

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

DECIZIA nr. 725 din 24 august 2011

Cu adresa nr. /, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr. /, **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. Prahova a înaintat **dosarul contestației** formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din2011* emisă de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală Prahova.

Decizia de impunere nr. /2011 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2011 și înregistrat la organul fiscal sub nr. /2011.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei, din care:

- lei - impozit pe profit;
- lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei - impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- lei -TVA de plată;
- lei - majorări de întârziere aferente TVA de plată;
- lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății contestatoare în data de2011, iar contestația a fost depusă la poștă în data de2011 și înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr..... /2011.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...] Organele de inspecție fiscală au înlăturat cheltuiala deductibilă în sumă de lei aferentă facturii emisă de SC L SRL considerând în mod eronat că societatea nu a justificat realitatea, necesitatea și oportunitatea acestei operațiuni.

Noi am explicat că între cele două societăți există în vigoare un protocol de colaborare, menit să asigure societatea să ofere clienților produse complexe prin utilizarea experienței și dotării a altor parteneri.

L srl, prin aparatura automată utilizată a furnizat societății determinări și analize.

Cu privire la protocolul încheiat între societățile L SRL și S.C. SRL nu suntem de acord cu faptul că au considerat nul protocolul (pag 5 din procesul verbal), deoarece acesta a fost încheiat la data de 29.09.2007 pentru o perioadă de un an, cu prelungirea automată pentru aceeași perioadă în absența denunțării prin notificare scrisă de către una dintre părți (art.3 "Durata"). Nici una din părți nu a denunțat protocolul deci el este valabil prelungindu-se automat de drept potrivit convenției licite a părților. [...].

În mod greșit organele de inspecție fiscală au considerat că pentru investițiile efectuate cu scopul achiziționării de mijloace fixe, Societatea nu beneficiază de facilitățile fiscale corespunzătoare deoarece nu ar fi deținut o acreditare "RENAR". [...].

Pe de o parte sub acest aspect protocolul nu mai era de data aceasta ieșit din vigoare, iar pe de altă parte organele de inspecție fiscală considerăm că nu au prerogativa de a stabili care sunt echipamentele necesare funcționării unei societăți de profil.

În această manieră hazardată investițiile în dotări în valoare totală de lei au fost în mod greșit considerate nejustificate.

Nu în ultimul rând criticăm caracterul restrictiv al modului în care organele de inspecție fiscală au considerat că societatea ar fi trebuit să prezinte contracte sau comenzi scrise din partea clienților excluzând existența și legalitatea raporturilor comerciale în formă simplificată.

Contestăm obligația suplimentară de plată în cuantum de lei reprezentând impozit microîntreprinderi și majorări de întârziere în cuantum de lei.

Referitor la impozitul reinvestit societatea îndeplinește condițiile prevăzute la art.19 din Legea nr.571/2003, modificată și completată [...]. Așa cum se poate observa echipamentele sunt destinate în exclusivitate analizelor de mediu și au o vechime în firmă de 6 luni.

În mod evident accesoriile contestate urmează să fie înlăturate corespunzător soluției de admitere a criticilor referitoare la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.

Referitor la obligațiile suplimentare de plată - taxa pe valoarea adăugată:

a. Cu privire la TVA deductibilă - contestăm soluția organelor de inspecție fiscală referitoare la suma totală de lei, reprezentând TVA aferentă a două facturi emise de SC L SRL precum și suma de lei TVA aferentă unei facturi emise de SC D SRL, deoarece în mod greșit s-a reținut ca fictive sau nejustificate operațiunile "determinări și analize laborator respectiv asistență de specialitate".

Reiterăm și la acest capitol caracterul concret și licit în aceeași măsură a unor servicii de specialitate efectuate pe teren cu aparatură automatizată sau accesarea unei asistențe de specialitate. Produsul oferit clientului comportă în mai multe cazuri necesitatea colaborării cu societăți care dețin echipamente corespunzătoare sau care au angajați specialiști în domeniu.

Din nou organele de inspecție fiscală rețin în mod greșit încetarea efectelor protocolului de colaborare și în consecință ignorând obiectivitatea, stabilesc că aceste servicii nu ar fi fost justificate sau oportune.

De asemeni în mod greșit existența contractului în formă scrisă este asimilată ca o prestație fictivă sau inutilă.

Cu privire la punctul 3 taxa pe valoarea adăugată (pg.9-pg.12) societatea a înregistrat TVA colectat în sumă de lei și TVA deductibil lei, rezultând TVA de plată în valoare totală de lei, valoare achitată integral. Nu suntem de acord cu sumele scoase din calculul tva, nefiind recunoscute facturile, deoarece stornarea facturilor la care se face referință în pg 12 îndeplinesc condițiile prevăzute în Legea 571/2003 art 138 lit.a) [...].

În ceea ce privește TVA deductibil aferent facturilor emise de SC L SRL și SC D SRL, această operațiune de deducere a TVA aferentă acestor facturi este corectă deoarece sunt în conformitate cu Legea nr.571/2003, modificată și completată, art 145 [...].

Facturile emise de către societățile menționate mai sus au la bază contract de prestări servicii respectiv comanda.

Referitor la dividende, impozitul pe dividende a fost plătit integral, dar cu întârziere, fapt pe care-l recunoaștem și ni-l însușim și a fost plătit conform chitanțelor din anexă.

Cu privire la repartizarea profitului în 2008 (pg12 din Procesul Verbal) corespunzător acestei perioade conform procesului verbal anexat la bilanț reiese că profitul în sumă de lei se va repartiza pentru alte rezerve."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din2011 încheiat de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la S.C. "....." S.R.L., s-au menționat următoarele, referitor la sumele contestate:

"[...] IMPOZITUL PE PROFIT [...].

Anul 2010 (perioada ianuarie - septembrie) [...]

