



Ministerul Finantelor Publice
Agentia Națională de Administrare Fiscală
Directia Generala a Finantelor Publice
a Judetului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. din .2009

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC S SRL Rm. Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr... din2009 și sub nr... din2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii cu adresa nr...din ...04.2009 asupra contestației formulate SC S SRL, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr... din ..03.2009 și completată sub nr... din 03.04.2009 .

Contestația are ca obiect suma de ... lei, stabilită prin Decizia de impunere nr... din ...02.2009, întocmită de organele de inspecție fiscală și comunicată la data de02.2009 potrivit procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare nr... existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

- ... lei impozit pe profit ;
- ... lei majorari de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- lei taxă pe valoarea adăugată ;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .

Contestația este semnată de P. G., în calitate de administrator al SC S SRL, confirmată cu ștampila societății .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC S SRL, înregistrată sub nr. nr... din ... 03.2009 și nr... din ...04.2009 .

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

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. Petenta contestă Decizia de impunere nr... din ...02.2009, motivând următoarele :

În ceea ce privește impozitul pe profit

1. Petenta arată că în lunile martie și mai 2008, SC S SRL în calitate de utilizator, a încheiat cinci contracte de leasing cu SC M. L. IFN SA București, în calitate de proprietar și P. G. SRL, în calitate de furnizor, în scopul achiziționării următoarelor utilaje :

- încărcător frontal CASE 921 ;
- excavator Hyundai 210 NLC ;
- excavator Hyundai 210 NLC ;
- excavator JCB ;
- excavator Hyundai 500 LC .

La încheierea acestor contracte furnizorul SC P.G. SRL a propus închirierea utilajelor către firma SC U. B SRL Giurgiu .

Petenta susține că scopul achiziționării utilajelor a fost acela de a obține venituri, întocmind în acest sens în baza contractului de închiriere, în perioada martie-septembrie 2008, facturi în sumă totală de ... lei, respectiv factura STI ../...06.2008, în valoare de ... lei ron și fac.STI ../...09.2008 în valoare de ... lei ron.

2. Petenta susține că atât organele de inspecție ale Gărzii Financiare Vâlcea, cât și cele de control din cadrul AFP pentru Contribuabilii mijlocii au reținut în mod eronat că veniturile în sumă de... lei ar fi fost încasate de SC S SRL de la SC I. I SRL, în realitate aceasta constituind un avans primit, înregistrat în contul 462, acestea nefiind în măsură să decidă dacă suma a fost încasată sau nu necuvenit atâta timp cât ea provine de la o societate comercială .

Astfel, petenta susține că în conformitate cu prevederile Codului fiscal, suma de ... lei ron poate fi asimilată unui avans căruia i se poate colecta TVA, lucru pe care l-a și făcut organul de inspecție fiscală .

3. Petenta nu este de acord cu neacordarea deductibilității cheltuielilor înscrise în facturile emise de Compania de Factoring IFN SA, IFN Next Capital Finance SA și General Credit IFN SA, susținând ca organul de control a reținut în mod greșit că sumele încasate de la aceste societăți prin scontarea de instrumente de plată nu au fost folosite în scopul obținerii de venituri .

Petenta arată că însuși instrumentele de plată scontate reprezintă modul de încadrare a unor venituri reflectate în facturile de vânzări, iar sumele încasate s-au folosit pentru achitarea furnizorilor .

Petenta susține că astfel, în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă suma de ... lei, reprezentând comisioane de factoring menționate anterior, calculând un debit suplimentar la impozitul de profit în sumă de ... lei, la care se adaugă accesoriile aferente .

Petenta susține că aceste operațiuni sunt finanțări similare celor obținute de la bănci, ori în atare situație dobânzile și comisioanele sunt deductibile din punct de vedere fiscal .

Referitor la taxa pe valoare adaugata

1. Petenta nu este de acord cu masura de neacordare a dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de Țiriac Leasing IFN SA, Marfin Leasing IFN SA,

Compania de Factoring IFN SA, IFN Next Capital Finance SA, General Credit IFN SA și Teoma Grup SRL, susținând că de bună credință a încheiat atât contractele de leasing pentru achiziția de utilaje cât și contractul de închiriere a acestor utilaje, fapt concretizat în facturile pentru chirie emise în sumă totală de ... lei, deci în scopul obținerii de venituri (operațiuni taxabile) .

Petenta susține că deducerea TVA s-a făcut în baza facturilor emise de SC Marfin IFN SA, care îndeplinesc condițiile prevăzute de art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Relativ la suma de ... lei, reprezentând TVA înscrisă în facturile emise de Țiriac Leasing IFN SA, petenta nu este de acord ca aceasta a fost tratată de organul de inspecție fiscală tot ca operațiune nereală, întrucât consideră că este de bună credință și a încheiat contractul de leasing, achitând lunar ratele aferente acestuia .

Petenta susține că faptul că utilajul nu a ajuns încă în posesia sa înseamnă o neexecutare a clauzelor contractuale de către furnizor și nicidecum derularea unor operațiuni nerezale. Facturile emise de Țiriac Leasing IFN SA sunt documente justificative ce îndeplinesc condițiile prevăzute de art.155 din Legea nr.571/2003.

2. Petenta nu este de acord cu suma de ... lei, reprezentând TVA dedusă aferentă ponderii nedeductibile din suprafața apartamentului achiziționat pentru serviciu, organul de inspecție fiscală calculând în mod eronat o pondere de 62,96% ca nedeductibilă. Petenta arată astfel că din contractul de vânzare-cumpărare nr.../...02.2008, rezultă că apartamentul are o suprafață utilă de 99,14 mp, astfel că ponderea nedeductibilă este de 41,50%, ceea ce presupune o ajustare a TVA dedusă de lei ron și nu ... lei așa cum eronat a calculat organul de inspecție fiscală.

3. Petenta nu este de acord cu suma de ... lei, TVA deductibilă înscrisă în facturile emise de Compania de Factoring IFN SA, IFN Next Capital Finance SA și General Credit IFN SA, arătând că în mod eronat organul de control a reținut că sumele obținute din operațiunile de factoring au fost strict folosite numai pentru a finanța societatea M .C SRL .

Petenta susține că sumele obținute din operațiunile de factoring au fost folosite numai și numai pentru operațiuni taxabile și însuși operațiunea de factoring presupune vânzarea creanței ce provine dintr-o factură, deci o operațiune taxabilă, aducătoare de venit .

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC S SRL are sediul în loc. Rm.Vâlcea, str..., județul Vâlcea și este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr.J38/.../1994, cod fiscal RO

Impozitul pe profit, a fost verificat în baza Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit, a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, constatându-se următoarele :

a) pentru perioada 01.01.2008-30.09.2008, cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei, cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de ... lei, astfel :

Suma totală de ... lei încasată, din care în luna martie 2008 în sumă de ... lei și în luna mai 2008 în suma de ... lei, de la SC I . I SRL ce a fost utilizată de operatorul economic pentru plata avansurilor către SC E. L .IFN SA pentru achiziția de utilaje, care nu s-au putut identifica ca existente în urma verificărilor efectuate de Garda Financiară-Secția Vâlcea.

