

D E C I Z I E nr. 789/48 din 16.02.2011

I. Prin contestatia formulata societatea solicita anularea "Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" nr. ... emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat in data si inregistrat sub nr. ... ca urmare a refacerii partiale a inspectiei fiscale generale desfasurate in perioada 07.05.2009-24.06.2009, in baza Deciziei nr. ... emisa de D.G.F.P. ...

Societatea solicita exonerarea de la plata a sumei de ..... lei cu titlu de obligatii fiscale (principal si accesorii), ce reprezinta:

- impozit pe profit pentru perioada 01.07.2007-31.12.2007            lei
- majorari de intarziere aferente impozit pe profit                    lei
- taxa pe valoarea adaugata    lei
- majorari de intarziere    lei

In sustinerea contestatiei societatea aduce urmatoarele argumente:

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit. Majorarea bazei impozabile la partea de venituri din prestarea unor servicii de consultanta catre SC ...SRL ( ... lei)

Argumentele inspectiei fiscale

Prin Decizia de impunere nr. ... din data de ..., organul fiscal decide ca „Suma de ... lei ( la care se adauga ... lei majorari de intarziere) reprezinta impozit pe profit stabilit conform Raportului de inspectie fiscala nr. ... si Deciziei de impunere nr. ... privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala si provine din majorarea bazei de impunere cu suma de ... lei reprezentand contravaloarea serviciilor de consultanta facturate catre persoana afiliata SC ... SRL in trimestrul III si IV 2007 in conformitate cu prevederile legale”.

Motivarea acestei decizii luate de inspectorii fiscali este prezentata si la pagina 3 din RIF nr. ... unde organul de control trimite la argumentele prevazute in Raportul de inspectie fiscala nr. ..., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., desfiintata partial prin Decizia nr..... Se arata ca societatea a facturat catre S.C ...S.R.L., cu care are relatii de afiliere, servicii de consultanta cu un tarif de 130 de euro pe zi, in timp ce marja folosita pentru restul clientilor este cuprinsa intre 250 euro/zi - 400 euro/zi.

Referitor la acest aspect, inspectorii fiscali au solicitat date cu privire la tarifele percepute de alte societati de consultanta pentru servicii similare, pretul in acest caz fiind intre 200 de euro, 400 de euro si 480 de euro.

Potrivit prevederilor art. 19 al. (5) din Codul fiscal *"tranzactiile intre persoane afiliate se realizeaza conform principiului pretului pietei libere, potrivit caruia tranzactiile intre persoane afiliate se efectueaza in conditiile stabilite sau impuse care nu trebuie sa difere de relatiile comerciale sau financiare stabilite intre intreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preturile de transfer"*. Avand aceste date, inspectorii fiscali au efectuat recalcularea tarifului ce trebuia practicat si in relatia cu persoana afiliata S.C. ...S.R.L., si anume tariful de 400 euro pe zi. A rezultat astfel un venit suplimentar pentru trim. II 2007, in suma de ... lei iar pentru trimestrul IV 2007 un venit suplimentar in suma de .... lei.

Prin Decizia nr. ... data de Biroul de solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. ..., dupa ce se mentioneaza temeiul de drept (art. 11 alin. 1 si alin. 2 Cod fiscal si pct. 25 din H.G. nr. 1840/2004 de modificare a H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal) se mentioneaza ca *„la solicitarea organului de inspectie fiscala, societatea petenta a intocmit o situatie din care rezulta ca facturand serviciile cu tariful de 130 euro pentru aceasta activitate societatea inregistreaza pierdere. Situatiia nu a fost prezentata la dosarul contestatiei, iar din actul de control nu rezulta daca s-au analizat contractele, necesitatea efectuarii prestarilor de servicii, situatiia cheltuielilor cu personalul, cu serviciile executate de terti, alte cheltuieli de exploatare, cheltuieli de protocol, cheltuieli de amortizare pe care societatea le-a inregistrat cu realizarea acestor servicii de consultanta"*.

Prin reanalizarea situatiei de fapt pentru aceeasi perioada, in conformitate cu Decizia nr. ... data de Biroul de solutionare contestatii din cadrul DGFP ..., se considera ca echipa de control a procedat corect la recalcularea veniturilor in relatia cu persoana afiliata SC ...SRL.

#### Argumente in aparare

Organul de inspectie fiscala desemnat cu refacerea inspectiei fiscale, invoca pentru recalcularea veniturilor in relatia cu persoana afiliata romana SC ... SRL dispozitiile art. 19 alin. 5 coroborate cu art. 11 alin. 2 lit. a ) din Codul fiscal si dispozitiile pct. 22 Titlul I din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

In ceea ce priveste dispozitiile art. 19 alin. 5, organul de inspectie fiscala face o eroare de incadrare din punct de vedere fiscal pentru a recalifica valoarea unor venituri. Unicul articol din cadrul Codului Fiscal care permite organului de inspectie fiscala sa analizeze valoarea unei tranzactii este art. 11 al. (1), in cazul tranzactiilor care aparent nu au sustinere economica si art. 11 al. (2) care permite organului fiscal sa evalueze valoarea tranzactiilor cu partile afiliate.

Dispozitiile legale referitoare la reconsiderarea preturilor practicate intre entitati afiliate au in vedere numai tranzactiile intre

societati din Romania si cele straine. Niciodata, de la introducerea acestor texte si pana la data de 14 mai 2010, ele nu au fost aplicabile tranzactiilor dintre societati romane.

Ca aceasta era situatia de drept de la data tranzactiei analizate, rezulta din modificarea Codului fiscal prin Legea nr. 76/2010 care prevede expres, insa incepand cu data de 14 mai 2010, faptul ca autoritatile romane pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau al serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei intre persoane romane afiliate.

Invederam organului de solutionare a contestatiei faptul ca la momentul in care s-a realizat prestarea de servicii catre persoana afiliata romana SC ... SRL (trim. III-IV 2007), dispozitiile Codului fiscal nu contineau o dispozitie legala de natura a permite organului de inspectie fiscala o astfel de recalculare a veniturilor. Mai mult, pct. 22 din Normele Metodologice date in aplicarea art. 11 (2 ) Cod fiscal precizeaza, la momentul la care s-au efectuat prestarile de servicii catre SC Burgerom SRL, (trimestrul III-IV 2007) urmatoarele: „ ... *nu se efectueaza reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate atunci cand tranzactiile dintre asemenea persoane au loc in termeni comerciali de piata libera, precum si in cazul tranzactiilor intre persoane juridice romane afiliate* ”.

Societatea invoca practica organelor fiscale, respectiv a Directiei Generale a Finantelor Publice ... care prin Decizia nr.... privind solutionarea unei contestatii in sensul ca nu a procedat la ajustarea veniturilor pentru tranzactiile efectuate intre persoane juridice romane.

Practic, aceasta Decizie confera valoare dispozitiilor din Normele metodologice de aplicare a Titlului I Cod fiscal, pct. 22 potrivit carora incepand cu data de 18.11.2004 (data intrarii in vigoare a HG nr. 1840/2004 pentru modificarea si completarea HG nr. 44/2004 prin care a fost introdus pct. 22) „*nu se efectueaza reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate [...] in cazul tranzactiilor intre persoane juridice romane afiliate.*” Evident, aceste dispozitii (pct. 22 din Normele metodologice de aplicare a Titlului I Cod fiscal) se aplica pana la data de 14 mai 2010 (data intrarii in vigoare a Legii nr. 76/2010) reprezentand regimul fiscal incident subscrisei pentru tranzactiile realizate in perioada trimestrului III-IV 2007 cu SC ....SRL.

Chiar daca organul fiscal ar fi avut temeiul legal pentru a proceda la ajustarea veniturilor in relatia cu persoana afiliata romana, petenta considera ca raportarea trebuia realizata prin analiza unei tranzactii comparabile ca specificitate, volum de munca, gradul de specializare al personalului implicat, posibilitatea unei colaborari pe termen lung, aspecte care sunt negociate prin libera vointa a partilor contractante. Inspectorii fiscali iau ca referinta tarifele/pretul maximal practical de societate, (chiar daca acestea variaza intre 250 - 400/zi) cu toate ca in contractele cu volum mare de lucru se acorda peste tot

in lume discounturi semnificative asupra tarifelor practicate in caz de interventii sporadice, punctuale etc.

