

Conform informațiilor furnizate de societatea comercială organelor de inspecției fiscale, firma b S.R.L. din România a prestat, în baza Contractului nr...../ 29.09.2010, servicii de a (RNP) ce au constat în: planificarea acoperirii cu semnal radio a unei zone de interes, dimensionarea rețelei pentru a îndeplini nevoile numărului estimat de clienți și propuneri pentru îmbunătățirea capacității, stabilirea/identificarea zonelor de căutare a pozițiilor viitoarelor stații care vor face parte din rețeaua celulară, planificarea din punct de vedere al frecvențelor pentru a mări capacitatea rețelei, stabilirea parametrilor sistemelor radiante astfel încât să acopere eficient zona de interes și să reducă necesarul de site-uri, furnizarea de simulări efectuate cu softuri profesionale și din acestea selectarea celei mai bune variante de implementat. Conform anexei nr.1.4 la Contract, în prețul serviciilor ingineresti prestate de S.C. "b" S.R.L. sunt incluse și serviciile de Network Planning pentru site-urile menționate în contract.

Astfel, serviciile de a facturate de S.C."b" S.R.L. din România sunt activități necesare și direct legate de construirea rețelei de telecomunicații, deci sunt aferente investiției efectuate de către S.C. "X" S.R.L., așa cum se precizează la pct.51 alin.(1) din O.M.F.P. nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare:

"51. - (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manupulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective.

În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective."

Contravaloarea cheltuielilor aferente investiției se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, conform prevederilor pct.68 alin.(1) și (2) din O.M.F.P. nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare:

"68. - (1) Costul de achiziție sau costul de producție al activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică trebuie redus cu ajustări calculate pentru a diminua valoarea unor astfel de active în mod sistematic de-a lungul duratelor lor de utilizare economică (amortizare).

(2) Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare economică. Valoarea amortizabilă este reprezentată de cost [...]."

coroborat cu prevederile art.24 alin.(1) și alin.(11) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;"

Societatea comercială susține în contestație că serviciile de a prestate de S.C. "b" S.R.L. reprezintă în fapt cheltuieli de cercetare și dezvoltare, deductibile fiscal la data efectuării lor, conform prevederilor art.21 alin.(2) lit.) din Codul fiscal: *"(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: [...] j) cheltuielile de cercetare, precum și cheltuielile de dezvoltare care nu îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca imobilizări necorporale din punct de vedere contabil."*

Însă, la pct.73 alin.(4) și (5) din O.M.F.P. nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, cercetarea este definită astfel:

"(4) Cercetarea este investigația originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice ori tehnice noi.

(5) Exemple de activități de cercetare sunt:

a) activitățile al căror scop este acela de a obține cunoștințe noi;

b) identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor descoperirilor făcute prin cercetare sau a altor cunoștințe;

c) căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; și

d) formularea, elaborarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite."

iar la pct.78 alin.(1) și (3) din același act normativ, dezvoltarea este definită astfel:

"78. - (1) Imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect ce vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.

(3) Exemple de activități de dezvoltare sunt:

a) proiectarea, construcția și testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor;

b) proiectarea uneltelor și matritelor care implică tehnologie nouă;

c) proiectarea, construcția și operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă;

d) proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite."

Având în vedere descrierea serviciilor prestate de S.C. "b" S.R.L., prezentată de societatea comercială contestatoare în timpul inspecției fiscale, precum și definițiile cercetării și dezvoltării precizate în cadrul Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, mai sus citate, rezultă că aceste servicii nu reprezintă activități de cercetare și dezvoltare, ci reprezintă activități necesare și direct legate de construirea rețelei de telecomunicații, cuprinse în contractul tripartit nr..... din 29.09.2010 încheiat în vederea realizării unui număr de 539 site-uri pentru rețeaua

Societatea comercială susține, de asemenea, că serviciile de instalare și configurare cât și componentele cu valoare mai mică de lei, sunt cheltuieli aferente perioadei în care au fost efectuate, întrucât "*majoritatea serviciilor considerate de organele fiscale aferente rețelei sunt de fapt servicii cu caracter ocazional care nu se materializau neapărat prin construcția de site-uri în locațiile respective, ci reprezentau mai mult o conspectare de piață și identificare oportunități de extindere*", iar mare parte din componentele cu valoare mai mică de lei reprezintă piese de schimb.