Urmare analizei întreprinse asupra cheltuielilor înregistrate de societate au fost constatate deficiențe, după cum urmează:

- în luna ianuarie 2010 societatea a evidențiat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma de lei aferentă facturii emise de S.C. L S.R.L. (cele două societăți având la acea dată aceeași asociați) având înscrise ca operațiune "determinări analize mediu". [...].

Întrucât pentru achizițiile de servicii nu s-au prezentat documentele prevăzute de lege care să dovedească realitatea și necesitatea prestării acestora (contracte și alte documente justificative), în baza prevederilor art.21 (4), lit.m) din Legea nr.571/2003, modificată și completată, coroborat cu punctul 48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cheltuielile în valoare totală de lei sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

O altă deficiență se referă la faptul că pentru investițiile efectuate în perioada ianuarie-septembrie 2010 (achiziții de mijloace fixe), societatea a calculat o reducere de impozit în valoare totală de lei potrivit articolului 19 indice 2 din Legea nr. 571/2003, modificată și completată.

Calcularea reducerii s-a făcut pentru investiții în valoare totală de lei reprezentând imobilizări achiziționate, evidențiate în contul 2132 (Aparate și instalații de măsurare, control și reglare" [...].

Urmare analizei efectuate cu privire la modul de aplicare a acestei facilități s-au constatat următoarele:

- în mod eronat facilitatea s-a aplicat pentru valoarea totală de lei reprezentând în fapt avansuri achitate pentru achiziția de imobilizări corporale (pozițiile nr.5, 6 și 9 din anexa nr.2). Aceste sume au fost greșit contabilizate în contul 2132, întrucât potrivit prevederilor O.M.F.P. nr.3055/2009 avansurile acordate furnizorilor de imobilizări corporale se contabilizează în contul 232 "Avansuri acordate pentru imobilizări corporale". [...].

[...], pentru valoarea de lei reprezentând în fapt avansuri achitate pentru achiziția de imobilizări corporale și pentru care până la data de 30.09.2010 nu sunt îndeplinite condițiile pentru înregistrarea ca mijloace fixe, societatea nu poate aplica facilitatea de mai sus.

De asemenea, controlul efectuat a mai reținut următoarele:

- urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat certificat de acreditare sau alte autorizații specifice activității desfășurate (analize de laborator, determinări emisii, determinări gaze arse, determinări pulberi, determinări concentrații explozive de vapori de benzină și motorină etc.) [...].

Fără această acreditare determinările efectuate de societate nu sunt opozabile.

Față de cele prezentate, societatea nu poate justifica faptul că mijloacele fixe achiziționate au fost folosite în scopul desfășurării activității declarate, întrucât la data efectuării verificării aceasta nu era acreditată pentru efectuarea de astfel de operațiuni, astfel că emiterea de buletine de analiză, rapoarte de lucru sau alte documente specifice în lipsa acreditării de către organismul național de acreditare în domeniu (RENAR) nu puteau dobândi calitatea unui document oficial, neputând fi opozabil terților. [...].

În timpul verificării s-a procedat la recalcularea rezultatului fiscal și a impozitului pe profit datorat bugetului de stat la data de 30.09.2010, [...].

Față de cele prezentate, s-a stabilit la data de 30.09.2010 un profit impozabil în cuantum de lei, aferent căruia societatea datorează un impozit de lei, cu lei mai mare decât cel determinat de contribuabil. [...].

Aferent impozitului suplimentar au fost calculate majorări de întârziere până la data de2011, în baza art.120 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, modificată și completată, în valoare totală de lei (anexa nr.1).

S-a aplicat și penalitatea de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale potrivit art.120 indice 1, al.(2) lit.c) din același act normativ, aceasta însumând lei [...].

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ [...]

a) Cu privire la TVA deductibilă [...]

Referitor la modul de exercitare a dreptului de deducere a TVA, urmare a verificării efectuate au fost constatate deficiențe, după cum urmează:

- în lunile decembrie 2008 și ianuarie 2010 societatea a dedus TVA în sumă totală de lei aferentă unui număr de două facturi emise de S.C. L S.R.L. (cele două societăți având la acea dată aceeași asociați) având înscrise ca operațiuni: în factura nr...../19.12.2008 "efectuare determinări și analize laborator", iar în factura nr...../29.01.2010 "determinări analize mediu";

- în luna decembrie 2010 unitatea a evidențiat în contabilitate TVA deductibilă în sumă de lei aferentă facturii nr...../24.12.2010 emisă de S.C. D S.R.L. pentru "acordarea de asistență de specialitate".

Întrucât pentru achizițiile de servicii nu s-au prezentat documentele prevăzute de lege care să dovedească realitatea și necesitatea prestării acestora (contracte și alte documente justificative), respectiv utilizarea în folosul operațiunilor taxabile, în baza prevederilor art.145 (2) lit.a) din Legea nr.571/2003, modificată și completată, pentru valoarea totală de lei unitatea nu beneficiază de dreptul de deducere. [...].

b) Referitor la TVA colectată [...]

Ca deficiență a fost constatat faptul că în mod eronat, în trimestrul IV 2009 (luna decembrie), unitatea a diminuat baza impozabilă pentru taxa colectată cu valoarea totală de lei, consecință a efectuării următoare operațiuni: în data de 28.12.2009 a fost emisă factura nr..... prin care s-a stornat operațiunea înscrisă în factura inițială nr...../27.02.2009 emisă către S.C. L S.R.L. având înscrisă ca operațiune "efectuarea de determinări și analize noxe".

Cu adresa nr...../.....2011 s-au solicitat societății documentele justificative aferente operațiunii de stornare înscrisă în factura nr...../28.12.2009.

Potrivit răspunsului transmis de societate, înregistrat la A.I.F. Prahova sub nr...../.....2011, se arată următoarele: "Nu înțeleg ce documente trebuie să prezint pentru stornarea facturilor emise pentru servicii încă neexecutate și neachitate. Am anticipat execuția lor, dar nu a fost posibilă predarea și le-am stornat".