De altfel, la momentul trimestrului III-IV 2007 SC ... SRL se afla in pierdere, iar tariful de 130 Euro/zi reprezenta suma negociata la nivelul disponibilitatilor acestei societati. Un tarif superior ar fi fost inacceptabil si nu ar fi facut altceva decat sa majoreze pierderea fiscala in care se gasea beneficiarul serviciilor prestate de subscrisa.

In concluzie, atat organul care a efectuat prima data inspectia fiscala cat si cel care a efectuat refacerea inspectiei fiscale au nesocotit prevederile exprese din Codul fiscal (art. 11 alin. 2 ) si normele metodologice de aplicare (pct. 22 Titlul I ) si au efectuat recalcularea veniturilor realizate de subscrisa societate in relatia cu SC ... SRL contrar dispozitiilor exprese ale legii.

Pe cale de consecinta, societatea considera nedatorata suma stabilita cu titlu de impozit pe profit suplimentar in cuantum de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei.

2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata. Nerespectarea regimului fiscal aferent persoanelor inregistrate/neinregistrate in scopuri de TVA (problema certificatului fiscal).

#### Argumentele inspectiei fiscale

In Decizia de impunere nr. ... se mentioneaza ca ulterior infiintarii, in baza declaratiei 010 intocmita la data de 10.06.2004, societatea s-a declarat platitoare de TVA cu intarziere, fiind luata in evidenta de catre organul fiscal teritorial ca platitoare de TVA incepand cu data de 01.07.2004, asa cum rezulta din certificatul de atestare a indeplinirii conditiilor de luare in evidenta ca platitor de TVA nr. .... TVA stabilita suplimentar este in suma de ... lei. Fata de TVA contestata in suma de ... lei s-a acordat drept de deducere pentru suma de ... lei in temeiul art. 145 alin. 11 lit. a si b din Codul fiscal.

In Raportul de inspectie fiscala nr. ... din data de 29.09.2010 dupa ce se mentioneaza argumentele din RIF nr.... si din Decizia nr.... data de Biroul de solutionare contestatii din cadrul DGFP ..., in urma reanalizarii situatiei de fapt pentru aceeasi perioada se precizeaza urmatoarele:

- societatea nu a optat pentru a deveni platitor de TVA la data infiintarii la ORC ... - ulterior infiintarii la ORC ..., societatea realizeaza in luna martie 2004 o cifra de afaceri peste plafonul de scutire prevazut de lege (200.000 lei). Drept urmare, societatea a intocmit si a depus declaratia de mentiuni cod 010 la data de 22.03.2004 la ORC ... prin care a solicitat prin optiune aplicarea regimului normal de TVA cu plata lunara incepand cu data de 01.04.2004.

- organul de control considera ca unitatea a depus eronat o declaratie de mentiuni cod 010 de solicitare de luare in evidenta ca platitor de

TVA la ORC ... in loc sa o depuna la organul fiscal teritorial de care apartine (DGFP ...) asa cum rezulta si din cererea de preschimbare nr. ....

- ulterior, in baza declaratiei 010 intocmita la 10.06.2004, societatea s-a declarat platitor de TVA cu intarziere, fiind luat in evidenta de catre organul fiscal teritorial ca platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2004, asa cum rezulta din certificatul de atestare a indeplinirii conditiilor de luare in evidenta ca platitor de TVA nr.....

Organul de inspectie fiscala considera ca astfel au fost incalcate prevederile art. 152 alin. 3 din Codul fiscal coroborat cu Ordinul nr. 300/17.02.2004 privind aprobarea declaratiilor de inregistrare a contribuabililor.

In ceea ce priveste TVA colectata in perioada 27.02.2004-30.06.2004, organul de inspectie fiscala considera ca in luna aprilie 2004, desi societatea se afla in perioada de scutire, a colectat TVA pe facturi emise catre clienti in suma totala de ... lei, suma care ramane de plata conform prevederilor art. 155 alin. 1 Cod fiscal si pct. 59 Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

In ceea ce priveste TVA deductibila, organul de control a acordat drept de deducere a TVA pentru perioada 01.04.2004-30.06.2004 doar pentru bunurile de natura stocurilor si a mijloacelor fixe prevazute in anexa nr. 9 la RIF in temeiul art. 145 alin. 11 lit. a) si b) din Codul fiscal.

#### Argumente in aparare

Asa dupa cum se mentioneaza in RIF ..., in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr. .... desfiintata partial prin Decizia nr. ... data de Biroul de solutionare contestatii din cadrul DGFP ... „*societatea detine certificatul emis de ORC ... seria B nr. ... eliberat la data de 30.03.2004, potrivit caruia societatea figureaza ca platitoare de TVA de la data de 02.02.2004*”, insa organele de inspectie fiscala au refuzat sa acorde drepturile (deductibilitate TVA) care rezulta din aceasta inregistrare in scopuri de TVA motivat de faptul ca societatea a depus eronat o declaratie de mentiuni cod 010 la ORC ....

Societatea sustine ca a depus toate diligentele in vederea indeplinirii obligatiei de colaborare prevazuta la art. 106 alin. 1 Cod procedura fiscala si, pentru lamurirea starii de fapt fiscale, a solicitat atat ORC ... prin adresa nr.... cat si Administratiei Finantelor Publice pentru contribuabili Mijlocii ... prin adresa nr. ... precizari si informatii cu privire la inregistrarea in scopuri de TVA.

Desi organul de control sustine ca „*unitatea a depus eronat o declaratie de mentiuni cod 010 de solicitare luare in evidenta platitor de TVA la ORC ... in loc sa o depuna la organul fiscal teritorial de care apartine*”, prin raspunsul primit sub nr. ... la adresa inregistrata la ORC ... se mentioneaza ca „certificatul avand seria .. nr.... a fost emis ...pe baza datelor referitoare la inregistrarea fiscala transmise electronic de catre Directia Generala a

Finanțelor Publice locale prin DGFI la ORC ... în data de 29.03.2004". În continuare, ORC precizează următoarele: „comerciantul solicită DGFP locale schimbarea atributului fiscal și ulterior se prezintă la ORCT pentru a i se emite certificatul de înregistrare urmare a modificărilor la DGFP, acesta din urmă transmitând automat la Registrul Comerțului datele aferente vectorului fiscal, iar registrul comerțului generează certificatul de înregistrare cu noile modificări ale atributului fiscal”.

Asadar, contrar celor susținute de organul de inspecție fiscală la pagina 8 din RIF nr. ..., societatea a solicitat organelor fiscale înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.04.2010. Aceasta deoarece, așa cum menționează O.R.C. ... prin adresa nr.... „*În situația în care, să presupunem ca, comerciantul s-ar fi prezentat cu cererea doar la registrul comerțului, fără ca DGFP să fi luat la cunostință de cererea comerciantului, registrul comerțului nu ar fi putut emite un alt certificat de înregistrare continuând alt atribut fiscal, fără ca aceste date să fi fost transmise în prealabil de către DGFP pe cale electronică.*”

Transmiterea pe cale electronică de către DGFP ... a datelor privind înregistrarea în scopuri de TVA a subscrisei începând cu data de 01.04.2004 s-a realizat, așa cum menționează ORC ... prin adresa nr. ... cu lotul „ctm04m33” în data de 29.03.2004. Astfel, cererea de preschimbare nr. ... a fost prelucrată de ORC ... în data de 30.03.2004, după primirea datelor transmise de către DGFP local prin DGFI conform dispozițiilor legale în vigoare la data respectivă și drept urmare a fost emis certificatul de înregistrare la data de 30.03.2004 continuând datele așa cum au fost ele transmise de către DGFP local prin DGFI.

Societatea a prezentat prin adresa nr.... organului de inspecție fiscală, răspunsul comunicat la ORC ... prin adresa ... prin care a învederat lamuririle și informațiile comunicate de ORC ... și care arată că înregistrarea în scopuri de TVA a petentei s-a realizat pe baza comunicării electronice realizate între DGFP ... și ORC.

Emiterea de către ORC ... a certificatului de înregistrare ca platitor de TVA ... cu mențiunea *“înregistrat ca platitor de TVA”* valabil din data de 02.02.2004 a conferit societății aparență de legalitate a unui document eliberat de instituțiile statului (DGFP și Ministerul Justiției prin ORC ...) precum și toate drepturile aferente înregistrării în scopuri de TVA, respectiv dreptul de deducere aferent operațiunilor impozabile realizate.