Din nota explicativă dată de administratorul societății, d-na P. G, în data de ...01.2009, rezultă că suma de ... lei reprezintă avansuri pentru mărfuri și servicii ce urmau a fi livrate/ executate către SC I. I SRL .

Drept urmare, s-a apreciat că SC S SRL a emis facturi către această firmă cu mențiunea eronată "mărfuri conform anexă și contract și servicii conform contract ", în loc de înscrisura mențiunii " avans mărfuri și servicii ", iar facturile emise pentru SC I. I SRL au fost înregistrate eronat în contul 707 și 4427, când corect trebuiau înregistrate în conturile 472 și 4427 cu suma totală de ... lei .

Potrivit răspunsului la întrebarea nr.2 din nota explicativă, dat de d-na P. G. care a precizat că pentru diferența de ... lei ron nu s-au emis facturi nici de avans nici de livrări de mărfuri, suma respectivă a fost identificată de organele de control la data de 31.10.2008 în contul 462 analitic SC I. I SRL .

Administratorul a precizat că a pierdut contactul cu reprezentantul firmei mai sus menționate și din acest considerent nu a emis factură fiscală .

Astfel, facturile în sumă totală de ... lei, reprezentând marfuri, mobilier și servicii emise inițial către SC I. I. SRL, au fost înregistrate pe venituri și taxă pe valoarea adăugată, iar pentru mărfuri s-a înregistrat descărcarea de gestiune cu trecerea pe cheltuieli a sumei de ... lei .

Ulterior, în luna iulie 2008 operatorul economic a revenit asupra descărcării de gestiune, ștornând operațiunea de trecere pe cheltuieli .

Organele de inspecție fiscală au stabilit că întrucât pentru diferența de ... lei, din care valoare fără TVA ... lei ron, nu s-au întocmit facturi nici de avans nici de livrări de mărfuri sau prestări de servicii, nu s-a livrat efectiv marfă, nu s-au prestat efectiv servicii și nu s-au înregistrat venituri, această sumă a fost încasată necuvenit ca avans utilizat pentru operațiuni ce s-au dovedit a fi fictive și constituie venit pentru SC S SRL .

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și cele ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 și pct.209 și 212 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene .

b) suma de ... lei, compusă din ... lei reprezentând comisioane de factoring și comisioane bancare, taxe de procesare, taxe analiză, taxe înregistrare și respectiv ... lei reprezentând dobânzi din operațiunile de factoring și dobânzi bancare, înscrise în facturile emise către SC S. SRL de către SC IFN NEXT CAPITAL FINANCE SA, SC COMPANIA DE FACTORING SA, pentru operațiuni constând în scontarea instrumentelor de plată primite pentru o parte din facturile emise de SC S SRL, respectiv încasarea a 75% din valoarea acestora, a fost considerată de organul de inspecție fiscală nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Urmare notei explicative dată în fața organelor de inspecție fiscală de administratorul societății în data de 29.01.2009, a rezultat că motivul pentru care s-a procedat de către operatorul economic verificat la încheierea de contracte cu cele trei companii, l-a constituit necesitatea de finanțare a activității SC M .C SRL și că la baza scontării instrumentelor de plată au stat facturile emise pentru vânzarea de mărfuri, iar sumele obținute au fost utilizate în mare parte de SC M. C. SRL și nu au fost folosite în scopul realizării de venituri la SC S SRL .

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal întrucât nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, al desfășurării activității proprii curente și nu s-a dovedit necesitatea efectuării acestora prin specificul

activităților efectuate, incalcându-se prevederile art.19, alin.1, art.21, alin.1 și 4, lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.12 și 22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, pct.11 din HG nr.1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Pentru aceste diferențe suplimentare, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei .

Taxa pe valoare adăugată a fost verificată în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, HGR nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, Legea nr.343/2006, HGnr.1861/2006, a Legii nr.345/2002 privind TVA, constatându-se următoarele :

a) ... lei, TVA deductibilă înscrisă în facturile fiscale emise de SC E. L. IFN SA actual SC M.L.I SA, evidențiată de operatorul economic în perioada martie 2008-iulie2008 în contul 4426 "TVA deductibilă ", pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere din urmatoarele motive :

1) Potrivit Notei de constatare nr.. din ...09.2008 întocmită de comisarii Gărzii Financiare Vâlcea SC S SRL a achiziționat în leasing la data de .03.2008 de la SC E. L. IFN SA utilaje în valoare totală de ... EURO, având ca furnizor SC P. G. SRL Arad constând în : încărcător frontal CASE 921 ;excavator HYUNDAI 210 NLC si excavator HYUNDAI 210 NLC.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sursa de finanțare pentru plata avansurilor, a ratelor de leasing și a asigurărilor au fost sumele virate în contul SC S . SRL de către SC I. I. SRL în valoare totală de ... lei .

Totodată acestea au constatat că deși aceste utilaje au fost înregistrate în contabilitate, ele nu au fost vizualizate de către administratorul SC S SRL, care nu a fost în posesia cărților tehnice ale acestora . Astfel, deși a recepționat fictiv aceste utilaje, administratorul SC S. SRL a semnat contractul de închiriere nr... din ...03.2008 prin care a închiriat cele trei utilaje la SC U. B. SRL Giurgiu, societate care din verificarea efectuată s-a constatat că figurează în lista contribuabililor propuși ca inactivi și a întocmit factura seria STI nr.. din ...06.2008 în valoare totală de ... lei .

2) Potrivit Notei de constatare nr.... din09.2008 întocmită de comisarii Gărzii Financiare Vâlcea, SC S. SRL a achiziționat în leasing în data de ...05.2008 de la SC E. L. I România SA utilaje în valoare totală de ... EURO, constând în excavator JCB și excavator HYUNDAI 500 LC, având ca furnizor SC P. G. SRL Arad .

Organele de inspecție fiscală au constatat că sursa de finanțare pentru plata avansurilor, a ratelor de leasing și a asigurărilor a fost sumele virate în contul societății de către SC I. I SRL în valoare totală de lei ron .

Aceste utilaje nu au fost înregistrate în contabilitate, nu au putut fi vizualizate, nu au intrat efectiv în gestiunea SC S SRL și nu au putut fi prezentate fizic echipei de control din cadrul Gărzii Financiare Vâlcea .