Justificarea prezentată nu poate fi reținută, întrucât în factura emisă inițial societatea a înscris ca operațiune "efectuarea de determinări și analize noxe" și nu "avans servicii" așa cum justifică prin răspunsul transmis. [...].

Față de cele de mai sus, în baza prevederilor articolului menționat s-a procedat la reîntregirea bazei de impozitare a TVA cu valoarea de lei, rezultând o TVA colectată suplimentară în sumă de lei. [...].

c) Cu privire la TVA de plată [...]

Față de aspectele prezentate la punctele "TVA deductibilă" și "TVA colectată", în perioada verificată situația TVA se prezintă astfel: [...]

- diferențe: lei.

Pentru taxa stabilită suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în baza art.120 din Codul de procedură fiscală în valoare totală de lei (anexa nr.7).

Totodată, s-a aplicat și penalitatea de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale potrivit art.120 indice 1 (2), lit.c) din același act normativ, aceasta însumând lei [...].

IMPOZITUL PE VENITURILE DIN DIVIDENDE DISTRIBUITE PERSOANELOR FIZICE [...]

Urmare verificării efectuate cu privire la acest impozit au fost reținute următoarele:

- în perioada verificată (septembrie 2007 - decembrie 2010) au fost achitate celor doi asociați prin contul 457 "Dividende de plată" (în corespondență cu conturile de disponibil "Casa" și "Conturi curente la bănci"), dividende în sumă totală de lei, potrivit situației prezentate în anexa nr.9;

- în același interval au fost identificate plăți de dividende către asociați, contabilizate prin contul 461 "Debitori diverși" potrivit ștatelor de plată dividende întocmite. Plățile de această natură contabilizate prin acest cont au totalizat lei - anexa nr.10;

- din analiza efectuată asupra soldului contului 461 "Debitori diverși" reflectat în bilanța de verificare provizorie întocmită la data de 31.12.2010 s-a constatat că din valoarea totală de lei, suma de lei reprezintă avansuri ridicate de V.T. în intervalul octombrie 2007 - noiembrie 2009, perioadă în care acesta avea calitatea de asociat, nejustificate până la data de 31.12.2010 (anexa nr.11);

Referitor la acest din urmă aspect, în baza prevederilor art.7 (1), pct.12 din Legea nr.571/2003, modificată și completată, valoarea de lei îndeplinește condițiile pentru a fi asimilată dividendelor.

Față de cele prezentate, urmare inspecției fiscale efectuate, au fost identificate dividende nete ridicate de cei doi asociați - V.T. și V.E. - în valoare totală de lei (.... lei - din cont 457, lei - din cont 461).

Aferent dividendelor nete ridicate societatea datora potrivit prevederilor art.67 (1) din actul normativ anterior citat, un impozit în sumă totală de lei, determinat potrivit situației prezentate în anexele nr.9, 10 și 11. [...].

A rezultat față de impozitul calculat, reținut, declarat și virat de societate în valoare de lei, o obligație suplimentară de plată în sumă totală de lei, [...].

Pentru impozitul stabilit suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în baza art.120 (1) din Codul de Procedură Fiscală în valoare totală de lei [...].

Totodată, s-a aplicat și penalitatea de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale potrivit art. 120 indice 1 (2), lit.c) din același act normativ, aceasta însumând lei [...].

IMPOZITUL PE VENITURILE MICROÎNTRINDERILOR [...]

Ca deficiență a fost reținut faptul că, la nivelul trimestrelor III și IV 2009, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor calculat de societate era inferior impozitului minim datorat potrivit art.18 (3) din Legea nr.571/2003, modificată și completată, corespunzător încadrării în tranșa de venituri totale înregistrate la data de 31 decembrie a anului precedent. Astfel, pentru aceste perioade, S.C. S.R.L. datora impozit minim în valoare totală de lei, [...].

Având în vedere constatările prezentate anterior, s-a stabilit în contul acestei obligații un impozit suplimentar în cuantum de lei.

Aferent impozitului suplimentar au fost calculate majorări de întârziere până la data de2011, în baza art.120 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, modificată și completată, în valoare totală de lei (anexa nr.3).

S-a aplicat și penalitatea de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale potrivit art.120 indice 1 (2), lit.c) din același act normativ, aceasta însumând lei (anexa nr.3). [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

S.C. "....." S.R.L. are ca principal obiect de activitate "Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de aceasta" - cod CAEN 7112.

* **Raportul de inspecție fiscală nr./.....2011** încheiat de organele fiscale aparținând D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului general consolidat de către S.C. "....." S.A. din, jud. Prahova.

Verificarea **impozitului pe profit** a cuprins perioada **01 ianuarie 2009 - 31 martie 2011**, iar în urma controlului s-a stabilit un profit impozabil în sumă de lei, un impozit pe profit datorat în sumă de lei și un impozit pe profit suplimentar datorat în sumă de lei, diferență suplimentară pentru care s-au calculat majorări și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei).

Aceste obligații fiscale de plată suplimentare au fost stabilite de inspecția fiscală prin:

- considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor în sumă de lei reprezentând prestări servicii, pentru care societatea comercială nu a prezentat documente justificative, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- neacordarea facilității prevăzută la art.19² din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv scutirea de impozit pentru profitul investit în achiziția de echipamente tehnologice, întrucât, pe de-o parte, facilitatea a fost aplicată eronat de societatea comercială și pentru avansuri achitate pentru achiziția de imobilizări corporale, iar pe de altă parte, societatea comercială nu a justificat folosirea achizițiilor de imobilizări corporale în scopul obținerii de venituri impozabile.

Menționăm că societatea a calculat un profit impozabil în sumă de lei și un impozit pe profit datorat în sumă de lei, rezultat în urma calculării scutirii de impozit pe profit pentru profitul reinvestit, în sumă de lei.