O acțiune ulterioară și contrară acestor stări de drept și de fapt, din partea organelor fiscale, încalcă *principiul protecției încrederii legitime* a persoanelor în reglementările și actele administrative. Acest principiu poate fi invocat de orice persoană atât timp cât legislația sau conduita organelor fiscale i-au creat acestuia *“speranțe fondate”*; (...) de pildă, dacă o persoană impozabilă avea dreptul de deducere a TVA, aplicarea unei norme juridice în

temeiul careia aceasta persoana este deposedata retroactiv de dreptul de deducere contravine principiului increderii legitime.

Aplicand acest principiu situatiei analizate se observa ca societatea s-a comportat ca platitor de TVA (cu toate consecintele care decurg din acest comportament) in baza unor norme de drept contemporane (Codul fiscal, Ord. MFP nr. 300/2004) dar si a unor acte administrative (certificatul de inregistrare fiscala ...) sau a unor declaratii acceptate de organele fiscale (Declaratia 010, Deconturile de TVA).

Pe fond, petenta considera netemeinica si nelegala raportarea inspectorilor fiscali la dispozitiile pct. 56 al. (4) lit. b) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal (varianta 2004) potrivit carora, daca ulterior inregistrarii, organele fiscale constata ca persoana impozabila nu s-a inregistrat ca platitor de TVA la data cand avea aceasta obligatie, vor obliga persoana impozabila la plata TVA aferenta perioadei dintre data nasterii obligatiei legale si data inregistrarii.

Societatea sustine ca inspectorii fiscali incalca cu buna stiinta dispozitiile art. 6 din C. pr. fisc. in sensul ignorarii obligatiei de apreciere a relevantei starilor de fapt in adoptarea solutiei permise de lege, solutie intemeiata pe constatarea completa a tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza, dar, si dispozitiile art. 12 C. pr. fisc. care fundamenteaza relatia dintre fisc si contribuabili pe buna credinta.

SC ... SRL considera ca interpretarea organelor de inspectie fiscala este contrara principiilor generale ale taxei pe valoarea adaugata, din urmatoarele motive:

- TVA este in primul rand o taxa pe consumul final, care se plateste esalonat la data la care bunurile ajung la consumatorii finali in urma mai multor operatiuni. In cazul aplicarii regimului special de scutire, aceste persoane devin din punct de vedere al taxei „*consumatori finali*”, platind TVA la achizitie, la care nu au drept de deducere. Aceasta taxa nededusa este inclusa in pretul aplicat de o intreprindere mica clientilor sai. Daca s-ar admite ca aceste persoane nu au drept de deducere aferent achizitiilor de bunuri si servicii in perioada in care erau obligate la plata, dar nu erau inregistrate, s-ar incalca principiul neutralitatii TVA. In acest caz s-ar ajunge la dubla impunere a livrarilor efectuate, respectiv la situatia in care se calculeaza TVA la TVA, pentru ca livrarile realizate in perioada de mai sus contin si taxa nededusa la achizitii si inclusa in pretul final de vanzare.

- abordarea din partea organelor de inspectie fiscala - aceea ca persoanele impozabile din cauza inregistrarii intarziate sunt obligate la colectarea TVA asupra vanzarilor, dar nu au drept de deducere aferent achizitiilor din aceeaasi perioada - este eronata. Din momentul in care persoana impozabila devine obligata la plata TVA, aceasta are nu numai obligatia colectarii TVA, ci si dreptul de deducere, deoarece in caz contrar s-ar ajunge la dubla impunere a

livrarilor efectuate. De altfel, acest regim instituit prin normele codului fiscal a fost modificat prin Hotararea Guvernului nr. 1620/2009 (cu aplicare din 2010) care prevede ca persoana impozabila care nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA in termenul prevazut de lege, indiferent daca a facut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, are dreptul sa ajusteze taxa deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii efectuate in perioada cuprinsa intre data la care ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat inregistrarea in termenul prevazut de lege si data la care a fost inregistrata.

Petenta considera ca aceste dispozitii ale Normelor (iar nu ale Codului fiscal) nu reprezinta o schimbare a regimului fiscal, respectiv persoanele impozabile care au depasit plafonul de scutire si nu s-au inregistrat au drept de deducere pentru achizitiile efectuate in perioada in care erau obligate la plata dar nu erau inregistrate. Modificarea in acest sens a Normelor incepand cu 2010 este facuta in spiritul principiilor taxei pe valoare adaugata si nu reprezinta o modificare a regimului de impunere, ci numai o clarificare a acestuia.

Pe cale de consecinta, petenta considera ca a fost inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data la care a solicitat aceasta inregistrare - 01.04.2004 si a avut dreptul de deducere aferent tuturor achizitiilor efectuate in vederea realizarii de operatiuni impozabile.

3. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta sumei ajustate de ... lei la tranzactiile cu persoana afiliata SC ...SRL

#### Argumentele inspectiei fiscale

In Decizia de impunere nr... se mentioneaza ca pentru suma ajustata de ... lei la tranzactiile cu persoana afiliata SC SRL s-a colectat TVA in cuantum de lei.

Argumentele pentru colectarea acestei sume sunt mentionate in Raportul de inspectie fiscala nr.... din data de 29.09.2010 unde la pagina 11 se mentioneaza ca in urma reanalizarii situatiei de fapt pentru aceeasi perioada, in conformitate cu Decizia nr.... data de Biroul de solutionare contestatii din cadrul DGFP ..., se constata ca echipa de control a procedat corect la recalcularea veniturilor in relatia cu persoana afiliata SC ... SRL potrivit prevederilor aceluiasi art. 19 alin. 5 coroborat cu art. 137 si art. 140 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. Suma stabilita (recalculata in cuantum total de ... lei ) a condus la o taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de ... lei.

#### Argumente in aparare

Societatea sustine ca organul de inspectie fiscala nu beneficiaza de niciun temei legal pentru a proceda la recalcularea veniturilor realizate in relatia cu



persoana afiliata romana SC ... SRL. Mai mult, textele legale invocate de organul de inspectie fiscala conduc la solutia contrara:

- pct. 22 din Normele Metodologice date in aplicarea art. 11 (2 ) Cod fiscal precizeaza la momentul la care s-au efectuat prestarile de servicii catre SC ... SRL urmatoarele:

„ ... nu se efectueaza reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate atunci cand tranzactiile dintre asemenea persoane au loc in termeni comerciali de piata libera, precum si in cazul tranzactiilor intre persoane juridice romane afiliate”.

- doar incepand cu data de 14 mai 2010 (data anterioara momentului la care au avut loc tranzactiile cu persoana afiliata romana SC ... SRL) Codul fiscal mentioneaza expres faptul, ca autoritatile romane pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau al serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei intre persoane romane afiliate.

Din punctul de vedere al TVA, art. 137 stabileste in mod imperativ faptul ca *“baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii (...) este, tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor sau prestator din partea cumparatorului, beneficiarului ....”*

Petenta considera ca decizia inspectorilor fiscali de a recalifica baza de impozitare este nelegala si netemeinica, deoarece, inspectorii fiscali iau ca referinta tarifele/pretul maximal practicat de societate, (chiar daca acestea variaza intre 250 -400/zi) cu toate ca in contractele cu volum mare de lucru se acorda peste tot in lume discounturi semnificative asupra tarifelor practicate in caz de interventii sporadice, punctuale etc.

Avand in vedere cele de mai sus societatea considera ca suma de ... lei reprezentand ajustarea veniturilor in relatia cu persoana afiliata romana SC ... SRL nu intra in baza de calcul a taxei pe valoarea adaugata.

Pe cale de consecinta, suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar de organul de inspectie fiscala este nedatorata.

#### Majorari de intarziere

##### Motivarea/sustinerile inspectiei fiscale

Prin decizia de impunere si actul de control fiscal, la obligatiile fiscale principale suplimentare stabilite de organul fiscal pe cale de interpretare a legii au fost calculate obligatii fiscale accesorii (majorari de intarziere), in suma totala de ... lei, respectiv:

- TVA = ... lei;
- impozit pe profit = ... lei;

Argumente in aparare

Conform pct. 4 din Decizia de impunere, termenul de plata a diferentelor de impozite si taxe constatate si stabilite la plata de organul de inspectie fiscala este de pana la 5 noiembrie 2010; in masura in care se desfiinteaza decizia de impunere in privinta obligatiilor fiscale principale suplimentare, raman fara obiect si obligatiile fiscale accesorii (*accessorium sequitur principale*).

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 27.09.2010 si inregistrat sub nr. ..., care a stat la baza emiterii "Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" nr. ..., organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

La stabilirea perioadei verificate s-a avut in vedere Decizia nr. ... data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.... transmisa prin adresa nr...., inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. ....