Însă, serviciile considerate de societatea comercială ca fiind cu caracter ocazional, reprezintă **în fapt "lucrări civile" și "lucrări site-uri", așa cum se menționează în facturile emise de prestatori și contribuie direct la realizarea/construcția rețelei, iar componentele cu valoare de intrare mai mică de lei nu pot fi considerate piese de schimb, întrucât nu au înlocuit părți defecte, ci au fost utilizate la construirea rețelei, deci au contribuit la realizarea mijlocului fix.**

Amintim că în perioada aprilie 2011 - august 2011, contravaloarea lucrărilor de execuție site-uri facturată de diverși prestatori a fost defalcată de societatea comercială verificată, o parte din lucrări fiind înregistrată în contul contabil 212 "*Construcții*", iar altă parte fiind înregistrată în contul contabil 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*", deși lucrările executate au fost în totalitate aferente execuției de site-uri.

Drept urmare, cheltuielile în sumă totală de lei aferente lucrărilor de execuție site-uri rețea au fost înregistrate în mod eronat de către societatea comercială în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la momentul efectuării lor, respectiv în luna decembrie 2010 (lei) și în perioada aprilie 2011 - august 2011 (lei), cu această sumă majorându-se corect la control profitul impozabil pe anii 2010 și 2011, întrucât contravaloarea acestor lucrări trebuia înregistrată în categoria imobilizărilor corporale pentru care recuperarea cheltuielilor se efectuează prin intermediul deducerilor de amortizare.

Însă, din suma totală de lei, organele de inspecție fiscală **au acordat deduceri de amortizare** în perioada trim.I 2011 - trim.III 2011 în sumă totală de lei, pentru lucrările și componentele site-urilor incluse la control în valoarea de intrare a mijloacelor fixe, conform anexei nr.5 la raport, rezultând că în perioada analizată profitul impozabil a fost majorat la control cu diferența în sumă de lei (lei - lei), sumă ce urmează să fie înregistrată de către societatea comercială în categoria cheltuielilor de amortizare deductibile fiscal pe durata normală de utilizare a mijlocului fix, conform prevederilor art.24 din Codul fiscal.

Cheltuielile cu amortizarea în sumă de lei au fost stabilite la inspecția fiscală ca fiind deductibile fiscal în conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.i) din Codul fiscal:

"Art.21. - [...]

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

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24; [...]."

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat corect ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei (lei cheltuieli totale - lei amortizare) aferente **lucrărilor de execuție site-uri rețea** înregistrate direct pe costuri în anii 2010 și 2011, astfel că impozitul pe profit aferent în sumă de Y (lei x 16%) este legal datorat bugetului de stat de către societatea contestatoare, conform prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Așa cum am menționat mai sus, cheltuielile în sumă de lei urmează a fi încadrate de societatea comercială în categoria cheltuielilor cu amortizarea, deductibile fiscal, pe durata normală de utilizare a mijlocului fix.

De asemenea, potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*", sunt legal datorate bugetului de stat și accesoriile în sumă totală de Y aferente impozitului pe profit, calculate în baza art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Drept urmare, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

2) Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de Y aferente taxei pe valoarea adăugată dedusă în baza facturilor de avans stornate

* Din Raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de control nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de lei înscrisă în cinci facturi de avans emise de patru societăți comerciale furnizoare, facturi stornate ulterior, iar pentru întârzierea la plată a taxei datorate bugetului de stat au fost calculate majorări/dobânzi și penalități de întârziere între data facturării avansurilor și data stornării acestora în sumă totală de Y (anexa nr.13 la RIF), sumă contestată. Menționăm că perioada fiscală este luna calendaristică.