- Verificarea **taxei pe valoarea adăugată** a cuprins perioada **05 septembrie 2007 - 31 decembrie 2010**, iar în urma controlului s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară datorată în sumă de lei, diferență suplimentară pentru care s-au calculat majorări și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei).

Aceste obligații fiscale de plată suplimentare au fost stabilite de inspecția fiscală prin:

- neacordarea dreptului de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de lei aferentă achizițiilor de servicii pentru care societatea comercială nu a justificat utilizarea în folosul operațiunilor sale taxabile, contrar prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- colectarea suplimentară a TVA în sumă de lei aferentă veniturilor diminuate nejustificat prin înregistrarea în data de 28.12.2009 a stornării unei operațiuni facturate anterior în data de 27.02.2009.

- Verificarea **impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice** a cuprins perioada **05 septembrie 2007 - 31 decembrie 2010**, iar în urma controlului s-a stabilit un impozit pe veniturile din dividende suplimentar datorat în sumă de lei, diferență suplimentară pentru care s-au calculat majorări și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei).

Aceste obligații fiscale de plată suplimentare sunt consecința necalculării de către societatea comercială a impozitului pe veniturile din dividende pentru totalitatea dividendelor repartizate asociaților, precum și pentru avansurile ridicate de asociați și nejustificate care, potrivit art.7 alin.(1) pct.12 din Codul fiscal, sunt asimilate dividendelor, fiind astfel încălcate prevederile art.67 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deși contestă întreaga sumă de lei stabilită ca diferență suplimentară de plată prin Decizia de impunere nr...../.....2011, totuși societatea comercială motivează contestația doar pentru suma de lei reprezentând impozit pe profit (..... lei), TVA de plată (..... lei), impozit pe veniturile din dividende (..... lei) și accesorii aferente acestora (..... lei + lei + lei).

Pentru diferența în sumă de lei reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor (..... lei) și accesorii aferente acestuia (..... lei), contestată, însă nemotivată, conform prevederilor art. 206 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, aprobate prin Ordinul M.F.P. - A.N.A.F. nr.2.137/2011, **se va respinge contestația ca nemotivată.**

1) Referitor la diferența de impozit pe profit în sumă lei (..... lei + lei), precizăm următoarele:

a) Referitor la cheltuielile în sumă de lei reprezentând servicii facturate de S.C. "L" S.R.L. și la impozitul pe profit aferent în sumă de lei:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în luna ianuarie 2010 S.C. "....." S.R.L. a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma de lei în baza facturii nr...../.....2010 emisă de S.C. "L" S.R.L. reprezentând "determinări analize mediu", la data emiterii facturii cele două societăți având aceeași asociați.

Pentru justificarea operațiunilor înscrise în factură a fost prezentat un protocol încheiat la data de 29.09.2007, care nu mai producea efecte juridice la data emiterii facturii.

Întrucât pentru achizițiile de servicii consemnate în factura nr...../29.01.2010 nu au fost prezentate documentele prevăzute de lege care să dovedească realitatea și necesitatea prestării acestora, cheltuielile în sumă de lei au fost considerate nedeductibile fiscal de

către organele de inspecție fiscală, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

* Societatea comercială susține că protocolul încheiat în data de 29.09.2007 era în vigoare și în luna ianuarie 2010, potrivit convenției licite a părților. Se consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu este justificată prestația partenerului comercial, întrucât echipamentul performant utilizat oferă informația/determinarea despre anumite valori specifice domeniului prin afișarea pe ecran și comunicarea rezultatului.

*** Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. [...].

(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 activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte; [...]."

- Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004:

"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 încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează 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. [...]."

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de **lei** înregistrate în contabilitate în baza facturii nr...../29.01.2010 emisă de S.C. "L" S.R.L., **întrucât:**

Prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal s-a stabilit obligativitatea dovedirii de către beneficiar a necesității efectuării cheltuielilor cu prestările de servicii executate de terți, precum și faptul ca serviciile să fie efectiv prestate, justificând aceasta prin contracte încheiate, situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare serviciilor prestate.

Astfel, întrucât pentru achizițiile de servicii înscrise în factura nr...../29.01.2010, respectiv: "*determinări analize mediu*", societatea comercială contestatoare nu a prezentat la control documentele sus-menționate prevăzute de lege, care să dovedească realitatea și necesitatea prestării serviciilor, rezultă că, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cheltuielile în sumă totală de **lei** sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Susținerea din contestație conform căreia protocolul de colaborare încheiat în data de 29.09.2007 între S.C. "L" S.R.L. și S.C. "....." S.R.L. era în vigoare și la data emiterii facturii nr...../29.01.2010, conform prevederilor art.3 din protocol, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

La art.3 "*Durata*" din Protocolul de colaborare încheiat în data de 29.09.2007 se precizează: "*Acest protocol se încheie pe o perioadă de un an de la data semnării, cu prelungire automată pentru aceeași perioadă, în absența denunțării prin notificare scrisă de către una din părți.*"

Din economia textului rezultă așadar că în absența denunțării prin notificare scrisă de către una din părți, protocolul s-a prelungit automat pentru încă o perioadă de un an, respectiv a funcționat pe perioada 29.09.2007 - 29.09.2008, cu prelungire automată pe perioada 29.09.2008 - 29.09.2009.

Pentru ca protocolul din 29.09.2007 să fi fost valabil și în anul 2010, ar fi trebuit să conțină o clauză de "*prelungire simultană pentru aceeași perioadă*".

Faptul că însăși societatea comercială a considerat că protocolul de colaborare din 29.09.2007 a încetat de drept la data de 29.09.2009, nemaivând valabilitate dincolo de această dată, este dovedit de încheierea în data de 10.07.2010 a unui nou protocol de colaborare între cele două societăți, conținând aceiași termeni ca și protocolul anterior încheiat în 29.09.2007.