Societatea contesta in totalitate Decizia de impunere nr. ... privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala intocmita de D.G.F.P.... -Activitatea de Inspectie Fiscala, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilului o suma suplimentara de ... lei, din care:

- impozit pe dividende =    lei,
- majorari de intarziere impozit pe dividende =        lei,
- impozit pe profit =        lei,
- majorari de intarziere impozit pe profit =        lei,
- TVA = ... Lei,
- majorari de intarziere TVA = ... Lei,
- impozit nerezidenti = ...lei,
- majorari intarziere impozit nerezidenti = ... lei.

In ce priveste impozitul pe profit

Prin Decizia nr.... data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. ... s-au stabilit urmatoarele:

- se respinge ca neinterneiata contestatia formulata de SC ... SRL impotriva Deciziei de impunere nr. ... pentru suma de ... lei, reprezentand diferenta impozit pe profit = ... lei si majorari de intarziere la diferenta de impozit pe profit = ... lei

- se desfiinteaza Decizia de impunere nr. ... pentru suma de ... lei reprezentand diferenta impozit pe profit = ... lei si majorari de intarziere la diferenta de impozit pe profit = ...lei, urmand sa se procedeze la o noua verificare pentru aceeasi perioada.

Din verificarea efectuata s-au constatat urmatoarele aspecte:

Suma de ... lei la care se face referire la pct.3 din Decizia nr. data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. reprezinta impozit pe profit stabilit conform Raportului de inspectie fiscala nr. si Deciziei de impunere nr. privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala si provine din majorarea bazei de impunere cu suma de lei reprezentand contravaloarea serviciilor de consultanta facturate catre SC SRL in trim. III si IV 2007.

In RIF nr. se consemneaza urmatoarele:

In trimestrul III 2007 S.C. S.R.L., factureaza catre S.C. S.R.L., cu care are relatii de afiliere, servicii de consultanta cate zece zile pe luna cu un tarif de 130 de euro pe zi. Din rapoartele de activitate anexate de prestatorii de servicii de consultanta cu care S.C. S.R.L. are incheiate contracte, tariful practicat de acestia este cuprins intre 250 de euro/zi - 400 de euro/zi. De asemenea, tariful practicat de SC S.R.L pentru prestarile de servicii de consultanta facturate de aceasta societate catre beneficiarii acesteia este de 400 de euro/zi.

Pentru a putea stabili care sunt tarifele practicate pe piata de alte societati in activitatea de consultanta, s-au solicitat tarifele practicate si de S.C. S.R.L. si S.C. S.R.L. Prin adresele nr. si nr , societatile mai sus mentionate transmit ca pentru activitatea de consultanta si implementare de solutii si sisteme de management practica tarife cuprinse intre 200 euro, 400 euro si 480 euro. Potrivit prevederilor art. 19 alin. 5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, « *Tranzactiile intre persoane afiliate se realizeaza conform principiului pretului pietei libere, potrivit caruia tranzactiile intre persoanele afiliate se efectueaza in conditiile stabilite sau impuse care nu trebuie sa difere de relatiile comerciale sau financiare stabilite intre intreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preturile de transfer.*»

In acest context legislativ si date fiind tarifele practicate pentru serviciile de consultanta acordate de S.C. S.R.L. catre S.C. S.R.L. (130 euro), fata de tarifele practicate de S.C. S.R.L. pentru serviciile de consultanta catre celelalte societati cu care are incheiate contracte (400 de euro), echipa de control a efectuat recalcularea tarifului ce trebuia practicat si in relatia cu persoana afiliata S.C. S.R.L. si anume tariful de 400 de euro/zi. A rezultat astfel un venit suplimentar pentru trim. III 2007, in suma de lei.

In trimestrul IV 2007 S.C. S.R.L., a facturat catre S.C. S.R.L., cu care are relatii de afiliere, servicii de consultanta cate zece zile pe luna cu un tarif de 130 de euro pe zi. Din rapoartele de activitate anexate de prestatorii de servicii de consultanta cu care S.C. S.R.L. are incheiate contracte, tariful practicat de acestia este cuprins intre 250 de euro/zi - 400 de euro /zi. De asemenea tariful practicat de SC S.R.L pentru prestarile de servicii de

consultanta facturate de aceasta societate catre beneficiarii acesteia este de 400 de euro/zi. Potrivit prevederilor art. 19 alin. 5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, « *Tranzactiile intre persoane afiliate se realizeaza conform principiului pretului pietei libere, potrivit caruia tranzactiile intre persoanele afiliate se efectueaza in conditiile stabilite sau impuse care nu trebuie sa difere de relatiile comerciale sau financiare stabilite intre intreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preturile de transfer*»

In acest context legislativ si date fiind tarifele practicate pentru serviciile de consultanta acordate de S.C. S.R.L. catre S.C. S.R.L. (130 euro), fata de tarifele practicate de S.C. S.R.L. pentru serviciile de consultanta catre celelalte societati cu care are incheiate contracte (400 de euro), echipa de control a efectuat recalcularea tarifului ce trebuia practicat si in relatia cu persoana afiliata S.C. S.R.L. si anume tariful de 400 de euro/zi. A rezultat astfel un venit suplimentar pentru trim. IV 2007, in suma de lei.

In decizia nr. data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. se consemneaza urmatoarele:

*“In drept, art.11 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:*

Art. 11 alin. (1) „*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.,,*

Art. 11 alin.(2) *"In cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma veniturii sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei. La stabilirea pretului de piata al tranzactiilor intre persoane afiliate se foloseste cea mai adecvata dintre urmatoarele metode :*

*a) metoda compararii preturilor, prin care pretul de piata se stabileste pe baza preturilor platite altor persoane care vand bunuri sau servicii comparabile catre persoane independente: [...]" coroborat cu prevederile pct. 25 din HG nr. 1840/2004 de modificare a HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal unde se specifica: Pct. 25. Metoda compararii preturilor:"Determinarea pretului de piata are la baza comparatia pretului tranzactiei analizate cu preturile practicate de alte entitati independente de aceasta, atunci cand sunt vandute produse si servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, marfuri sau servicii intre persoane afiliate, pretul de piata este acel pret pe care l-ar fi convenit persoane independente, in conditii existente pe piata, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de marfuri identice ori similare, in*

*cantitati comparabile, in acelasi punct din lantul de productie si de distributie si in conditii comparabile de livrare si de piata. In acest sens, pentru stabilirea valorii de piata se poate recurge la:*

*a) compararea preturilor convenite intre persoanele afiliate cu preturilor convenite in relatiile cu persoane independente, pentru tranzactii comparabile."*

In speta sunt incidente si prevederile pct. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal unde se specifica: " pct. 26 *pret de piata - suma care ar fi platita de un client independent unui furnizor independent in acelasi moment si in acelasi loc, pentru acelasi bun sau serviciu ori pentru unul similar, in conditii de concurenta loiala*".

La solicitarea organului de inspectie fiscala, societatea petenta a intocmit o situatie din care rezulta ca facturand serviciile cu tariful de 130 euro pentru aceasta activitate societatea inregistreaza pierdere.

Situatia nu a fost prezentata la dosarul contestatiei, iar din actul de control nu rezulta daca s-au analizat contractele, necesitatea efectuarii serviciilor de prestari, situatia cheltuielilor cu personalul, cu servicii executate de terti, alte cheltuieli de exploatare, cheltuieli de protocol, cheltuieli de amortizare pe care societatea le-a inregistrat cu realizarea acestor servicii de consultanta.

Reanalizarea situatia de fapt pentru aceeasi perioada, in conformitate cu Decizia nr.        data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.

Organele de inspectie fiscala considera ca s-a procedat corect la recalcularea veniturilor in relatia cu persoana afiliata S.C.        S.R.L. potrivit prevederilor aceluasi art. 19 alin. (5) coroborat cu art. 11 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, precum si a punctului 22 Titlul I din normele metodologice de aplicare a codului fiscal « *...la stabilirea pretului de piata al tranzactiilor, autoritatile fiscale nu vor tine cont de imprejurarile efective ce nu puteau fi cunoscute de catre partile la tranzactie la data perfectarii acesteia si care, daca ar fost cunoscute, ar fi atras o subestimare de catre parti a valorii tranzactiei... »* .

In urma recalcularii, a rezultat un venit suplimentar in suma totala de        lei din care: pentru trim. III 2007 suma de        lei, iar pentru trim. IV 2007 suma de        lei.

Suma stabilita a condus la un impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de        lei si majorari de intarziere aferente in suma de        lei.