Precizăm că TVA deductibilă în sumă de lei nu a reprezentat diferență suplimentară de plată la sfârșitul perioadei verificate, respectiv la data de 30 septembrie 2011, nefiind înscrisă în decizia de impunere, ci a reprezentat diferență suplimentară de plată doar în perioada dintre data facturării avansurilor și data stornării acestora.

Majorările/dobânzile și penalitățile de întârziere au fost calculate în baza prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată:

"Art. 119. - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Art. 120. - Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. [...].

Art. 120¹. - Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Prezentăm mai jos furnizorii care au emis facturile de avans, neachitate:

- Furnizorul **S.C. "A" S.A.** a emis pentru societatea contestatoare factura nr./31.05.2010 în valoare totală de lei din care lei valoare avans și lei TVA deductibilă (19%), reprezentând "*avans servicii*", în baza contractului de prestări servicii din 16.05.2010 având ca obiect furnizarea unor servicii de instalare, configurare și mentenanță de echipamente tip CISCO.

În luna junie 2010, furnizorul a stornat factura susmenționată prin emiterea facturii de stornare nr...../23.06.2010 în valoare totală de - lei, din care TVA în sumă de lei, la baza acestei stornări stând adresa societății contestatoare beneficiare/07.06.2010 prin care aceasta înștiințează prestatorul de servicii că nu a fost semnat contractul cu furnizorul de echipamente, fiind astfel necesară amânarea începerii executării contractului cu 30 de zile, solicitându-se totodată acceptul de a prelungi termenul de plată a facturii din cauza imposibilității de a plăti avansul. Prin adresa de răspuns din data de 11.06.2010, S.C. "A" S.A. a acordat amânarea începerii executării contractului, însă nu a fost de acord cu prelungirea termenului de plată a avansului, precizând că va storna factura de avans/31.05.2010 și va emite o nouă factură de avans la momentul confirmării începerii executării contractului.

Urmare verificărilor efectuate la inspecția fiscală, nu a fost identificată o altă factură fiscală de avans care să dovedească punerea în aplicare a contractului și nu au fost prezentate alte acte sau documente care să justifice stornarea facturii inițiale de avans.

Precizăm că factura de avans în sumă totală de lei nu a fost achitată de către S.C. "X" S.R.L.

- Furnizorul **S.C. "H" S.R.L.** a emis pentru societatea contestatoare factura nr./19.07.2010 în valoare totală de lei din care lei valoare avans și lei TVA deductibilă (24%), reprezentând "*avans conform contract nr..... din 11.06.2010*", în baza contractului de prestări servicii/11.06.2010 având ca obiect prestarea următoarelor servicii: consultanță pentru afaceri și management, training adulți, cercetare piață, consultanță fiscală și financiară, consultanță în domeniul relațiilor publice și al comunicării.

În lunile august și septembrie 2010, furnizorul a emis două facturi reprezentând "storno parțial factura din 19.07.2010", respectiv factura nr...../24.08.2010 în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei și factura nr...../18.09.2010 în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei. La baza acestor stornări a stat Notificarea FN/17.09.2010 prin care societatea contestatoare beneficiară informează prestatorul de servicii că "*În temeiul dreptului de renunțare consfințit de contractul de prestări servicii/11.06.2010, prin prezenta vă anunțăm cu regret de renunțarea noastră la serviciile facturate în avans în factura nr...../19.07.2010 [...]*", fără o explicitare detaliată a motivației care a condus la această renunțare.

Urmare verificărilor efectuate la inspecția fiscală nu au fost identificate documente care să ateste punerea în aplicare a contractului de prestări servicii.

Precizăm că factura de avans în sumă totală de lei nu a fost achitată de către S.C. "X" S.R.L.