Având în vedere cele constatate, respectiv că utilajele nu s-au găsit faptic pe teren, nici la utilizator și nici la chiriași, organele de control ale Gărzii Financiare, au concluzionat ca operațiunile economice derulate sunt fictive (nu sunt reale) iar operatorul economic a dedus necuvenit TVA totală de ... lei pentru utilaje care nu au fost utilizate în desfășurarea activității și în folosul operațiunilor sale taxabile .

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a înregistrat în contul 4426 și a dedus TVA înscrisă în toate facturile emise până la data de ...09.2008,

iar după această dată a înregistrat c/val facturilor în contul 473 "Operațiuni în curs de clarificare", astfel că nu a dedus și nici nu a afectat cheltuielile societății .

Nu au fost respectate prevederile pct.114, pct.115, pct.85, pct.86 din Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

b) ... lei ron, TVA deductibilă aferentă operațiunilor de factoring, înscrise în facturile emise către SC S SRL de către SC IFN N. C. F. SA, SC COMPANIA DE FACTORING SA și GENERAL CREDIT IFN SA pentru operațiuni constând în scontarea instrumentelor de plată primite pentru o parte din facturile emise de SC S. SRL, pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere din următoarele motive :

Potrivit Notei de constatare din data de ...01.2009, motivul pentru care SC S. SRL a procedat la încheierea de contracte cu cele trei companii l-a constituit necesitatea de finanțare a activității SC M.C SRL iar la baza scontării instrumentelor de plată au stat facturile emise pentru vânzarea de mărfuri, sumele obținute fiind utilizate în mare parte de SC M. C SRL .

Astfel, finanțarea, plata anticipată, efectuată de către societățile de factoring, a unor procente din creanțele aprobate pentru finanțare în limita unor sume, plafoane și în termenii stabiliți în contracte a fost utilizată de SC S. SRL pentru finanțarea activității SC M. C SRL și nu pentru operațiuni taxabile aferente activității curente a operatorului economic verificat .

Organul de control a stabilit astfel că operațiunile de factoring nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, al desfășurării activității proprii curente și nu s-a dovedit necesitatea și oportunitatea efectuării acestora și nu a acordat drept de deducere a TVA în sumă de... lei ron , apreciind ca nu au fost respectate prevederile pct.114, pct.85, pct.86 din Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

c) ...lei ron, reprezintă TVA deductibilă înscrisă în facturile emise de SC ȚIRIAC LEASING IFN SA în baza contractului financiar nr... din ...02.2008, reprezentând rate de leasing pentru achiziția unui utilaj în sistem leasing, pentru care nu s-a acordat drept de deducere din următoarele motive :

SC S. SRL a achiziționat în leasing în data de ...02.2008, de la SC BS A. SRL Sibiu, în calitate de furnizor, cu un excavator NEW HOLLAND E 235 SR în valoare totală de ... EURO .

Până la data controlului efectuat, SC S. SRL nu a achitat factura de avans seria TLDR, nr... din ...02.2008 în valoare totală de ... lei ron, din care TVA ... lei ron dar a achitat facturile de rate de capital, dobânzi, asigurări, penalități ce s-au derulat în continuare .

De asemenea aceasta a înregistrat în contul 4426 și a dedus TVA înscrisă în toate facturile emise până la data de 31.07.2008, iar c/val fără TVA înscrisă în aceste facturi a fost înregistrată în contul 409, neafecându-se cheltuielile societății .

Începând cu data de ...08.2008 SC S. SRL a înregistrat întreaga c/val a facturilor în contul 409 " Furnizori debitori ", astfel că nici nu a dedus și nici nu a afectat cheltuielile societății.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acest utilaj nu a fost înregistrat în evidența contabilă, nu a fost recepționat efectiv, nu a intrat efectiv în gestiunea SC S. SRL, nu s-a intrat în posesia cărții tehnice al acestuia și nu a putut fi prezentat fizic echipei de inspecție fiscală .

Din nota explicativă dată a rezultat că nu a existat o livrare efectivă a utilajului, nu a existat nici un loc de încărcare și nu se cunoaște ca acesta să fi fost transportat în altă parte .

Organele de inspecție fiscală au stabilit astfel că întrucât utilajul nu s-a găsit faptic, operațiunile economice derulate sunt fictive, iar SC S. SRL a dedus necuvenit TVA în sumă de ... lei ron pentru un utilaj care nu a fost utilizat în desfășurarea activității sale și în folosul operațiunilor impozabile, nefiind respectate prevederile pct.114, pct.85, pct.86 din Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

d) ...lei, TVA colectată (Y X 62,96% pondere nedeductibilă din suprafața construită a apartamentului - 58mp suprafață construită prevăzută de Legea locuinței nr.114/1996 =98,58 mp suprafață nedeductibilă) reprezintă TVA deductibilă înscrisă în factura nr... din02.2008 emisă de SC T. G SRL în valoare totală de ... lei din care TVA în valoare de ... lei ron, în baza contractului de vânzare cumpărare nr... din ...02.2008, apartament care nu este utilizat în scopul realizării de operațiuni taxabile .

Potrivit notei explicative date în fața organelor de inspecție fiscală, rezultă că apartamentul "a fost achiziționat în scopul cazării personalului" și că "în perioada februarie 2008-octombrie 2008 a fost utilizat în scopul cazării contabilului societății, substituindu-se astfel plății abonamentului cu naveta ".

Pentru apartamentul cu trei camere în suprafață construită de 156,58 lei ron, situat în Rm.Vâlcea, str.Morilor, nr.34, urmare aspectelor constatate mai sus, s-a stabilit ca nu s-au respectat prevederile pct.85, pct.86, pct.114 din Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.57 din OUG nr.106/2007 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si s-a procedat la ajustarea TVA dedusă aferentă ponderii nedeductibile din suprafața construită a apartamentului .

Pentru diferențele suplimentare constatate, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de ... lei, din care contestate lei .

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente acestora, stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Vâlcea este legal datorată de **SC S. SRL** .

1. Referitor la suma de ... lei Ron reprezentând : ... lei impozit pe profit, ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei taxă pe valoarea adăugată și ...lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea se poate pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care în baza constatărilor ce se regăsesc în Decizia de impunere nr... din02.2009 și Raportul de inspecție fiscală nr.../...02.2009, Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Vâlcea a înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria Rm.Vâlcea cu adresa nr... din ...02.2009, plângerea penală nr... din ...02.2009, pentru un prejudiciu la bugetul statului în sumă totală de ... lei .

Din prejudiciu total pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală, SC S.SRL, a formulat contestație, numai pentru parte din acesta, adică numai pentru suma

de... lei (respectiv, mai puțin cu TVA în suma de ... lei aferenta diferenței din avansul primit de la SC I. I. SRL pentru care nu s-au întocmit facturi nici de avans nici de livrări de mărfuri sau prestări de servicii, diminuată cu TVA de recuperat înregistrată în evidența contabilă de societate în suma de ... lei)

În fapt, prin Decizia de impunere nr... din ...02.2009 s-au stabilit în sarcina SC S. SRL obligații suplimentare de plată în sumă de ... **lei Ron**, reprezentând impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente acestora, având în vedere faptul că societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli și TVA care nu au la bază operațiuni reale astfel :

a) SC S. SRL a încasat suma de ... lei de la SC I. I. SRL pentru plata avansurilor către SC E. L. IFN SA pentru achiziția unor utilaje a caror existența faptică nu a fost identificată în urma verificărilor efectuate de Garda Financiară-Secția Vâlcea .