In ce priveste Taxa pe valoarea adaugata

La stabilirea perioadei verificate s-a avut in vedere Decizia nr.        data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.        transmisa prin adresa nr.        , inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. .

Prin Decizia nr.        data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. s-au stabilit urmatoarele:

- se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC        ,, SRL impotriva Deciziei de impunere nr.        pentru suma de        lei reprezentand TVA

- se desfiinteaza Decizia de impunere nr.        pentru suma de        lei reprezentand TVA =        lei ( + + ) si majorari de intarziere TVA =        lei, urmand sa se procedeze la o noua verificare pentru aceeasi perioada.

Din verificarea efectuata s-au constatat urmatoarele aspecte:

Suma de        lei la care se face referire la pct. 5 din Decizia nr.        data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.        reprezinta TVA colectata suplimentar conform Raportului de inspectie fiscala nr.        Si Decizia Nr.        privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala.

In RIF nr.        se consemneaza urmatoarele:

Societatea a prezentat certificatul de inregistrare emis de ORC        seria nr.        eliberat la data de 01.03.2004 din care rezulta ca figureaza ca neplatitoare de TVA. Societatea detine un alt certificat de inregistrare emis de ORC        seria B nr.        eliberat la data de 30.03.2004 din care rezulta ca S.C.        S.R.L. figureaza ca platitoare de TVA incepand cu data de 02.02.2004, data la care societatea nu era infiintata, data infiintarii fiind 27.02.2004. Din certificatul de inregistrare seria nr.        eliberat de ORC        la data de 16.07.2004 rezulta ca societatea devine platitoare de TVA incepand cu data de 01.07.2004; potrivit certificatului de atestare a indeplinirii conditiilor de luare in evidenta ca platitor de TVA nr.        , eliberat de D.G.F.P.        , SC        SRL indeplineste conditiile de luare in evidenta ca platitor de TVA la data de 01.07.2004.

Din documentele contabile prezentate de societatea verificata, cifra de afaceri de 200.000 lei este depasita in cursul lunii martie 2004.

Potrivit prevederilor art.152 alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea era obligata sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii.

Solicitarea de inregistrare ca platitor de TVA a fost depusa cu intarziere, societatea fiind sanctionata prin procesul verbal de constatare a contraveniilor nr.        . 2004 cu suma de        lei.

Potrivit prevederilor punctului 56 alin.( 4) lit. b) al Titlului VI din H.G. 44/2004 - NM de aplicare a Codului fiscal - in cazul persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi avut obligatia sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa

solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data la care inregistrarea a devenit efectiva.

In perioada aprilie - iunie 2004 societatea verificata, din punct de vedere al TVA, a functionat ca un platitor de TVA, astfel ca a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de        lei, a dedus TVA in suma de        lei si a achitat integral diferenta la bugetul statului TVA in suma de        lei.

Suma de        lei este achitata la bugetul statului cu O.P. Si ( lei+ lei) si cu OP nr. -        lei si se regaseste inregistrata in fisa pe platitor.

In Decizia nr.        data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. se consemneaza urmatoarele:

Suma de        lei reprezinta TVA colectata de societate pentru perioada aprilie 2004 - iunie 2004 (total TVA colectata =        lei din care s-a scazut suma de achitata), cauza supusa solutionarii fiind daca societatea datoreaza TVA colectata pentru perioada aprilie 2004- iunie 2004 in conditiile in care :

- societatea detine certificatul de inregistrare emis de ORC        cu seria        si nr.        eliberat la data de 30.03.2004 din care rezulta ca figureaza ca platitoare de TVA incepand cu data de 02.02.2004, desi societatea a fost infiintata in data de 27.02.2004;

- societatea detine si certificatul de inregistrare emis de ORC        cu seria        si nr.        eliberat la data de 01.03.2004 din care rezulta ca societatea figureaza ca neplatitoare de TVA;

- societatea a depasit cifra de afaceri de 2.000.000.000 lei in luna martie 2004 si in conformitate cu prevederile art. 152 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, avea obligatia sa se inregistreze ca platitoare de TVA in termen de 10 zile de la data depasirii;

- prin declaratia 010 inregistrata la DGFP        sub nr.        a solicitat cu intarziere inregistrarea ca platitoare de TVA prin depasire de plafon, depunerea cu intarziere fiind sanctionata cu contraventie conform procesului verbal de constatare a contraventiilor nr.        cu suma de        lei;

- certificatul de atestare a indeplinirii conditiilor de luare in evidenta ca platitor de TVA nr.        eliberat de DGFP Timis, atesta ca SC SRL a indeplinit conditiile de luare in evidenta ca platitoare de TVA la data de        ;

- conform certificatului de inregistrare seria        nr.        eliberat de ORC        la data de 16.07.2004 societatea devine platitoare de TVA incepand cu data de 01 .07.2004.

- in luna martie societatea a emis facturi catre .... fara TVA;

- societatea contestatara a prezentat declaratia 010 depusa la organul fiscal teritorial in data de 19.03.2004 prin care a solicitat inregistrarea ca platitoare de TVA, aceasta declaratie nu a fost prelucrata de organul fiscal deoarece nu a respectat termenul de depunere prevazut de legislatia in vigoare;

- deconturile de TVA aferente lunilor aprilie, mai, si iunie 2004 au fost anulate de AFP        in momentul in care s-a

constatat ca acestea au fost preluate eronat, societatea figurand in vectorul fiscal ca neplatitoare de TVA.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 152 alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

*"Persoana impozabila. care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153 ", coroborate cu prevederile pct. 56 alin. (4) lit. b din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care mentioneaza:*

*" In cazul persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:*

*b) in situatia in care abaterea de la prevederile legale se constata ulterior inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi avut obligatia sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data la care inregistrarea a devenit efectiva".*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a actelor normative aplicabile in speta , se retin urmatoarele :

- societatea s-a comportat ca platitoare de TVA incepand cu luna aprilie 2004 si a colectat TVA in suma totala de                    lei din care a achitat suma de                    lei, diferenta fiind TVA deductibila, desi in actul de control, organul de inspectie fiscala nu analizeaza TVA deductibila in aceasta perioada;

- in conformitate cu prevederile legale invocate, in conditiile in care plafonul a fost depasit in luna martie 2004 societatea avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitoare de TVA in luna aprilie 2004 si sa devina platitoare de TVA incepand cu data de 01.05.2004;

- in conditiile in care nu s-a inregistrat in termenul legal, fapt recunoscut de petenta prin insusirea procesului verbal de constatare a contraveniilor nr.

prin care a fost sanctionata si prin depunerea declaratiei de mentiuni 010 in



data de 11.06.2004, societatea recunoaste ca devine platitoare de TVA incepand cu data de 01.07.2004, dar datoreaza TVA pe care avea obligatia sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data la care inregistrarea a devenit efectiva, respectiv pentru perioada 01 mai 2004 - 01.07.2004.

Avand in vedere ca organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea datoreaza TVA si pentru luna aprilie 2004, fapt care contravine prevederilor legale precum si faptul ca in Raportul de inspectie fiscala nu se face referire la TVA nedeductibila in aceasta perioada, organul de solutionare a contestatiei va aplica prevederile art. 216, alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare:

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partia actul administrate atacat, situatia in care urmeaza sa se mcheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare, motiv pentru care se impune desfiintarea si refacerea Deciziei de impunere pentru capatul de cerere referitor la TVA colectata si deductibila pentru luna aprilie 2004 si implicit calculul accesoriilor aferente.

Reanalizand situatia de fapt pentru aceeasi perioada, in conformitate cu Decizia nr. data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. se constata urmatoarele:

Societatea nu a optat pentru a deveni platitor de TVA la data infiintarii la ORC , asa cum rezulta din datele transmise de ORC . Ulterior infiintarii la ORC , societatea realizeaza in luna martie 2004 o cifra de afaceri peste plafonul de scutire prevazut de lege (200.000 lei). Drept urmare, societatea intocmeste si depune *declaratia de mentiuni cod 010* la data de 22.03.2004 la ORC prin care solicita prin optiune aplicarea regimului normal de TVA cu plata lunara incepand cu data de 01.04.2004.

Astfel, din analiza documentelor puse la dispozitie se constata ca unitatea a depus eronat o declaratie de mentiuni cod 010 de solicitare luare in evidenta platitor de TVA la ORC in loc sa o depuna la organul fiscal teritorial de care apartine (D.G.P.P. ) asa cum rezulta si din *cererea de preschimbare* nr. 22741/19.04.2004.