- Furnizorul **S.C. "K" S.R.L.** a emis pentru societatea contestatoare factura nr...../28.10.2010 în valoare totală de lei din care lei valoare avans și lei TVA deductibilă (24%), reprezentând "*avans servicii conform contract*", în baza contractului de prestări servicii nr...../15.10.2010 având ca obiect prestarea următoarelor servicii: consultanță pentru afaceri și management, training adulți, cercetare piață, consultanță fiscală și financiară, consultanță în domeniul relațiilor publice și al comunicării.

În luna noiembrie 2010, furnizorul a stornat factura susmenționată prin emiterea facturii de stornare nr...../24.11.2010 în valoare totală de - lei, din care TVA în sumă de - lei, la baza acestei stornări stând Notificarea FN/20.11.2010 prin care societatea contestatoare beneficiară informează furnizorul că "*În baza prevederilor contractuale, respectiv, capitolul IV articolul 4.3 din contract nr.12b/15.10.2010, cu părere de rău vă anunțăm că suntem nevoiți să renunțăm la serviciile pentru care s-a emis factura de avans [...]*", fără o explicitare detaliată a motivației care a condus la această renunțare.

Urmare verificărilor efectuate la inspecția fiscală nu au fost identificate documente care să ateste punerea în aplicare a contractului de prestări servicii.

Precizăm că factura de avans în sumă totală de lei nu a fost achitată de către S.C. "X" S.R.L.

- De asemenea, furnizorul **S.C. "K" S.R.L.** a emis pentru societatea contestatoare factura nr...../29.11.2010 în valoare totală de lei din care lei valoare avans și lei TVA deductibilă (24%), reprezentând "*prestări servicii conf. contract*", în baza contractului de prestări servicii nr...../15.11.2010 având ca obiect prestarea următoarelor servicii: consultanță pentru afaceri și management, training adulți, cercetare piață, consultanță fiscală și financiară, consultanță în domeniul relațiilor publice și al comunicării. Obiectul contractului nr.-----/15.11.2010 este identic cu obiectul contractului anterior nr.12b/15.10.2010.

În luna decembrie 2010, furnizorul a stornat factura susmenționată prin emiterea facturii de stornare nr./21.12.2010 în valoare totală de - lei, din care TVA în sumă de - lei, la baza acestei stornări stând Notificarea FN/15.12.2010 prin care societatea contestatoare beneficiară informează furnizorul că "*În baza prevederilor contractuale, respectiv, capitolul IV articolul 4.3 din contract nr./15.11.2010, cu părere de rău vă anunțăm că suntem nevoiți să renunțăm la serviciile pentru care s-a emis factura de avans [...]*", fără o explicitare detaliată a motivației care a condus la această renunțare.

Urmare verificărilor efectuate la inspecția fiscală nu au fost identificate documente care să ateste punerea în aplicare a contractului de prestări servicii.

Precizăm că factura de avans în sumă totală de lei nu a fost achitată de către S.C. "X" S.R.L.

- Furnizorul **S.C. "IT U" S.R.L.** a emis pentru societatea contestatoare factura nr. /06.12.2010 în valoare totală de lei din care lei valoare avans și lei TVA deductibilă (24%), reprezentând "*avans conform contract*", în baza contractului de furnizare nr./30.11.2010 având ca obiect furnizarea unor produse și prestări de servicii "*descrise în Anexa nr.1*" (echipamente de telecomunicații și servicii IT).

În luna mai 2011, furnizorul a stornat factura susmenționată prin emiterea facturii de stornare nr./04.05.2011 în valoare totală de - lei, din care TVA în sumă de - lei, la baza acestei stornări stând Notificarea FN/02.05.2011 prin care societatea contestatoare beneficiară solicită rezilierea contractului nr.9/30.11.2010 fără o explicitare detaliată a motivației care a condus la această renunțare.

Urmare verificărilor efectuate la inspecția fiscală nu au fost identificate documente care să ateste punerea în aplicare a contractului de prestări servicii.