Potrivit notei explicative dată de administratorul societății, d-na P. G., în data de ...01.2009 a rezultat că suma de ... lei reprezintă avansuri pentru mărfuri și servicii ce urmau a fi livrate și respectiv executate către SC I. I. SRL .

SC S. SRL a emis facturi către această firmă cu mențiunea eronată de "mărfuri conform anexă și contract și servicii conform contract ", în loc de " avans mărfuri și servicii " pe care le-a înregistrat în contul 707 " Venituri din vânzarea marfurilor " și 4427 " TVA colectată " , în loc de conturile 472 " Venituri înregistrate în avans " și 4427 " TVA colectată " .

Astfel, SC S. SRL a emis facturile fiscale în sumă totală de ... lei, către SC I. I. SRL, astfel :

- factura nr.../...03.2008 - ...lei, mărfuri ;
- factura nr.../...03.2008 - ...lei mărfuri ;
- factura nr.../...03.2008 -... lei, servicii ;
- factura nr.../...03.2008 -... lei, mărfuri ;
- factura nr.../...05.2008 - .. lei, mobilier .

Facturile emise au fost înregistrate pe venituri și taxă pe valoarea adăugată colectată, iar pentru mărfuri s-a înregistrat descărcarea de gestiune cu trecerea pe cheltuieli a sumei de ... lei, iar ulterior, în luna iulie 2008 s-a revenit asupra descărcării de gestiune, ștornându-se operațiunea de trecere pe cheltuieli .

Având în vedere că pentru diferența de ... lei, din care valoare fără TVA ... lei ron nu s-au întocmit facturi nici de avans nici de livrări de mărfuri sau prestări de servicii, nu s-a livrat efectiv marfă, nu s-au prestat efectiv servicii și nu s-au înregistrat venituri, organele de inspecție fiscală au apreciat că această sumă este încasată necuvenit ca avans, cu destinația de a fi utilizată pentru operațiuni ce s-au dovedit a fi fictive.

Totodată, s-a apreciat ca suma încasată de... lei (exclusiv TVA) de la SC I. I. SRL constituie venit pentru SC S. SRL, ce trebuia înregistrat în contabilitate, cu consecința majorării bazei impozabile a impozitului pe profit cu acesta și a stabilirii un impozit pe profit aferent în suma de ...lei.

Pentru nevirarea impozitului pe profit astfel stabilit, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în suma de ... lei., apreciindu-se ca societatea a prejudiciat bugetul de stat cu aceste sume.

b) În ceea ce privește TVA deductibilă în sumă de ... lei înscrisă în facturile fiscale emise de SC E. L. I. SA actualmente SC M. L. IFN SA, evidențiată de operatorul economic în perioada martie 2008 - iulie 2008 în contul 4426 "TVA deductibilă ", potrivit

Notei de constatare nr... din...09.2008 întocmită de comisarii Gărzii Financiare Vâlcea, rezultă următoarele :

1) SC S. SRL a achiziționat în leasing în data de ...03.2008 de la SC E. L. IFN SA utilaje în valoare totală de ... EURO, având ca furnizor SC P. G. SRL Arad constând în :

- încărcător frontal CASE 921 ;
- excavator HYUNDAI 210 NLC ;
- excavator HYUNDAI 210 NLC.

Sursa de finanțare pentru plata avansurilor, a ratelor de leasing și a asigurărilor au fost sumele virate în contul SC S SRL de către SC I. I SRL în valoare totală de ... lei ron.

Aceste utilaje au fost înregistrate în contabilitate, deși acestea nu au fost vizualizate de către administratorul SC S. SRL care nu a intrat în posesia cărților tehnice ale acestora .

Deși a recepționat fictiv aceste utilaje administratorul SC S. SRL a semnat contractul de închiriere nr... din ...03.2008 prin care a închiriat cele trei utilaje la SC UNITED BUNKERERS SRL Giurgiu, societate care din verificarea efectuată s-a constatat că figurează în lista contribuabililor propuși ca inactivi.

Societatea a întocmit astfel factura seria STI nr... din ...06.2008 în valoare totală de ... lei reprezentând c/val chirie utilaje, ce nu a fost incasata pînă la data controlului efectuat.

2) SC S. SRL a achiziționat în leasing în data de ...05.2008 de la SC E. L. IFN România SA utilaje în valoare totală de ... EURO, constând în excavator JCB și excavator HYUNDAI 500 LC, având ca furnizor de asemenea SC P. G. SRL Arad .

Sursa de finanțare pentru plata avansurilor, a ratelor de leasing și a asigurărilor au fost sumele virate în contul societății de către SC I. I. SRL în valoare totală de ... lei ron, iar aceste utilaje nu au fost înregistrate în contabilitate, nu au putut fi vizualizate, nu au intrat efectiv în gestiunea SC S SRL și nu au putut fi prezentate fizic echipei de control din cadrul Gărzii Financiare Vâlcea .

Astfel, cum organele de control ale Gărzii Financiare au constatat că utilajele nu se găsesc faptic în teren, nici la utilizator și nici la chiriași, prin nota de constatare nr... din ...09.2008 au consemnat faptul că operațiunile economice derulate sunt fictive (nu sunt reale) apreciind ca SC S. SRL a dedus necuvenit TVA totală în suma de ... lei intrucit utilajele în cauza nu au fost utilizate în desfășurarea activității sale și respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile .

c) SC S. SRL a dedus TVA în sumă de ... lei ron, în baza facturilor emise de SC TIRIAC LEASING IFN SA în baza contractului financiar nr... din ...02.2008, reprezentând rate de leasing pentru achiziția unui excavator în sistem de leasing.

Astfel, SC S. SRL a achiziționat în leasing în data de ...02.2008, de la SC B.A SRL Sibiu, în calitate de furnizor, un excavator NEW HOLLAND E 235 SR în valoare totală de ... EURO .

Până la data controlului, SC S. SRL nu a achitat factura de avans seria TLDR, nr... din ...02.2008 în valoare totală de ... lei ron, din care TVA ... lei ron, aceasta achitând însă facturile de rate de capital, dobânzi, asigurări, penalități ce s-au derulat în continuare .

De asemenea operatorul economic a înregistrat în contul 4426 " TVA deductibil " și a dedus TVA înscrisă în toate facturile emise până la data de ...07.2008, iar c/val fără TVA înscrisă în aceste facturi a fost înregistrată în contul 409, " Furnizori/debitori " neafectându-se cheltuielile societății .