Ulterior, in baza declaratiei 010 intocmita la 10.06.2004, societatea s-a declarat platitor de TVA cu intarziere, fiind luat in evidenta de catre organul fiscal teritorial ca platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2004 asa cum rezulta din *certificatul de atestare a indeplinirii conditiilor de luare in evidenta ca platitor de TVA* nr. .

Astfel, s-au incalcat prevederile art. 152 alin.(3) din Codul fiscal coroborat cu OMFP nr. 300/17.02.2004 privind aprobarea declaratiilor de inregistrare a contribuabililor: "*Persoanele impozabile, care depasesc in*

*cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii. [...] Data depasirii plafonului este considerate sfarsitul lunii calendaristice in care a avut loc depasirea de plafon. Pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal se va aplica regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata. In situatia in care se constata ca persoana in cauza a solicitat cu intarziere atribuirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite plata taxei pe valoarea adaugata pe perioada scursa intre data la care persoana in cauza avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data de la care inregistrarea a devenit efectiva, conform procedurii prevazute prin norme."*

In ce priveste TVA colectata in perioada 27.02.2004 - 30.06.2004: In perioada 27.02.2004 (de la infiintare) pana la 31.03.2004, societatea a emis facturi fara a colecta TVA.

Incepand cu 01.04.2004 societatea a emis facturi pe care inscrie taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor prestate dupa cum urmeaza:

aprilie 2004 =	lei
mai 2004 =	lei
iunie 2004 =	lei.
TOTAL	lei

In luna aprilie 2004, desi societatea se afla in perioada de scutire, a colectat TVA pe facturi emise catre clienti in suma totala de lei, suma care ramane de plata conform prevederilor art. 155 alin.(1) din Codul fiscal si pct.59 TitlulVI din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

*"Orice persoana impozabila, inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, are obligatia sa emita factura fiscala pentru livrarile de bunuri sau prestarile de servicii efectuate, catre fiecare beneficiar. Persoanele impozabile, care nu sunt inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, nu au dreptul sa emita facturi fiscale si nici sa inscrie taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii efectuate catre alta persoana, in documentele emise. Prin norme se stabilesc situatiile in care factura fiscala poate fi emisa si de alta persoana decat cea care efectueaza livrarea de bunuri."*

*Norme pct. 59 alin.(1) "Conform prevederilor art. 155 alin. (1) din Codul fiscal, persoanele impozabile care nu sunt inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata nu au dreptul sa emita facturi fiscale si nici sa inscrie taxa pe valoarea adaugata pentru livrari de bunuri si/sau prestari de servicii catre alta persoana in documentele emise. Orice persoana care incalca aceste prevederi trebuie sa vireze la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata incasata de la beneficiar. Beneficiarul nu are drept de deducere a taxei achitate unei persoane care nu este inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, dar poate solicita restituirea de la bugetul de stat a sumei achitate ca taxa nedatorata. Pentru a beneficia de restituirea de la bugetul de stat a taxei achitate furnizorului/prestatorului,*

*beneficiarul trebuie sa justifice ca taxa pe valoarea adaugata a fost platita la bugetul de stat de catre furnizor/prestator."*

In lunile mai si iunie 2004, societatea era obligata la colectarea taxei pe valoarea adaugata pentru veniturile facturate in temeiul art.152 alin. (3) din Codul fiscal si pct. 56 alin. (4) lit.b) TitlulVI din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

*Norme Titlul VI - pct. 56. alin. (4) lit.b) "In cazul persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel: [...] b) in situatia in care abaterea de la prevederile legate se constata ulterior inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi avut obligatia sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data la care inregistrarea a devenit efectiva."*

In concluzie, TVA colectata in suma de                    lei in perioada 01.04.2004 -30.06.2004 este de plata.

In ce priveste TVA deductibila in perioada 27.02.2004 - 30.06.2004:

Avand in vedere ca societatea s-a declarat platitor de TVA ulterior inregistrarii fiscale (adica la 01.07.2004 in loc de 01.05.2004) prin depasirea plafonului de scutire prevazut de lege, totusi beneficiaza de prevederile art. 145 alin. 11 lit. A) si b) din Codul fiscal "*Orice persoana impozabila, care a aplicat regimul special de scutire prevazut la art. 152, si ulterior trece la aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata, are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, daca sunt indeplinite conditiile prevazute la alin. (12), pentru:*

*- bunuri de natura stocurilor, conform reglementarilor contabile, care se afla in stoc la data la care persoana respectiva a fost inregistrata cu platitor de taxa pe valoarea adaugata;*

*- bunuri de natura mijloacelor fixe, care au fost achizitionate cu cel mult 90 de zile anterior datei de inregistrare ca platitor de taxa pe valoarea adaugata." intrucat indeplineste conditiile prevazute de art. 145 alin. (12) "Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (11), trebuie indeplinite urmatoarele conditii:*

*- bunurile respective urmeaza a fi folosite pentru operatiuni cu drept de deducere; persoana impozabila trebuie sa detina o factura fiscala sau un alt document legal aprobat care justifica suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate."*

In acest sens, perioada pentru care societatea poate deduce TVA anterior datei de inregistrare ca platitor de TVA este 01.04.2004 - 30.06.2004.

Astfel, bunurile de natura stocurilor si a mijloacelor fixe pentru care se poate acorda dreptul de deducere, in conditiile mentionate mai sus, sunt prezentate in anexa nr.9 la prezentul raport de inspectie fiscala. Valoarea TVA aferenta acestor bunuri este in suma de                    lei, suma care diminueaza debitul in suma de                    lei stabilit prin raportul de inspectie fiscala initial, rezultand un debit recalculat in suma de                    lei

2. Suma de        lei la care se face referire la pct. 6 din Decizia nr.        data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.        , reprezinta TVA stabilita nedeductibila de controlul anterior conform Deciziei de impunere nr.        privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala

In RIF nr.        se consemneaza urmatoarele:

In luna decembrie 2008        GmbH a facturat prestari servicii suplimentare, in suma de        lei care nu sunt aferente veniturilor obtinute in anul 2008; cheltuielile efectuate in anul 2008 au fost stabilite ca nedeductibile si a fost colectata TVA in suma de        lei in conformitate cu prevederile art. 150 alin.(1) lit. a) si art. 133 alin. (2) lit. g) si art. 145 alin. (1) si (2) lit. a) din Codul fiscal republicat.

In Decizia nr.        data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. se consemneaza urmatoarele:

In fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit ca in luna decembrie 2008        GmbH a facturat prestari servicii care potrivit notei explicative date de administratorul societatii sunt aferente veniturilor realizate in luna februarie 2009.

Intrucat cheltuielile cu prestarile de servicii nu sunt aferente veniturilor obtinute in anul 2008, au fost stabilite ca nedeductibile si a fost colectata TVA in suma de        lei.

Opinia petentei este ca motivul invocat de organul de inspectie fiscala este netemeinic si fara baza legala, deoarece deductibilitatea este conditionata de utilizarea serviciilor achizitionate in scopul operatiunilor impozabile si de existenta documentelor justificative, neexistand o legatura intre venituri si cheltuieli sau intre achizitii si vanzari, de evidentierea acestora in acelasi exercitiu financiar.

In drept, deductibilitatea TVA este reglementata de art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: „ Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile”, iar in conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal Codul fiscal: „ Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii: a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau(...).”

Pentru prestarile de servicii externe plata TVA este reglementata de art. 157 alin.(2) din Codul fiscal:

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabila inregistrata conform art. 153 va evidenta in decontul prevazut la art. 156<sup>A</sup>2, atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art. 145-147\*1, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art. 150 alin. (1) lit. b) - g).

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor/serviciilor externe care au fost livrate/prestate este deductibila in situatia in care serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul

operatiunilor taxabile sau au legatura cu activitatea economica a persoanelor impozabile.

Din cele retinute in raportul de inspectie fiscala si asa cum insusi organul de inspectie fiscal mentioneaza, prestarile de servicii efectuate de GmbH in luna decembrie 2008 se regasesc in veniturile inregistrate de societate in luna februarie 2009, conditia de deductibilitate fiind indeplinita adica destinate "operatiunilor taxabile", deductibilitatea TVA nefiind conditionata de anul fiscal in care a fost inregistrata.