Precizăm că factura de avans în sumă totală de lei nu a fost achitată de către S.C. "X" S.R.L.

În Raportul de inspecție fiscală se menționează că în toate cele cinci cazuri prezentate mai sus nu au fost efectuate decontări între părți, iar societatea contestatoare beneficiară nu a prezentat alte documente în afara notificărilor privind rezilierea contractelor, documente din care să rezulte necesitatea și utilizarea serviciilor în folosul operațiunilor sale impozabile și prestarea efectivă a serviciilor menționate în contracte. În niciunul din aceste cazuri nu s-a identificat punerea efectivă în aplicare a contractelor încheiate, toate având un parcurs identic, respectiv: facturi de avans neachitate, urmate după anumite perioade de timp de stornări ale acestora.

Din consultarea bazei de date a A.N.A.F., organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. "H" S.R.L. și S.C. "K" S.R.L. sunt plătitori trimestriali de TVA, cu mențiunea că S.C. "K" S.R.L. nu mai este plătitor de TVA din data de 01.06.2011. Aceste societăți comerciale au emis facturile de avansuri într-o lună din cadrul trimestrului calendaristic și au stornat aceste facturi în lunile următoare din cadrul aceluiași trimestru, fără a avea astfel efect asupra taxei colectate, în timp ce beneficiarul S.C. "X" S.R.L. - plătitor lunar de TVA, a dedus taxa din aceste facturi în fiecare lună. Din totalul taxei deduse de lei aferentă avansurilor, suma de lei reprezintă TVA dedusă în baza facturilor emise de S.C. "H" S.R.L. și S.C. "K" S.R.L..

Prin deconturile de TVA întocmite de ceilalți doi furnizori, respectiv S.C. "G" S.A. și S.C. "IT U" S.R.L., au fost raportate sume de recuperat în intervalul cuprins între data emiterii facturilor de avans și data stornării lor, astfel încât TVA dedusă de S.C. "X" S.R.L. a condus la diminuarea obligației de plată a acesteia la bugetul de stat, fără ca în contrapartidă furnizorii să achite respectiva taxă la buget.

Concluzia organelor de inspecție fiscală este aceea că înregistrarea facturilor de avans care nu au fost achitate și au fost stornate ulterior fără a fi urmate de prestarea serviciilor/livrarea bunurilor s-a realizat de către S.C. "X" S.R.L. doar în scopul de a obține un avantaj fiscal, respectiv acela de a-și exercita dreptul de deducere a TVA și astfel de a-și diminua TVA de plată în anumite perioade fiscale.

Drept urmare, în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.134 alin.(1) și (2), art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) și (2) lit.a) și art.145 alin.(1) și (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a titlului VI pct.16¹ alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, a art.6 și art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA deductibilă înscrisă în facturile de avans susmenționate, calculându-se majorări/dobânzi și penalități de întârziere între data facturării avansurilor și data stornării acestora în sumă totală de Y, conform anexei nr. 13 la raport.

*** Prin contestația formulată**, societatea comercială susține următoarele:

- în baza prevederilor art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(2) lit.a) și art.145 alin.(1) din Codul fiscal, societatea este îndreptățită legal să înregistreze în evidența contabilă și să deducă TVA în cazul în care înregistrează factura de avans primită de la un partener contractual, înainte de plata acesteia.

- pentru fiecare dintre contractele încheiate, există documente justificative referitoare la modalitatea de încetare a contractelor, documente ce atestă motivele temeinice ce au determinat desfacerea relațiilor comerciale și care au fost prezentate organelor de control.

*** Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

Referitor la cauza analizată, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normele de aplicare a acesteia, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

- Cod fiscal: "Art. 134. - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata atxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

Art. 134¹. - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

Art. 134². - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. [...]. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora."

Norme metodologice: "16¹. - (1) Prevederile art. 134² alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora."