Începând cu data de 01.08.2008 SC S. SRL a înregistrat întreaga c/val a facturilor în contul 409 " Furnizori debitori ", astfel că nici nu a dedus TVA și nici nu a afectat cheltuielile societății .

Organele de inspecție fiscală au constatat că acest utilaj nu a fost înregistrat în evidența contabilă, nu a fost recepționat efectiv, nu a intrat efectiv în gestiunea SC STILEX SRL, nu s-a intrat în posesia cărții tehnice a acestuia și nu a putut fi prezentat fizic echipei de inspecție fiscală .

In concluzie, s-a apreciat ca toate aceste utilaje au fost " achizitionate " fictiv, nu au contribuit la realizarea de venituri pentru societate, iar înregistrarea în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată aferenta acestor operațiuni fictive, constituie faptă prevăzută la art.9,alin.1, lit.b și c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale .

Pentru aceste aspecte, Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Vâlcea a înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria Rm.Vâlcea cu adresa nr... din ...02.2009, plângerea penală nr.../...02.2009 prin care s-a apreciat că societatea a prejudiciat bugetul statului cu suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente acestora pentru care societatea a exercitat calea administrativă de atac prevăzută de Codul de procedură fiscală .

În drept, art. 214 alin. (1), lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. la 31.07.2007, precizează :

"Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă.

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când :

a) organul de control care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă."

Astfel, se reține că între stabilirea obligațiilor bugetare în suma de ... lei datorate de societatea contestatoare potrivit Deciziei de impunere nr.../...02.2009 și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite și consemnate prin Raportul de inspecție fiscală nr.../...02.2009, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată de SC S. SRL, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei dedusă judecății.

Această interdependență constă în faptul că **SC S. SRL** a înregistrat în evidența contabilă venituri și TVA aferenta unor utilaje ce ar fi fost "achiziționate" în sistem de leasing, dar care nu au intrat niciodată în patrimoniul societății și deci operațiunile economice derulate sunt fictive (nu sunt reale), asupra carora urmează să se pronunțe instanța penală.

Așadar, față de cele de mai sus, organele de soluționare rețin că prioritatea de soluționare în speță o au organele de cercetare penală, care urmează să se pronunțe dacă petenta a efectuat sau nu în realitate aprovizionarea utilajelor în cauză, cu toate consecințele fiscale ce decurg din aceasta.

Drept urmare, organele de solutionare se afla in imposibilitatea de a se pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale.

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale menționate mai sus, se reține astfel că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generala a Finanțelor Publice a Județului Vâlcea, nu se poate investi cu soluționarea cauzei, motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă pentru suma totală de ... lei , reprezentând impozit pe profit suplimentar, taxă pe valoarea adăugată suplimentară și accesorii aferente acestora.

În funcție de soluția pronunțată cu caracter definitiv pe latură penală, procedura administrativă va fi reluată în condițiile legii, în temeiul art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată la 31.07.2007, care precizează : " Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]".

2) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei ron

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni de factoring, în condițiile în care cheltuielile și TVA aferenta acestor operațiuni nu au contribuit la realizarea de venituri și operațiuni impozabile .

În fapt, în anul 2008 SC S. SRL a efectuat livrări de bunuri către diverși clienți, înregistrând creanțe de încasat asupra acestora .

Aceste creanțe au fost supuse operațiunilor de factoring și au fost cesionate companiilor de finanțare reprezentate de SC IFN NEXT CAPITAL FINANCE SA, SC COMPANIA DE FACTORING SA și SC GENERAL CREDIT IFN SA, care au devenit proprietari ai tuturor drepturilor, acțiunilor și privilegiilor deținute sau constituite în favoarea SC S. SRL .

Astfel, în baza acestor operațiuni, SC S. SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu alte servicii executate de terți și cheltuieli cu dobânzile bancare în sumă totală de ... lei, precum și TVA deductibilă în sumă de ... lei înregistrate în baza facturilor fiscale emise de societățile de factoring, pentru operațiuni de scontare a instrumentelor de plată primite pentru o parte din facturile emise de SC S. SRL .

Potrivit notei explicative dată în fața organelor de inspecție fiscală, de administratorul societății în data de ...01.2009, motivul pentru care SC S. SRL a încheiat contractele cu cele trei companii l-a constituit necesitatea de finanțare a activității SC M. C. SRL, iar la baza scontării instrumentelor de plată au stat facturile emise pentru vânzarea de mărfuri, iar sumele obținute au fost utilizate în mare parte de SC M. C. SRL .

Organele de inspecție fiscală au constatat că finanțarea, plata anticipată, efectuată de către societățile de factoring, a unor procente din creanțele aprobate pentru finanțare în limita unor sume, plafoane și în termenii stabiliți în contracte a fost utilizată pentru finanțarea activității SC M. C. SRL și nu au fost folosite în scopul realizării de venituri și operațiuni taxabile pentru SC S. SRL .

În drept, art.19, alin.1, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care

se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Art.21, alin.1 și alin. 4, lit.m din același act normativ, stipulează următoarele :

“ (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;**”

În acest sens, pct.12 și pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“ 12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.[..]

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

Pct.11 din HGR nr.1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipulează :

" 11. Punctul 48 se modifică și va avea următorul cuprins :

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.**”

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în drept pct.114, din Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind codul fiscal, precizează :

“ 114. Articolul 145 va avea următorul cuprins :

(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;[...] "

Pct.85 și pct.86 din același act normativ modifică prevederile art.126 și 127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și precizează următoarele :

" 85. La titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată ", titlul capitolului II și articolul 126 vor avea următorul cuprins :

Art. 126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții :

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

"86. Articolul 127 va avea următorul cuprins :

Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate ."

Din coroborarea prevederilor legale invocate anterior, rezultă că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată rezultă că pentru determinarea profitului impozabil se vor lua în calcul numai acele cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile care sunt deductibile la calculul acestora în accepțiunea normei fiscale.

În ceea ce privește 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**, acestea sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil .

Referitor la **prestările de servicii** efectuate de diverși prestatori și înregistrate în conturi de cheltuieli și TVA de beneficiar, se reține că acestea trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții, respectiv 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, iar justificarea prestărilor efective se efectuează prin

situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare .

Mai mult decât atât, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, se reține că sunt considerate operațiuni impozabile în România acele operațiuni economice care îndeplinesc mai multe condiții, respectiv cele care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată ; locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România ; livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice efectuate .

În ceea ce privește persoanele impozabile, se reține că acestea sunt orice persoane care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

În acest sens, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate .

În ceea ce privește operațiunile de factoring, potrivit literaturii de specialitate, se reține că acestea reprezintă operațiuni prin care un client, numit “aderent” transferă proprietatea creanțelor pe care le deține din facturi comerciale, către o altă entitate numită “factor” (instituție de credit sau instituție financiară nebancaară), în vederea obținerii de finanțare imediată .

Astfel, factorul are rol de finanțator, iar operațiunea de factoring reprezintă o modalitate rapidă de finanțare, ceea ce înseamnă că, în mod implicit, este generatoare de credite pe termen scurt .

În această situație aderentul urmărește să-și încaseze prețul facturilor înainte de scadență, iar factorul urmărește să obțină un beneficiu, de obicei un anumit procent din facturile pe care le decontează în avans .

În funcție de natura contractului încheiat între părți, factorul poate asigura administrarea și încasarea creanțelor aderentului, asumându-și și în anumite situații riscul de neplată a acestora .

Cu alte cuvinte, operațiunea de factoring constă în vânzarea de către o bancă sau o societate specializată a creanțelor generate din facturile comerciale. În cadrul tranzacției, banca sau firma de factoring oferă finanțare imediată .

Astfel, la prezentarea de către client a facturilor pentru produsele sau serviciile achiziționate, factorul achită o mare parte din contravaloarea acestora, urmând ca după recuperarea contravalorii facturilor, factorul să achite diferența, din care își reține contravaloarea comisionului și a dobânzii .

Potrivit contractelor încheiate între petentă și societățile de finanțare, spre exemplificare contractul încheiat cu IFN N. C. F. SA, anexat în copie la dosarul cauzei, rezultă că obiectul acestora îl constituie operațiunile de factoring derulate între factor și aderent .

Aderentul cedează factorului cu titlu de vânzare, creanțele deținute împotriva debitorilor acceptați, iar factorul prestează aderentului unul sau mai multe din

următoarele servicii : administrare, colectare, finanțare și rezervare / protecție contra riscului de neplată .

Factorul acordă aderentului protecție împotriva riscului de neplată doar în cazul creanțelor certe, lichide, exigibile, nelitigioase și acceptate de către debitori, iar orice plată făcută de debitor în contul aderentului sau al factorului îl absolvă pe factor de a acoperi riscul de neplată al respectivelor creanțe .

În ceea ce privește procedura de finanțare, potrivit aceluiași contract, aceasta se desfășoară în felul următor :

Aderentul agreează cedarea către factor a creanțelor deținute de către acesta împotriva debitorilor acceptați. În acest sens, aderentul trebuie să prezinte factorului spre aprobare lista creanțelor prin completarea și remiterea borderoului facturilor cedate, însoțit de exemplarele originale ale facturilor aferente acestor creanțe, precum și orice alte documente de natură a justifica creanța .

Remiterea borderoului completat și semnat de către aderent are valoarea unei cereri de finanțare și acoperire a tuturor facturilor incluse în borderou . Factorul își rezervă dreptul de a refuza cesionarea creanțelor nelitigabile, chiar dacă acestea sunt ale unor debitori acceptați .

Pentru facturile acceptate, factorul va vira în contul bancar al aderentului în termen de 24 de ore de la data cesiunii, valoarea finanțată minus orice sume datorate de către aderent factorului la momentul respectiv . Factorul va remite aderentului lista facturilor finanțate .

Prin cesionarea creanțelor, factorul devine titularul tuturor drepturilor, acțiunilor, privilegiilor ipotecilor sau a oricăror garanții deținute sau constituite în favoarea aderentului de către debitorul cedat în virtutea contractului comercial și/sau a contractelor de garanție accesorii încheiate de aderent cu debitorul cedat . Data cesiunii de creanță va fi data indicată de către factor în borderoul înapoiat aderentului .

Referitor la cheltuielile suportate de aderent, în speță de petentă, se reține că toate cheltuielile avansate de factor și legate de administrarea și gestionarea relației cu aderentul sau cu debitorii acceptați ai acestuia vor fi suportate de către aderent .

Aceste cheltuieli cuprind sumele avansate în vederea înscrierii cesiunilor în AEGRM (Arhiva Electronică de Garanții Reale Mobiliare), comision bancar, cheltuieli de transport, rapoarte de credit și orice alte cheltuieli generate de încheierea contractului .

După încasarea de către factor a creanțelor cesionate sau după încasarea de către acesta de la asigurator a despăgubirilor aferente respectivei creanțe, acesta va remite aderentului rezerva minus orice sume scadente datorate de către aderent factorului la momentul respectiv .

Data stingerii unei creanțe prin încasarea acesteia sau prin încasarea despăgubirii de către factor, va fi considerată data creditării factorului cu sumele aferente. În cazul efectuării unor plăți parțiale ale creanțelor, modalitatea de imputare a acestor sume va fi stabilită de factor .

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv anexei nr.1 privind Situația cheltuielilor rezultate din operațiunile de factoring, rezultă că petenta a înregistrat comisionul și dobânda facturată de firmele de factoring în conturile de cheltuieli, respectiv contul 628 " Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți " și contul 666 " Cheltuieli privind dobânzile bancare " .

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume nu se regăsesc în venituri, întrucât din nota explicativă dată în fața organelor de inspecție fiscală în data de ...01.2009 rezultă că " la baza scontării instrumentelor au stat facturile emise pentru

vânzări de mărfuri, iar sumele încasate din scontarea instrumentelor au fost în mare parte utilizate de SC M. C. SRL pe baza unui contract de împrumut “.

Totodată aceste prestări de servicii nu au contribuit la realizarea de operațiuni impozabile, întrucât așa cum rezultă din nota explicativă anterior menționată, petenta a utilizat sumele de bani primite de la societățile de factoring, pentru desfășurarea activității societății M. C. SRL și nu pentru SC S. SRL, astfel încât aceasta din urmă să realizeze operațiuni impozabile .

Mai mult decât atât, dacă se au în vedere și dispozițiile art.21, alin.4, lit.m din Legea nr.571/2003 unde este stipulat faptul că în cazul cheltuielilor **cu alte prestări de servicii executate de terți, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate**, rezultă că pentru petentă aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil .

Astfel, prin înregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... lei achitata societăților de factoring aceasta a diminuat masa profitului impozabil cu această sumă, și pe cale de consecință diminuând în mod nejustificat obligația de plată a impozitului pe profit cu suma de... lei .

De asemenea prin înregistrarea TVA deductibilă în suma de ... lei, petenta a diminuat obligația de plată a acestei taxe către bugetul de stat .

Din punctul de vedere transmis de organele de inspecție fiscală prin referatul nr. ./...04.2009 existent la dosarul cauzei rezultă următoarele :

“ -operațiunile de factoring au constat în cesionarea de către SC S SRL a creanțelor deținute împotriva debitorilor acceptați de companiile de factoring, respectiv SC IFN NEXT CAPITAL FINANCE SA, SC COMPANIA DE FACTORING SA care au devenit proprietari ai tuturor drepturilor, acțiunilor și privilegiilor deținute sau constituite în favoarea SC S. SRL .