Avand in vedere ca organul de inspectie fiscala a "colectat TVA in suma de lei," in speta fiind analizata de fapt deductibilitatea TVA si intrucat societatea a respectat prevederile art. 157 alin. (2) din Codul fiscal cu privire la TVA deductibila si colectata, organul de solutionare a contestatiei va aplica prevederile art. 216, alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare:

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrate atacat, situatia in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare, motiv pentru care se impune desfiintarea si refacerea Deciziei de impunere pentru capatul de cerere referitor la TVA deductibila pentru serviciile externe presate in luna decembrie 2008 si implicit calculul accesoriilor aferente.

Reanalizand situatia de fapt pentru aceeaasi perioada, in conformitate cu Decizia nr. data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. , se constata ca unitatea a beneficiat de deducerea taxei pe valoarea adaugata in suma de lei cu care s-a diminuat debitul stabilit prin raportul de inspectie fiscala stabilit initial.

3. Suma de lei la care se face referire la pct. 7 din Decizia nr. data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.... reprezinta TVA colectata suplimentar conform Raportului de , inspectie fiscala nr. si Deciziei de impunere nr. privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala.

In RIF nr. se consemneaza urmatoarele:

SC SRL a facturat catre SC SRL, cu care are relatii de afiliere, servicii de consultanta, zece zile pe luna cu un tarif de 130 de euro pe zi. Din rapoartele de activitate anexate de prestatorii de servicii de consultanta cu care SC SRL are incheiate contracte, reiese ca tariful practicat de acestia este cuprins intre 250-400 de euro /zi. In conformitate cu prevederile art.19 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si avand in vedere ca in relatiile cu SC SRL tariful practicat a fost de 130 euro adica mai mic decat tarifele practicate pentru serviciile de consultanta acordate altor societati, organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea tarifului, respectiv la 400 de euro/zi; s-a stabilit un venit suplimentar lei si TVA colectata in suma de lei in conformitate cu prevederile art.137, art.140 alin. (1) si art. 19 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal modificat.

In Decizia nr. data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. se consemneaza urmatoarele:

In ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) si alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata ,cu modificarile ulterioare care precizeaza: "Sfera de aplicare a

*dreptului de deducere. Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei. Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile:*

Referitor la conditiile de exercitare a dreptului de deducere art. 146 alin (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata precizeaza:

*"Conditii de exercitare a dreptului de deducere (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii: a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);"*

Potrivit prevederilor legale anterior enuntate, legiuitorul a conditionat deductibilitatea TVA de prestarea efectiva a serviciilor si de necesitatea acestora pentru nevoile firmei, aceste conditii trebuind sa fie indeplinite cumulativ. La solicitarea organului de inspectie fiscala, societatea petenta a intocmit o situatie din care rezulta ca facturand serviciile cu tariful de 130 euro pentru aceasta activitate societatea inregistreaza pierdere. Situatia nu a fost prezentata la dosarul contestatiei, iar din actul de control nu rezulta ca s-au analizat contractele, necesitatea efectuarii serviciilor de prestari, situatia cheltuielilor cu personalul, cu servicii executate de terti, alte cheltuieli de exploatare, cheltuieli de protocol, cheltuieli de amortizare pe care societatea le-a inregistrat cu realizarea acestor servicii de consultanta.

Pentru lamurirea aspectelor privind cheltuielile refacturate, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale a societatii si avand in vedere ca s-a sesizat Comisia Fiscala Centrala cu "*Nota privind reconsiderarea evidentelor in cazul tranzactiilor intre persoane juridice romane afiliate*", se impune aplicarea prevederilor art. 216, alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare:

*(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatia in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare, respectiv desfiintarea si refacerea Deciziei de impunere pentru capatul de cerere referitor la TVA deductibila pentru serviciile presate catre persoanele juridice afiliate si implicit calculul accesoriilor aferente.*

Reanalizand situatia de fapt pentru aceeasi perioada, in conformitate cu Decizia nr. \_\_\_\_\_ data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P., se constata ca echipa de control a procedat corect la recalcularea veniturilor in relatia cu persoana afiliata S.C. \_\_\_\_\_ S.R.L. potrivit prevederilor aceluiasi art. 19 alin. (5) coroborat cu art. 137 si art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma recalcularii a rezultat un venit suplimentar in surma totala de \_\_\_\_\_ lei din care: pentru trim. III 2007 suma de \_\_\_\_\_ lei, iar pentru trim. IV 2007 suma de \_\_\_\_\_ lei. Suma stabilita a condus la o taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de \_\_\_\_\_ lei.

La taxa pe valoarea adaugata pentru care prezentul control acorda drept de deducere in suma totala de \_\_\_\_\_ lei ( + \_\_\_\_\_ ) au fost recalculate penalitati si majorari de intarziere in suma totala de \_\_\_\_\_ lei prin anexa nr. \_\_\_\_\_ astfel:

- pentru suma de        lei se diminueaza penalitati de intarziere in suma de        lei si majorari de intarziere in suma de        lei;
- pentru suma de        lei se diminueaza majorari de intarziere in suma de        lei.

Conform Deciziei nr.        data de Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.        se dispune desfiintarea Deciziei de impunere nr.        si refacerea controlului pentru aceeasi perioada pentru suma totala de        lei (        lei reprezentand impozit pe profit si        lei reprezentand TVA cu majorarile aferente).

In urma refacerii inspectiei fiscale s-au stabilit urmatoarele obligatii fiscale in suma de        lei, ce reprezinta:

- impozit pe profit pentru perioada 01.07.2007-31.12.2007        lei
- majorari de intarziere aferente impozit pe profit        lei
- taxa pe valoarea adaugata        lei
- majorari de intarziere        lei

III. Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre contestatoare si de catre organele de inspectie fiscala, precum si referatul nr.        , referitor la aspectele contestate de societate, biroul investit cu solutionarea contestatiei a constatat urmatoarele:

#### **1) Cu privire la prestarea unor servicii de consultanta efectuate de societate catre persoana juridica romana afiliata SC        SRL**

In fapt, in trimestrul III si trimestrul IV 2007, S.C.        S.R.L. a facturat catre S.C.        S.R.L., cu care are relatii de afiliere, servicii de consultanta - cate zece zile pe luna cu un tarif de 130 de euro pe zi.

Organele de inspectie fiscala au consemnat in Raportul de inspectie fiscala ca tariful practicat de SC        S.R.L pentru prestarile de servicii de consultanta facturate de aceasta societate catre beneficiarii acesteia este de 400 de euro/zi.

In baza prevederilor art. 19 alin. 5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au efectuat recalcularea tarifului ce trebuia practicat de SC        S.R.L. in relatia cu persoana afiliata S.C.        S.R.L. (400 de euro/zi) rezultand astfel un venit suplimentar pentru trim. III 2007 in suma de        lei si pentru trim. IV 2007 in suma de        lei.

La venitul suplimentar in suma de        lei organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina societatii obligatii fiscale in suma totala de        lei ce reprezinta:

- impozit pe profit

lei

- majorari de intarziere aferente impozit pe profit	lei
- taxa pe valoarea adaugata	lei
- majorari de intarziere	lei

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. 2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(2) In cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei.”* si pct. 22 din HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (actualizata pana la data de 1 ianuarie 2008):

*“22. Autoritatile fiscale din Romania pot, in scopul calcularii obligatiilor fiscale ale persoanelor afiliate, sa reconsidere evidentele persoanei afiliate din Romania, in scopul examinarii fiscale, daca in urma relatiilor speciale dintre persoana afiliata romana si cea straina aceste evidente nu reflecta profiturile reale impozabile ce provin din Romania. **Nu se efectueaza reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate atunci cand tranzactiile dintre asemenea persoane au loc in termeni comerciali de piata libera, precum si in cazul tranzactiilor intre persoane juridice romane afiliate.** Reconsiderarea evidentelor se refera la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, in scopul calcularii obligatiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate nu se efectueaza atunci cand tranzactiile dintre asemenea persoane au loc in termenii comerciali de piata libera, respectiv ca tranzactii intre persoane independente.”*

Din reglementarile legale mentionate mai sus rezulta ca procedura de ajustare se aplica doar in cazul tranzactiilor efectuate intre o persoana juridica romana si una straina aflate in relatie de afiliere si nu in cazul tranzactiilor efectuate intre doua persoane juridice afiliate romane.

Intrucat prestarile de servicii de consultanta au fost efectuate de catre SC S.R.L. catre S.C. S.R.L., (ambele fiind **persoane juridice romane afiliate**), in mod eronat organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea venitului realizat de societate si la stabilirea obligatiilor fiscale mentionate mai sus, motiv pentru care urmeaza a se admite acest capat de cerere.