- Cod fiscal: "Art. 145. - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;

Art.146. - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercit

area 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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155."

Din textele de lege citate mai sus, rezultă:

Dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei (art.145 alin.(1) din Codul fiscal), care intervine la data la care are loc faptul generator, această dată fiind data livrării bunurilor sau data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute la alin.(2) al art.134² din Codul fiscal.

La lit.a) a alin.(2) al art. 134² din Codul fiscal se prevede una din excepțiile privind exigibilitatea TVA, respectiv exigibilitatea TVA intervine la data emiterii unei facturi, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, iar în această situație se încadrează și emiterea facturilor pentru avansuri, înainte de încasarea acestor avansuri, așa cum este menționat la pct.16¹ alin.(1) din normele metodologice, mai sus citate: "...sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora." Prin avansuri se înțelege plata parțială sau totală a c/valorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării, așa cum este prevăzut la lit.b) a alin.(2) al art. 134² din Codul fiscal.

Drept urmare, în baza acestor prevederi legale, dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile de avans ia naștere la data emiterii de către furnizori a facturilor de avans, însă avansurile trebuie să fie achitate ulterior facturării, înainte de data livrării sau prestării, conform definiției avansului dată de legiuitor.

În cazul de față, avansurile nu au fost achitate de societatea contestatoare nici anterior facturării (art.134² alin.(2) lit.b) din Codul fiscal) și nici ulterior emiterii de către furnizori a facturilor de avans (art. 134² alin.(2) lit.a) din Codul fiscal), ci aceste facturi pentru avansuri au fost stornate de furnizori într-o perioadă de până la 5 luni de la facturare, în baza unor notificări ale beneficiarului, așa cum am arătat mai sus, livrarea bunurilor și prestarea serviciilor nemaivând loc.

Astfel, societatea contestatoare nu a respectat prevederile legale privind plata către furnizori a facturilor de avans emise de aceștia.

Dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile, așa cum prevede alin.(2) al art.145 din Codul fiscal: "Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile.", respectiv condiția ca achizițiile să fie urmate de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor înscrise în contractele încheiate între părți, care să conducă la obținerea de venituri impozabile, și de asemenea, dreptul de deducere a TVA este condiționat de deținerea unei facturi fiscale în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, conform art.146 alin.(1) lit.a) din lege, mai sus citat.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv condiția de a justifica exercitarea acestui drept în baza unei facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal și condiția ca factura să fie urmată de efectuarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile, respectiv pentru obținerea de venituri impozabile, condiții care trebuie îndeplinite inclusiv în cazul facturilor de avansuri emise de furnizori.

Deci, deducerea TVA din facturile de avans implică automat efectuarea livrărilor de bunuri sau a prestărilor de servicii înscrise în contractele încheiate între părți.

În cazul de față, pentru ca societatea comercială contestatoare să aibă drept de deducere pentru cele cinci facturi de avans, prezentate mai sus, emise în conformitate cu prevederile legale, trebuie să dovedească faptul că, ulterior avansurilor, societățile comerciale furnizoare au livrat societății beneficiare bunurile menționate în contractele de vânzare-cumpărare încheiate între părți sau au prestat pentru această societate beneficiară serviciile menționate în contractele încheiate între părți, deci faptul că avansurile s-au finalizat printr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

Însă, această condiție nu a fost îndeplinită, întrucât facturile de avans nu au fost urmate de livrarea bunurilor și prestarea serviciilor contractate, bunuri și servicii care să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății contestatoare, facturile de avans fiind stornate ulterior.