În ceea ce privește susținerea din contestație conform căreia echipamentul performant utilizat oferă informația/determinarea despre anumite valori specifice domeniului prin afișarea pe ecran și comunicarea rezultatului, deci în concluzie societatea nu poate oferi documente justificative pentru serviciile facturate de prestatorul S.C. "L" S.R.L., nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum rezultă din chiar declarațiile reprezentantului societății verificate date în fața organelor de inspecție fiscală, datele culese de pe teren cu echipamentul performant sunt descărcate în calculator.

Rezultă așadar că rezultatele testelor pot fi listate și, în plus, fiecare testare trebuie să fie însoțită de un memoriu de activitate, un raport de activitate, diagrame sau orice alte documente care să justifice prestarea serviciului respectiv, așa cum prevede pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Față de cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.48 din Normele de aplicare aprobate prin H.G. nr.44/2004, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de lei.

b) Referitor la reducerea de impozit pe profit în sumă de lei calculată pentru investițiile efectuate:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în perioada ianuarie 2010 - septembrie 2010 S.C. "....." S.R.L. a efectuat achiziții de mijloace fixe în valoare totală de lei, evidențiate în contul contabil 2132 "*Aparate de măsurare, control și reglare*", aferent cărora, în baza prevederilor art.19² din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea a calculat o reducere de impozit pe profit în valoare totală de lei (..... lei investiții x 16%).

Din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală asupra modului de aplicare a facilității prevăzută la art.19² din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au rezultat următoarele:

Societatea verificată a aplicat eronat scutirea de impozit și pentru suma de lei reprezentând avansuri achitate pentru achiziția de imobilizări corporale, înregistrată greșit în contul contabil 2132 "*Aparate de măsurare, control și reglare*", înregistrarea corectă conform O.M.F.P. nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, fiind în contul contabil 232 "*Avansuri acordate pentru imobilizări corporale*", întrucât facilitatea se acordă doar pentru echipamente tehnologice ce îndeplinesc condițiile pentru înregistrarea ca mijloace fixe potrivit reglementărilor contabile în corelație cu prevederile art.24 din Codul fiscal.

Societatea comercială nu a prezentat certificat de acreditare sau alte autorizații specifice activității desfășurate, astfel că nu poate justifica faptul că mijloacele fixe achiziționate au fost folosite în scopul desfășurării activității declarate, drept pentru care la inspecția fiscală nu s-a acceptat reducerea de impozit pe profit în sumă de lei aferentă achiziției de imobilizări corporale.

* Societatea comercială susține că beneficiază de reducerea impozitului pe profit aferentă achiziției de imobilizări corporale întrucât acreditarea nu este impusă de un organism sau instituție a statului. Se mai susține: "*Nu în ultimul rând criticăm caracterul restrictiv al modului în care organele de inspecție fiscală au considerat că societatea ar fi trebuit să prezinte contracte sau comenzi scrise din partea clienților excluzând existența și legalitatea raporturilor comerciale în formă simplificată.*"

* **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

"Art. 19². - (1) Profitul investit în producția și/sau achiziția de echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru), astfel cum sunt prevăzute în subgrupa 2.1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, folosite în scopul obținerii de venituri impozabile, este scutit de impozit.

(9) Contribuabilii care beneficiază de prevederile alin. (1) au obligația de a păstra în patrimoniul activele respective cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de funcționare, stabilită potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe. În cazul nerespectării acestei condiții, pentru sumele respective se recalculează impozitul pe profit și se stabilesc majorări de întârziere, de la data aplicării facilității, potrivit legii. [...].

(13) Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2010 inclusiv."

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că societatea comercială nu poate beneficia de scutirea de impozit pe profit în sumă de lei pentru profitul investit în achiziția de echipamente tehnologice, **întrucât:**

- Conform prevederilor art. 19² alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este scutit de impozit profitul investit în producția și/sau achiziția de echipamente tehnologice "*folosite în scopul obținerii de venituri impozabile*".

Din documentele anexate dosarului contestației rezultă că echipamentele achiziționate de S.C. "....." S.R.L. în cursul anului 2010 și pentru care a aplicat scutirea de impozit pe profit (baie apă cu capac, nișă Kottermann, calibrator Tecora, sistem HLPC Adept, analizor portabil, sistem gazcromatograf, lampă HCL cobalt, sistem extracție în faza solidă, termostat WTW, evaporator Kuderna Danish), nu au fost folosite de această societate în scopul obținerii de venituri impozabile, contrar prevederilor legale mai sus citate.

Astfel, S.C. "....." S.R.L. nu deține autorizații specifice activității desfășurate (analize de laborator, determinări emisii, determinări gaze arse, determinări pulberi, determinări concentrații explozive de vapori de benzină și motorină etc), astfel că nu poate emite buletine de analize, rapoarte de lucru sau alte documente specifice întrucât, în lipsa acreditării de către organismul național de acreditare în domeniu - RENAR - acestea nu pot dobândi calitatea unor documente oficiale, opozabile terților.

Precizăm că, potrivit definiției din standardul ISO 17000, organismul de acreditare este "*organismul cu autoritatea de a efectua acreditare*", iar în general autoritatea unui organism de acreditare provine de la guvern. În România, singurul organism acreditat de guvern pentru a efectua acreditări este Asociația de Acreditare din România, având acronimul RENAR, organizație neguvernamentală, fără scop lucrativ, constituită în baza prevederilor Legii nr.21/1924, pentru persoanele juridice (Asociații și Fundații), cu modificările ulterioare. Asociația este recunoscută oficial ca organism național de acreditare unic, în temeiul O.G. nr.23/2009 și în baza prevederilor Regulamentului (CE) nr.765/2008 și funcționează în coordonarea și sub supravegherea Ministerului Economiei.

Conform definiției din standardul ISO 17000, acreditarea este o "*atestare de terță parte referitoare la un organism de evaluare a conformității, care exprimă demonstrarea oficială a competenței acestuia de a realiza sarcini specifice de evaluare a conformității*".