## **2) Cu privire la nerespectarea regimului fiscal aferent persoanelor inregistrate/neinregistrate in scopuri de TVA (problema certificatului fiscal)**

Organul competent sa solutioneze prezenta contestatie se pronunta asupra acestui capat de cerere prezentand istoricul deficientei, dupa cum urmeaza:



- societatea contestatoare s-a infiintat la data de 27.02.2004 iar din certificatul de inregistrare emise de O.R.C. cu seria si nr. , eliberat la data de 01.03.2004, rezulta ca societatea verificata este inregistrata ca neplatitoare de TVA.

- in luna martie 2004 S.C. S.R.L. a emis facturi catre ... fara TVA, fapt care confirma ca s-a comportat ca o persoana juridica neplatitoare de TVA

- S.C. S.R.L. a prezentat certificatul de inregistrare emis de O.R.C. cu seria si nr. , eliberat la data de 30.03.2004 din care rezulta ca figureaza ca platitoare de TVA incepand cu data de 02.02.2004, data la care societatea nu era infiintata - aceasta s-a infiintat la data de 27.02.2004.

- din documentele contabile prezentate de societatea verificata rezulta ca cifra de afaceri de 200.000 ron este depasita in cursul lunii martie 2004. Potrivit prevederilor art. 152 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, S.C. solicitate inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii, adica cel tarziu pana la data de 10.04.2004.

Societatea nu a respectat prevederile legale de mai sus deoarece a formulat solicitarea de inregistrare ca platitor de TVA cu intarziere, la data de 11.06.2004, fiind sanctionata pentru aceasta deficiente prin procesul verbal de constatare a contraveniilor nr. cu suma de lei Rol.

- potrivit certificatului de atestare a indeplinirii conditiilor de luare in evidenta ca platitor de TVA nr. eliberat de D.G.F.P. , S.C. S.R.L. indeplineste conditiile de luare in evidenta ca platitor de TVA la data de 01.07.2004 iar conform certificatul de inregistrare seria nr. eliberat de O.R.C. la data de 16.07.2004 rezulta ca societatea verificata este platitoare de TVA incepand cu data de precizata mai sus.

Din suscesiunea operatiunilor efectuate de societate asa cum sunt prezentate anterior rezulta ca societatea s-a inregistrat de doua ori ca platitoare de TVA (incepand cu data de 02.02.2004 si cu data de 01.07.2004), dar organul de inspectie fiscala si organul competent de solutionare a contestatiei stabilesc ca societatea este legal inregistrata in scopuri de TVA doar incepand cu data de 01.07.2004.

Avand in vedere faptul ca societatea nu s-a inregistrat in termenul legal (in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii, adica cel tarziu pana la data de 10.04.2004), in scopuri de TVA, s-au aplicat prevederilor punctului 56 alin. (4) lit. b) al Titlului VI din H.G. nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Codului fiscal, in cazul persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal:

*“organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi avut obligatia sa o colecteze pe perioada*

*scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data la care inregistrarea a devenit efectiva".* Din evidentele contabile ale societatii reiese ca in perioada aprilie - iunie 2004, SC S.R.L. a functionat ca si platitoare de TVA in baza certificatului de inregistrare emis de ORC cu seria nr. , eliberat la data de 30.03.2004 din care rezulta ca figureaza ca platitoare de TVA incepand cu data de 02.02.2004, adica anterior datei infiintarii.

In aceasta perioada a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de lei ROL si a achitat la bugetul statului TVA in suma de lei ROL ramanand legal colectata dar neachitata TVA in suma de lei ROL ), adica lei RON.

Organele de inspectie fiscala au acordat deducere TVA in suma de lei RON pentru bunurile achizitionate cu 90 de zile inainte de data luarii in evidenta de platitor de TVA, adica in perioada 01.04.2004 pana la 30.06.2004 si au stabilit in sarcina S.C. S.R.L TVA de plata in suma de lei RON ( lei RON - lei RON) precum si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

Argumentele formulate de petenta in sustinerea acestui capat de cerere sunt urmatoarele:

- contrar celor mentionate in contestatie - „...*subscrisa societate am solicitat organelor fiscale inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de 01.04.2004*” - declaratia de mentiuni cod 010 care trebuia sa fie inregistrata la organul fiscal teritorial in termen de 10 zile dupa constatarea depasirii plafonului, dar nu a prezentat dovada acestei solicitari echipei de inspectie fiscala nici la data sanctionarii, 11.06.2004, nici la data controlului fiscal din data de 29.06.2009, nici la data depunerii contestatiei din 05.08.2009, nici la data refacerii inspectiei fiscale din 29.09.2010 si nici la prezenta contestatie.

- simpla prezentare a declaratiei 010 care a fost depusa la ORC , anterior, la data de 19.03.2004 fara a fi insotita de certificat de atestare a indeplinirii conditiilor de luare in evidenta ca platitor de TVA eliberat de D.G.F.P. , nu demonstreaza ca societatea contestata este platitoare de TVA.

- afirmatia contestatarei ca "*transmiterea pe cale electronica de catre DGFP a datelor privind inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de 01.04.2010 s-a realizat, asa cum mentioneaza ORC prin adresa nr. cu lotul «ctm04m33» in data de 29.03.2004*" **nu are sustinere in nici un document si nu poate constitui un argument in favoarea petentei.**

Contestatarea mentioneaza : "*faptul ca ORC a emis certificatul de inregistrare fara atribut R, nu este imputabil societatii...*", dar in intreaga luna martie 2004 societatea a functionat ca neplatitoare de TVA, fapt care demonstreaza ca in realitate stia ca la acel moment a fost **neplatitoare de TVA.**

Contestatară menționează că la data de 22.03.2004 a depus Certificatul de preschimbare nr. \_\_\_\_\_ în care a bifat căsuța preschimbare certificat de înregistrare cu mențiunea - înregistrare platitor de TVA începând cu 01.04.2004, dar a omis să precizeze că acest certificat este depus la ORC \_\_\_\_\_ și nu la organul fiscal competent, fapt ce are o relevanță decisivă în respectarea prevederilor legislative fiscale care reglementează înregistrarea ca platitor de TVA.

Prin cererea de preschimbare nr. \_\_\_\_\_ depusă la ORC \_\_\_\_\_ prin care S.C. S.R.L. solicită să fie înregistrată ca platitor de TVA de la data de **01.04.2004**, aceasta recunoaște realitatea și legalitatea certificatului cu seria B nr. \_\_\_\_\_ eliberat la data de 01.03.2004, în care societatea nu are înregistrat „R” în dreptul atributului fiscal.

Petenta a prezentat și deconturi de TVA depuse la A.F.P. \_\_\_\_\_, care ulterior au fost **ANULATE** de către organul fiscal teritorial când a constatat că societatea nu și-a actualizat vectorul fiscal prin depunerea unei noi declarații de mențiuni 010 de modificare a celei inițiale întocmită la înființarea societății, fapt care s-a întâmplat doar în luna iunie 2004.

Societatea contestată omite cu bună știință să menționeze că deconturile de TVA aferente lunilor aprilie, mai, și iunie 2004 au fost anulate de AFP \_\_\_\_\_ atunci când a constatat că acestea au fost preluate eronat, S.C. \_\_\_\_\_ S.R.L. figurând în vectorul fiscal ca neplatitoare de TVA; declarația de mențiuni 010 depusă la ORC \_\_\_\_\_ la data de 19.03.2004 nu a fost prelucrată deoarece nu a respectat termenul de depunere prevăzut de legislația în vigoare.

Argumentele societății prezentate nu sunt de natură a soluționa favorabil contestația, motiv pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată coontestația pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative legale enumerate în prezenta decizie și coroborate cu art. 216 din O.G. nr. 92/24.12.2003 rep. titlul IX, privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale, se

## D E C I D E

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de \_\_\_\_\_ lei ce reprezintă:

- taxa pe valoarea adăugată \_\_\_\_\_ lei
- majorări de întârziere \_\_\_\_\_ lei

2) admiterea contestației pentru suma de 34.899 lei ce reprezintă:

- impozit pe profit \_\_\_\_\_ lei

- majorari de intarziere aferente impozit pe profit lei
- taxa pe valoarea adaugata lei
- majorari de intarziere lei

2) Prezenta decizie se comunica la:

- SC SRL
- D.G.F.P. - Activitatea de inspectie fiscala, cu aplicarea prevederilor pct .7.5 din Ordinul ANAF nr. 519/2005.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si pentru solutia de la pct. 1) poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta de judecata competenta in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

p. DIRECTOR EXECUTIV