.2006 a fost achitată suma de .X. euro plus TVA, iar suma de .X. euro plus TVA a fost achitată prin ordine de plată la data autentificării contractului. Din valoarea totală a tranzacției, se aplică regimul taxării inverse numai pentru suma de .X. lei, calculată pe baza rapoartelor de evaluare din data de 30.03.2006 întocmite de S.C. .X. S.R.L.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile speței în cauză se reține că, în anul 2006, în cazul tranzacțiilor cu terenuri și clădiri, furnizorul avea **obligatia de a aplica măsurile de simplificare** prevăzute la art.160¹ alin.(2) lit.a) și b) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, sub rezerva îndeplinirii condiției prevăzute la alin.(1) al aceluiași articol, respectiv că atât prestatorul cât și beneficiarul **să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art.153** din Codul fiscal, deci S.C. .X. S.R.L. avea obligația de a aplica taxarea inversă, respectiv **să înscrie mențiunea „taxare inversă” în facturile emise, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă.**

Deoarece facturarea s-a realizat fără respectarea de către furnizor a prevederilor art.160¹ alin.(2) lit.a) și b) și alin.(3) din Codul fiscal, respectiv acesta a facturat TVA pentru operațiune, situație prevăzută de legiuitor în cadrul aceluiași articol la alin.(5) și făcând aplicațiunea prevederilor acestui alineat, în care este **stipulată expres obligarea beneficiarului în această situație de a aplica taxarea inversă**, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, rezultă că S.C. .X. S.R.L. **era obligată** să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. și să aplice taxarea inversă, conform legii.

Întrucât nici beneficiarul nu a respectat prevederile legale expres stipulate, organul fiscal competent, în atare situație, trebuia să facă aplicațiunea prevederilor pct.65 alin.(12) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv **să oblige societatea la stornarea taxei deductibile prin contul de**

furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

În același sens este și adresa nr..X./24.11.2008 al Direcției de legislație în domeniul TVA, direcție de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, emisă pentru o speță similară în care se concluzionează că *„în primul rând, beneficiarul avea posibilitatea să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de furnizor pentru lucrările de construcții-montaj și să aplice taxarea inversă, conform legii; **dacă beneficiarul nu a procedat conform celor menționate, organul fiscal trebuia să aplice prevederile pct.82 alin.(8)** - alineat valabil începând cu 01.01.2008 (n.n. - din Normele metodologice)”,* prevederi care sunt identice cu prevederile pct.65¹ alin.(12) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile în anul 2006.

Mai mult, de la data aderării la Uniunea Europeană, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții Europene de Justiție C-95/07 și C-96/07 Ecotrade Spa, paragraful 62 unde Curtea a statuat că *„În ceea ce privește obligațiile care decurg din articolul 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă, deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, **nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere.**”*

Din Raportul de inspecție fiscală F-AN .X./09.11.2011 se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dedusă de societate în anul 2006 aferentă unor facturi primite pentru tranzacția cu active, limitându-se la invocarea nerespectării prevederilor art.160¹ alin.(2) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că din Raportul de inspecție fiscală F-AN .X./09.11.2011 nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au făcut aplicațiunea prevederilor pct.65 alin.(12) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ (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 ”,

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-AN .X./07.12.2011 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,

.X. lei - majorari de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să reanalizeze aplicarea măsurilor de simplificare cu implicații asupra dreptului de deducere și să facă aplicațiunea tuturor prevederilor legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

D E C I D E

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-AN .X./07.12.2011 emisă de Direcția Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit suplimentar,

.X. lei - majorari de întârziere aferente impozitului pe profit,

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,

.X. lei - majorari de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să procedeze la o nouă verificare a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

x