Atestarea este o "*emitere a unei declarații, bazată pe o decizie în urma unei analize care stipulează că îndeplinirea cerințelor specificate a fost demonstrată*". Acreditarea implică deci evaluarea prealabilă a conformității organizării și funcționării acelei organizații, în raport cu un referențial cunoscut și acceptat, în cazul nostru ISO 17025. Acreditarea unei organizații este de fapt o recunoaștere oficială atât a existenței unei anumite competențe a acesteia (la un moment dat) cât și a menținerii în timp a acestei competențe (pe durata de valabilitate a acreditării). Ea este deci o dovadă a credibilității de care beneficiază organizația respectivă.

- În cursul anului 2010, între S.C. "L" S.R.L. și S.C. "....." S.R.L. au fost încheiate două protocoale de colaborare, respectiv protocolul nr...../10.07.2010 și protocolul nr...../16.07.2010, ambele conținând aceiași termeni referitor la scopul protocolului și obligațiile S.C. "L" S.R.L., și anume:

"ART.1. SCOPUL

Scopul Protocolului este prestarea reciprocă de servicii în domeniul protecției mediului.

ART.4: OBLIGAȚIILE PĂRȚILOR

4.1. Obligația SC L SRL [...]

4.1.2. *Asigură logistică și echipamentele adecvate pentru desfășurarea colaborării.*"

În plus, începând cu data de 06.07.2010, odată cu schimbarea asociaților societății S.C. "....." S.R.L., aceasta nu mai avea personal calificat care să poată utiliza echipamentul achiziționat.

S.C. "....." S.R.L. nu a prezentat spre exemplificare contracte încheiate cu beneficiarii de lucrări sau documentație care să ateste ce servicii au fost prestate cu implicarea echipamentului tehnic achiziționat.

Conform notelor explicative date de reprezentantul S.C. "....." S.R.L. în fața organelor de inspecție fiscală, prin încheierea protocoalelor de colaborare interesul celor două firme a fost "să realizeze împreună venituri" și ca "SC SRL să dobândească vechimea și experiența necesare acreditării în viitor așa cum este prevăzut în referențial SR EN ISO 17025:2005."

Se recunoaște astfel implicit că S.C. "....." S.R.L. nu avea capacitatea de a folosi echipamentul tehnic achiziționat, pentru obținerea de venituri impozabile.

- Mai mult, conform procesului verbal de custodie nr...../10.03.2010, anexat în copie la dosarul contestației, toate echipamentele tehnologice achiziționate de S.C. "....." S.R.L., respectiv: baie apă cu capac, nișă Kottermann, calibrator Tecora, sistem HLPC Adept, analizor portabil, sistem gazcromatograf, lampă HCL cobalt, sistem extracție în fază solidă, termostat WTW, evaporator Kuderna Danish, au fost predate în custodie către depozitarul S.C. "L" S.R.L., pe o perioadă de 10 ani.

Conform dicționarului explicativ al limbii române, dar și dicționarului economic, custodia este sinonimă cu depozitul și reprezintă "*păstrarea unor bunuri*".

Rezultă astfel că echipamentul tehnic achiziționat de S.C. "....." S.R.L. nu este utilizat de această societate în scopul obținerii de venituri impozabile, acesta fiind dat spre păstrare societății "L" S.R.L.

- În subsidiar precizăm faptul că în mod eronat societatea comercială a aplicat facilitatea prevăzută la art. 19² alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pentru valoarea de lei (parte din valoarea totală de lei considerată de societate drept investiții) reprezentând avansuri achitate pentru achiziția de imobilizări corporale, întrucât, conform prevederilor acestui articol de lege, facilitatea se acordă doar pentru "*echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru), astfel cum sunt prevăzute în subgrupa 2.1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe*", iar până la data de 30.09.2010 (dată până la care a fost realizată inspecția fiscală) pentru această sumă nu au fost îndeplinite condițiile pentru înregistrarea ca mijloace fixe.

Față de cele prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile art.19² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de lei.

2) Referitor la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de lei (..... lei + lei), precizăm următoarele:

a) Referitor la TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă totală de lei:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în lunile decembrie 2008 și ianuarie 2010 S.C. "....." S.R.L. a dedus TVA în sumă totală de lei înscrisă în facturile fiscale nr...../19.12.2008 (..... lei) și nr...../29.01.2010 (..... lei) emise de **S.C. "L" S.R.L.**, având ca explicații: "*analize laborator*", respectiv: "*analize mediu*". De asemenea, în luna

decembrie 2010 S.C. "....." S.R.L. a dedus TVA în sumă de lei înscrisă în factura fiscală nr...../24.12.2010 emisă de S.C. "D" S.R.L., având ca explicații: "acordare asistență tehnică de specialitate".

Întrucât societatea verificată nu a prezentat documente care să justifice realitatea, necesitatea și oportunitatea operațiunilor înscrise în cele trei facturi, respectiv nu a fost justificată utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile ale societății, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală nu a fost acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei (..... lei + lei).

* Societatea comercială sustine că serviciile de specialitate facturate de cele două societăți comerciale au fost efectuate pe teren cu aparatură automatizată; produsul oferit clientului comportă în mai multe cazuri necesitatea colaborării cu societăți care dețin echipamente corespunzătoare sau care au angajați specialiști în domeniu.

* **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

"Art. 145. - [...]"

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

a) operațiuni taxabile; [...]."

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de lei, întrucât:

Art.145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal precizează că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă TVA achitată pentru prestările de servicii care i-au fost prestate de o altă persoană impozabilă, dacă serviciile achiziționate sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Însă, așa cum am prezentat și mai sus la pct. 1a), societatea contestatoare nu a făcut dovada că serviciile achiziționate de la S.C. "L" S.R.L. au fost efectiv prestate, întrucât nu au fost prezentate contracte încheiate (pentru serviciile facturate în luna ianuarie 2010), precum și situații de lucrări, rapoarte sau alte documente emise de societatea "*prestatoare*".