Totodată în condițiile în care SC S. SRL primea de la debitorul cedat un bilet la ordin sau un cec acesta avea obligația să facă girarea acestuia în favoarea companiilor de factoring . De asemenea, finanțarea creanțelor de către companiile de factoring a reprezentat încasarea anticipată a unui procent de până la 80% din creanțele aprobate pentru finanțare .

- operațiunile de scontare au constat în cesionarea de către SC S. SRL către GENERAL CREDIT IFN SA, a creanțelor rezultate din contracte ferme, prin care debitorii comerciali aveau obligația de a plăti cu bilete la ordin contravaloarea mărfurilor într-un anumit termen de la plata acestora, iar GENERAL CREDIT IFN SA a finanțat prin operațiuni de scontare a biletelor la ordin plata anticipată a unui procent din creanțele cesionate în virtutea tuturor drepturilor acțiunilor și privilegiilor asupra cărora a devenit titular în urma cesiunii .

- prin derularea acestor operațiuni SC S. SRL ar fi trebuit să stingă în evidența contabilă datorii față de companiile de factoring concomitent cu încasarea de către acestea a creanțelor cesionate, ceea ce nu s-a întâmplat datorită faptului că SC S. SRL a înregistrat în evidența contabilă compensarea clienților cedați cu datorii la furnizor și nu cu companiile de factoring cum era corect, nerespectându-se astfel în totalitate nici obiectul contractelor .

La sfârșitul perioadei supusă inspecției fiscale SC S. SRL figurează în evidența contabilă în contul 4621 “ Creditori diverși “ (SC IFN NEXT CAPITAL FINANCE SA, SC COMPANIA DE FACTORING SA ȘI GENERAL CREDIT IFN SA **cu suma de ... lei .”**

Așa cum s-a reținut anterior, banii obținuți din această operațiune nu au fost utilizați la SC S. SRL în scopul realizării de noi venituri, ci pentru finanțarea activității SC

M. C. SRL pe baza unui contract de împrumut, potrivit notei explicative dată de administratorul societății în data de ...01.2009 .

Potrivit fișei analitice a contului 4611 “ Debitori diverși “ (analitic SC M. C. SRL), anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că aceasta figurează cu suma de ... lei, iar în contul 401 “Furnizori ” (analitic Muntinu Com SRL) nu figurează cu sume datorate .

Comparând situația analitică a celor două conturi menționate anterior, respectiv 4621 “ Creditori diverși “(societățile de finanțare) cu sold de ... lei și 4611” (analitic SC M .C SRL), cu sold... lei, rezultă că petenta a utilizat în totalitate banii obținuți din operațiunile de factoring pentru finanțarea lui SC M. C. SRL , iar diferența de ... lei , obtinuta de petenta din alte surse, a fost utilizată tot pentru SC M. C. SRL .

Față de cele de mai sus, rezultă că aceste cheltuieli cu comisioanele și dobânzile bancare, precum și TVA aferenta sunt nedeductibile fiscal, întrucât nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri și operațiuni impozabile, al desfășurării activității proprii curente al petentei și nu s-a dovedit necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, ci dimpotrivă s-au înregistrat cheltuieli suplimentare pentru activitatea SC S. SRL, cheltuieli care nu au acoperire nici în venituri curente și nici în veniturile viitoare .

În ceea ce privește susținerile petentei potrivit cărora sumele obținute din operațiunile de factoring au fost folosite numai și numai pentru operațiuni taxabile, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât aceasta nu probează cu documente ce fel de operațiuni a realizat cu aceste finanțări și ce anume venituri a realizat, contrazicind declarația data prin nota explicativa data de administrator potrivit careia sumele au fost utilizate pentru finanțarea SC M. C. SRL .

Față de cele de mai sus și având în vedere că petenta nu a putut justifica necesitatea prestărilor de servicii desfasurate de societatile de factoring pentru SC S. SRL, organele de soluționare a contestației retin că în mod corect nu s-a acordat drept de deducere a cheltuielilor înregistrate cu acestea în sumă de ... lei și a TVA aferenta în sumă de ... lei .

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept, susținerile petentei apar ca neântemeiate pentru acest capăt de cerere , urmînd ca organele de solutionare sa se pronunte in consecinta.

3) Referitor la accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor reținute anterior în sarcina petentei a fost reținut ca legal datorat impozit pe profit în sumă de .. lei .

În fapt, prin decizia de impunere nr... din ...02.2009 ce face obiectul cauzei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei accesorii în sumă totală de ... lei, din care accesorii în sumă de ... lei aferente impozitul pe profit în sumă de... lei .

Față de cele de mai sus și având în vedere faptul că accesoriile reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale “, iar în sarcina petentei s-a stabilit ca legal datorat impozit pe profit în sumă de ... lei, pe cale de consecința rezultă că petenta datorează și accesoriile în sumă de ... lei aferente acestuia .

4) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează taxă pe valoarea adăugată aferentă unui apartament care nu a fost utilizat integral pentru realizarea de operațiuni impozabile .

În fapt, la data de ...02.2008 a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr...., între SC S. SRL, în calitate de cumpărător și SC T.G SRL, în calitate de vânzător, pentru achiziționarea unui apartament situat în intravilanul municipiului Rm.Vâlcea, str.M, nr..., având valoarea totală de ... lei ron, din care TVA în sumă de ... lei .

Potrivit acestui contract, apartamentul este compus din trei camere de locuit și dependințe, cu o suprafață utilă de 82,36 mp și două balcoane, unul în suprafață de 10,12 mp și celălalt în suprafață de 6,66 mp, împreună cu suprafața de 57,44 mp ce reprezintă cota parte indiviză din părțile de folosință comună aferente acestuia, precum și suprafața de 60,64 mp ce reprezintă cota parte indiviză din terenul aferent construcției, în suprafață totală de 2030 mp, cu număr cadastral

Potrivit notei explicative date în fața organelor de inspecție fiscală, administratorul societății a justificat că apartamentul "a fost achiziționat în scopul cazării personalului" și că "în perioada februarie 2008-octombrie 2008 a fost utilizat în scopul cazării contabilului societății, substituindu-se astfel plății abonamentului cu naveta " .

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA dedusă aferentă ponderii nedeductibile din suprafața construită a apartamentului .

În drept, pct.114, din Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind codul fiscal, precizează următoarele :

" 114. Articolul 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere va avea următorul cuprins :

" (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;[...]"

Pct.85, pct.86 și 119 din același act normativ modifică prevederile art.126 și 127 și 149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează :

" 85. La titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată ", titlul capitolului II și articolul 126 **Operațiuni impozabile** vor avea următorul cuprins :

"(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții :

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare ;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);"

"86. Articolul 127 **Persoane impozabile și activitatea economica** va avea următorul cuprins :

" (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități .

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate ."

" 119. Articolul 149 **Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital** va avea următorul cuprins :

" (1) În sensul prezentului articol :

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct.3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane ;

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital .

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):[...]

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat .

(3) Perioada de ajustare începe :

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă :

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice ; [...]"

Pct 57, referitor la art.149, alin.5, lit.a din OUG nr.106/2007 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

La articolul 149, alineatul (5), litera a) se modifică și va avea următorul cuprins :

"a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea

destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douzecime din taxa dedusă inițial ; [...]".

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că sunt considerate operațiuni impozabile în România acele operațiuni economice care îndeplinesc anumite condiții și sunt realizate de o persoană impozabilă .

Astfel, persoanele impozabile sunt orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Totodată se reține că în cazul bunurilor de capital, se va proceda la ajustarea taxei deductibile aferente acestora, în situația în care persoana impozabilă a utilizat bunul integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice .

Așa cum rezultă din contractul de vânzare-cumpărare nr... din ...02.2008, anexat în copie la dosarul cauzei, apartamentul în cauză este compus din trei camere de locuit și dependințe, cu o suprafață utilă de 82,36 mp și două balcoane, unul în suprafață de 10,12 mp și celălalt în suprafață de 6,66 mp, împreună cu suprafața de 57,44 mp ce reprezintă cota parte indiviză din părțile de folosință comună, aferente acestuia, precum și suprafața de 60,64 mp ce reprezintă cota parte indiviză din terenul aferent construcției, în suprafață totală de 2030 mp .

Potrivit notei explicative dată în fața organelor de inspecție fiscală, administratorul societății a justificat că apartamentul "a fost achiziționat în scopul cazării personalului" și că "în perioada februarie 2008-octombrie 2008 a fost utilizat în scopul cazării contabilului societății, substituindu-se astfel plății abonamentului cu naveta ".

Astfel, la stabilirea ponderii nedeductibile, organele de inspecție fiscală au luat în considerare **suprafața construită a apartamentului** care este de 156,58 mp (82,36 mp + 10,12mp + 6,66 mp+ 57,44 mp) din care s-a scăzut suprafața construită de 58 mp pentru o singură persoană, așa cum este prevăzută de legea locuințelor nr.114/1996, rezultând o pondere de 62,96%, determinată astfel :

$$156,58 \text{ mp} - 58 \text{ mp} = 98,58 \text{ mp} .$$

$$\frac{98,58 \times 100}{156,58} = 62,96 \%$$

$$156,58$$

Astfel, din suma totală a taxei deductibile înregistrată de petentă în evidența contabilă în sumă de 59.185 lei, organele de inspecție fiscală au aplicat ponderea astfel stabilită, rezultând o TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere în suma de **37.263 lei (59.185 lei X 62,96 %)** .

Potrivit Legii nr.114/1996,a locuinței, **suprafața construită pe locuință**, reprezintă suprafețele utile ale încăperilor, logiilor, balcoanelor, precum și a cotei-părți din suprafețele părților comune ale clădirilor (spălătorii, uscătorii, casa scării, inclusiv anexele pentru colectarea, depozitarea și evacuarea deșeurilor menajere, casa liftului etc.), la care se adaugă suprafața aferentă pereților interiori și exteriori ai locuinței ; în cazul încălzirii cu combustibil solid, se adaugă suprafața aferentă sobelor și cazanelor de baie. Nu sunt cuprinse suprafețele aferente boxelor de la subsol și ale garajelor care pot fi prevăzute distinct .

În cazul **suprafeței utile a locuinței**, aceasta cuprinde suma tuturor suprafețelor utile ale încăperilor. Ea cuprinde : camera de zi, dormitoare, băi, WC, duș, bucătărie, spații de depozitare și de circulație din interiorul locuinței. Nu se cuprind : suprafața logiilor și a balcoanelor, pragurile golurilor de uși, ale trecerilor cu deschideri până la 1,00 m, nișele de radiatoare, precum și suprafețele ocupate de sobe și cazane de baie

(câte 0,50 mp pentru fiecare sobă și cazan de baie), în cazul în care încălzirea se face cu sobe. În cazul locuințelor duplex, rampa, mai puțin palierele, nu se cuprinde în suprafața utilă a locuinței.

În contestația formulată, petenta susține că din contractul de vânzare-cumpărare nr..../...02.2008, rezultă că apartamentul are o suprafață utilă de 99,14 mp, astfel că ponderea nedeductibilă este de 41,50%, ceea ce presupune o ajustare a TVA dedusă de ... lei ron și nu de ... lei, așa cum a calculat organul de inspecție fiscală .

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât aceasta a scăzut din suprafața utilă de 99,14 mp (82,36 mp + 10,12mp + 6,66 m), suprafața construită pentru o singură persoană, de 58 mp, suprafețe care nu sunt comparabile întrucât suprafața construită este mai mare decât suprafața utilă (incluzând și suprafața logiilor și a balcoanelor, pragurilor golurilor de uși, ale trecerilor de deschideri până la 1,00 m, nișele de radiatoare, precum și suprafețele ocupate de sobe și cazane de baie, în cazul în care încălzirea se face cu sobe și suprafața aferentă pereților interiori și exteriori ai locuinței) și aceasta a împărțit-o la suprafața utilă, stabilind o pondere care nu este concludentă .

Chiar și în situația în care ponderea ar fi fost de 41,50 % așa cum susține petenta, aceasta trebuia să-și deducă în contabilitate taxa pe valoare adăugată proporțional cu această pondere și nicidecum să-și deducă integral TVA în sumă de 59.185 lei așa cum eronat a procedat .

Față de cele de mai sus, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA, în conformitate cu prevederile pct.119 din Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept constatată, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect a fost stabilită diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei și nu în sumă de ... lei așa cum susține petenta .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere, asupra carora organele de soluționare urmează să se pronunțe în consecință.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit. a), art.211, art. 214 alin (1) lit.a, art.216 alin.(1), și alin.(4) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se :

D E C I D E

Art.1 Respingerea contestației formulate de **S.C. S. SRL** ca neîntemeiată pentru suma de ... **lei Ron** impozit pe profit, accesorii aferente impozitului pe profit și taxă pe valoarea adăugată .

Art.2 Suspendarea soluționării contestației formulate de **SC S. SRL** pentru suma totală de ... **lei Ron**, reprezentând ... lei impozit pe profit, ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, lei taxă pe valoarea adăugată și ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie .

Transmiterea dosarului cauzei organului de inspecție fiscală urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea, acesta să fie înaintat organului competent, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pronunțată .

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare .

DIRECTOR EXECUTIV,