Din documentele depuse în copie la dosarul contestației, rezultă că în cazul contractelor încheiate cu S.C. "H" S.R.L., S.C. "K" S.R.L. și S.C. "IT U" S.R.L., acestea au fost reziliate în baza unor notificări emise de beneficiarul S.C. "X" S.R.L., prin care se comunică furnizorilor renunțarea la bunurile și serviciile înscrise în contractele încheiate, fără nicio explicitare a motivației care a condus la această renunțare. În cazul contractului încheiat cu furnizorul S.C. "G" S.A., societatea verificată nu a prezentat niciun document prin care să se dovedească rezilierea contractului, ci doar o adresă prin care beneficiarul S.C. "X" S.R.L. înștiințează furnizorul cu privire la imposibilitatea plății avansului la termenul prevăzut în contract și solicită acordarea unei amânări la plată, respectiv adresa furnizorului S.C. "G" S.A. prin care înștiințează beneficiarul cu privire la neaprobarea amânării la plată a facturii de avans și prin urmare, la stornarea acesteia și emiterea unei alte facturi de avans la momentul confirmării începerii execuției contractului.

Drept urmare, chiar dacă societatea comercială contestatoare a prezentat facturi emise de furnizori în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, totuși nu a îndeplinit și condiția privind deductibilitatea TVA prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, respectiv ca achizițiile să fie destinate operațiunilor taxabile.

Întrucât achizițiile de bunuri și servicii nu au avut loc, ele nu au condus la realizarea de operațiuni taxabile.

Pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv:

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."

În cazul de față, prin emiterea facturilor de avans, care nu au fost achitate și care au fost stornate ulterior, nu s-a urmărit realizarea unui scop economic al tranzacțiilor, respectiv realizarea de operațiuni taxabile, întrucât operațiunile nu s-au finalizat printr-o prestare de servicii.

Astfel, nefiind îndeplinită una din condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, respectiv ca achizițiile să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile, condiție prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, rezultă că societatea nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei înscrisă în cele cinci facturi de avansuri (lei + lei + lei + lei + lei) în perioada cuprinsă între data emiterii facturilor de avans și data stornării avansurilor și în consecință datorează dobânzi în sumă totală de Y, conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

În fapt, prin operațiunile de emiterie și stornare ulterioară a operațiunilor de avans de către furnizori, fără realizarea obligațiilor contractuale, s-a amânat de către societatea contestatoare beneficiară plata la bugetul de stat a TVA datorată pentru o perioadă de timp, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi și penalități de întârziere aferente acestei obligații bugetare neachitate.

Dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în situații de abuzuri, în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA.

În contextul celor prezentate mai sus, se reține că potrivit jurisprudenței europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) orice artificiu (cum este emiterea unei facturi de avans) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Prin urmare, în situația în care, în urma inspecției fiscale s-a demonstrat că în cele cinci cazuri prezentate nicio factură de avans nu a fost plătită, ci au fost emise facturi doar în scopul de a obține un drept de deducere a TVA, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv, ținând seama de jurisprudența europeană în domeniu.

În acest sens sunt hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-80/2011, C-142/2011 și C-285/2011 în care s-a dispus:

- Cauzele C-80/2011 și C-142/2011

"[...] Astfel, în principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude."

- Cauza C-285/2011

"[...] În aceste condiții, trebuie amintit de asemenea că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 36, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 50, precum și Hotărârea Mahageben și David, citată anterior, punctul 41).

"[...] În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârile citate anterior Fini H, punctul 34, Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Mahageben și David, punctul 42)."

Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențială, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Față de motivațiile prezentate mai sus, rezultă că susținerile din contestație nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au considerat în mod corect că societatea comercială și-a diminuat nejustificat obligațiile de plată la bugetul de stat cu suma de lei reprezentând TVA deductibilă fără drept de deducere în perioada cuprinsă între data emiterii facturilor de avans și data stornării acestora și în consecință datorează dobânzile în sumă totală de Y, conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru dobânzile aferente TVA în sumă totală de Y.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "X" S.R.L. din, 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 Y reprezentând:

- Y - accesorii aferente TVA;
- Y - impozit pe profit;
- Y - accesorii aferente impozitului pe profit.

2. 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 în termen de 6 luni de la data primirii.

DIRECTOR GENERAL,