Prin adresa înregistrată la societate sub nr...../.....2011, S.C. "....." S.R.L. precizează referitor la cele două facturi de servicii emise de S.C. "L" S.R.L.: "*[...] aceste facturi sunt emise ca urmare a efectuării anumitor servicii (concret determinări și analize de mediu) efectuate pe teren cu aparatura din dotarea firmei pe baza unui protocol de colaborare. Aceste determinări efectuate pe teren presupun stabilirea cu precizie a valorii anumitor mărimi pe baza unor date prelevate și cu ajutorul indicatorilor, tabelelor din softuri speciale impuse de Uniunea Europeană.*"

Însă orice determinare și analiză efectuate se finalizează prin emiterea unui buletin din analize sau orice alt document care să dovedească prelevarea de date și compararea acestora cu indicatorii specifici, astfel că prin neprezentarea de documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor înscrise în cele două facturi emise de S.C. "L" S.R.L., societatea verificată nu face dovada că operațiunile în cauză au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește justificarea operațiunii înscrise în factura emisă de S.C. "D" S.R.L., S.C. "....." S.R.L. a prezentat la inspecția fiscală o "*Comandă*" adresată furnizorului S.C. "D" S.R.L., înregistrată la societate sub nr...../10.01.2010, din care cităm:

"*DENUMIREA PRODUSULUI ȘI CARACTERISTICI: Asistență tehnică de specialitate pentru anul 2010 la activitățile legate de stabilirea condițiilor de prelevare, recoltare, amplasare a punctelor de măsurare*

UM: buc

COD UM: 1"

Prin adresa înregistrată la societate sub nr...../.....2011, S.C. "....." S.R.L. precizează: "*În urma solicitării dumneavoastră de prezentare a documentelor justificative aferente facturii de servicii*

nr...../24.12.2010 primită de la D SRL în luna decembrie 2010 vă comunicăm că s-a acordat asistență tehnică de specialitate (..... ore, tarif lei cu tva/oră."

Rezultă astfel că societatea contestatoare nu a dovedit realitatea prestării serviciilor înscrise în factura nr./24.12.2010 emisă de S.C. "D" S.R.L., întrucât nu au fost prezentate documente care să precizeze care au fost concret activitățile prestate de furnizorul de servicii, care a fost timpul alocat prestației, tariful pe unitatea de timp, "Comanda" prezentată ca unic document justificativ referindu-se la mai multe activități ce ar viza întregul an 2010.

Față de cele prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de lei.

b) Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de lei:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în luna decembrie 2009 S.C. "....." S.R.L. în mod eronat a diminuat baza impozabilă pentru taxa colectată cu valoarea totală de lei, prin emiterea facturii nr...../28.12.2009 reprezentând stornarea operațiunii înscrisă în factura inițială nr...../27.02.2009 emisă către beneficiarul S.C. "L" S.R.L.

Întrucât societatea comercială nu a prezentat documente justificative aferente operațiunii de stornare înscrisă în factura nr...../28.12.2009 și constatându-se și faptul că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.138 din Codul fiscal, pentru a se putea reduce baza de impozitare, la inspecția fiscală s-a procedat la reîntregirea bazei de impozitare a TVA cu valoarea de lei, rezultând o TVA colectată suplimentar în sumă de lei (..... lei x 19%).

* Societatea comercială susține: "[...] *stornarea facturilor la care se face referință în pg 12 îndeplinesc condițiile prevăzute în Legea 571/2003 art 138.lit.a).*"

* **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...]."

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de lei, întrucât:

Factura fiscala nr...../27.02.2009 în valoare totală de lei, din care TVA lei emisă de furnizorul S.C. "....." S.R.L. pentru beneficiarul S.C. "L" S.R.L. are înscrisă ca explicație: "*Efectuare determinări și analize noxe*".

Prin factura fiscala nr...../28.12.2009 emisă de furnizorul S.C. "....." S.R.L. pentru beneficiarul S.C. "L" S.R.L. a fost stornată factura nr...../27.02.2009.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta documente justificative pentru operațiunea de stornare din decembrie 2009, prin adresa înregistrată la societate sub nr...../.....2011, S.C. "....." S.R.L. precizează: "[...] *am anticipat executarea anumitor prestații care din motive obiective nu s-au efectuat în realitate. [...] În acest caz pentru dovada faptului negativ (neexecutarea prestației), opinia noastră este că nu suntem obligați să producem vre-o dovadă.*"

Însă pentru "*anticiparea*" prestării unor servicii se emit facturi de avans, iar conform celor înscrise în factura fiscală nr...../27.02.2009, S.C. "....." S.R.L. a prestat servicii, respectiv a efectuat determinări și analize noxe pentru beneficiarul S.C. "L" S.R.L.

Situațiile în care se acceptă reducerea bazei de impozitare sunt prevăzute expres și limitativ la art.138 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar societatea

contestatoare nu a făcut dovada nici la inspecția fiscală și nici în fața organelor de soluționare a contestației că s-ar încadra în vreuna din situațiile prevăzute de legiuitor.

Prin contestație se susține că societatea comercială se încadrează în prevederile art.138 lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

" Art. 138. Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor; [...]."

Însă nu se precizează cauzele care au dus la anularea operațiunii înscrise în factura emisă în luna februarie 2009 și care sunt documentele care justifică această anulare și de ce anularea facturii emisă în luna februarie 2009 s-a efectuat tocmai în luna decembrie 2009. Precizăm că până la data de 31.12.2009 S.C. "....." S.R.L. a fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, începând cu anul fiscal 2010 devenind plătitoare de impozit pe profit.

Față de cele prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a), coroborat cu art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru TVA colectată suplimentar în sumă de lei.

3) Referitor la diferența de impozit pe veniturile din dividende în sumă de lei, precizăm următoarele:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în perioada verificată, respectiv septembrie 2007 - decembrie 2010, S.C. "....." S.R.L. a achitat celor doi asociați - V.T. și V.E., prin contul contabil 457 "*Dividende de plată*", dividende în sumă totală de lei.

În aceeași perioadă au fost identificate plăți de dividende către asociați, contabilizate prin contul contabil 461 "*Debitori diverși*", care au totalizat lei, conform ștatelor de plată dividende întocmite de societate.

Din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală asupra soldului contului 461 "*Debitori diverși*" reflectat în bilanța de verificare provizorie întocmită la data de 31.12.2010, s-a constatat că din valoarea totală de lei, suma de lei reprezintă avansuri ridicate de asociatul V.T. în intervalul octombrie 2007 - noiembrie 2009, nejustificate până la data de 31.12.2010. În baza prevederilor art.7 alin.(1) pct.12 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală suma de lei a fost asimilată dividendelor.

Rezultă astfel că în perioada analizată societatea comercială a plătit dividende nete către asociații V.T. și V.E. în sumă totală de lei, respectiv lei reflectați în contul contabil 457 "*Dividende de plată*" și lei reflectați în contul contabil 461 "*Debitori diverși*" (..... lei + lei), pentru care societatea datora impozit pe veniturile din dividende în sumă de lei, conform prevederilor art.67 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de impozitul pe veniturile din dividende calculat, reținut, declarat și virat de către societatea comercială în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit o diferență la impozitul pe veniturile din dividende în sumă de lei (..... lei - lei), aferent căreia au fost calculate majorări și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei).

* Societatea comercială susține că impozitul pe dividende a fost achitat integral, dar cu întârziere. Se mai susține: "*Cu privire la repartizarea profitului în 2008 (pg 12 din Procesul Verbal) corespunzător acestei perioade conform procesului verbal anexat la bilanț reiese că profitul în sumă de lei se va repartiza pentru alte rezerve.*"

* **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

"Art. 7. - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]."

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, [...].

Art.67. - (1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor."

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit diferența suplimentară la impozitul pe veniturile din dividende în sumă de lei, întrucât:

De la data înființării și până la data de 06 iulie 2010, S.C. "....." S.R.L. a avut doi asociați în persoana d-lui V.T. și d-nei V.E., iar începând cu data de 06 iulie 2010 societatea comercială are ca unic asociat pe dl. C.Ș..

Conform balanței de verificare provizorie încheiată la data de 31.12.2010, S.C. "....." S.R.L. nu înregistrează impozit pe dividende de plată. La aceeași dată, societatea evidențiază în soldul contului 457 "*Dividende de plată*" suma totală de lei.

Potrivit bilanțurilor contabile aprobate la sfârșitul anilor financiari 2007, 2008 și 2009, societatea comercială a repartizat dividende în valoare totală de lei, astfel:

- anul 2007: lei
- anul 2008: lei
- anul 2009: lei.

Corespunzător aceleiași perioade, societatea comercială a calculat, declarat și virat un impozit pe veniturile din dividende în sumă totală de lei.

În perioada septembrie 2007 - decembrie 2010 au fost achitate celor doi asociați dividende nete în sumă totală de lei prin contul contabil 457 "*Dividende de plată*" în corespondență cu conturile de disponibil 531 "*Casa*" și 512 "*Conturi curente la bănci*".

În aceeași perioadă au fost achitate către cei doi asociați dividende în sumă totală de lei prin contul contabil 461 "*Debitori diverși*", din care lei reflectați și în ștatele de plată dividende întocmite de societate, iar lei avansuri nejustificate ridicate de asociatul V.T. în intervalul octombrie 2007 - noiembrie 2009, asimilate dividendelor conform prevederilor art.7 alin.(1) pct.12 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate.

Conform prevederilor art.67 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, pentru dividendele nete plătite în sumă totală de lei (..... + lei), societatea comercială avea obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile din dividende în sumă totală de lei (..... lei dividende brute x 16%).

Însă pentru perioada septembrie 2007 - decembrie 2010 societatea comercială a calculat, reținut, declarat și virat impozit pe veniturile din dividende doar în sumă de lei, astfel că diferența de impozit în sumă de lei (..... lei - lei) este legal datorată bugetului de stat.

Prin contestație nu se aduc argumente în favoarea nedatorării diferenței suplimentare la impozitul pe veniturile din dividende, în afară de susținerea conform căreia profitul în sumă de lei aferent anului 2008 a fost repartizat pentru alte rezerve, conform procesului verbal anexat la bilanț.

Dar această susținere nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, din documentele puse la dispoziție organelor de inspecție fiscală, respectiv situații financiare încheiate, aprobate și depuse la organul fiscal teritorial la finele anului 2008, precum și celelalte documente de evidență primară și contabilă, suma de lei a fost repartizată la "*dividende*" și nu la "*alte rezerve*", așa cum se susține în contestație, fără a se prezenta și documente doveditoare.

Față de cele prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acest

capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru impozitul pe veniturile din dividende în sumă de lei.

*

Referitor la majorările și penalitățile de întârziere în sumă totală de lei, din care lei accesorii aferente diferenței de impozit pe profit, lei accesorii aferente TVA de plată și lei accesorii aferente diferenței de impozit pe veniturile din dividende, precizăm că acestea au fost legal calculate de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, iar conform principiului de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*" și având în vedere cele prezentate la punctele 1), 2) și 3) de mai sus, acestea sunt legal datorate bugetului de stat de către societatea comercială, drept pentru care și pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată**.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, Jud. Prahova, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei, din care:

- lei - impozit pe profit;
- lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei -TVA de plată;
- lei - majorări de întârziere aferente TVA de plată;
- lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende.

2. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma totală de lei, din care:

- lei - impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;

3. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Prahova în termen de 6 luni de la data primirii.

DIRECTOR EXECUTIV,