

**DECIZIA nr. \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ 2009**

privind solutionarea contestatiei formulata de

**S.C. W G S.A ,**

înregistrata la Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestățiilor

sub nr.\*\*\*

Direcția Generală de Soluționare a Contestățiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului , prin adresa nr. I 19413/04.02.2009, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.\*\*\* și la Direcția Generală de Soluționare a Contestățiilor sub nr.\*\*\* asupra contestației formulată de S.C. W G S.A .

Obiectul contestației îl constituie suma totală de \*\*\* lei stabilită prin Decizia de impunere nr.\*\*\* emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală a Municipiului în baza Raportului de inspecție fiscală nr.\*\*\* , reprezentând:

\*\*\* lei - impozit pe profit;

\*\*\* lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

\*\*\* lei - taxa pe valoarea adăugată;

\*\*\* lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

\*\*\* lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

\*\*\* lei - impozit pe venit;

\*\*\* lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. \*\*\* , respectiv \*\*\* , așa cum rezultă din ștampila și semnatura aplicată pe Decizia de impunere aflată la dosar și de data depunerii contestației, respectiv \*\*\* , potrivit ștampilei registraturii Direcției Generale a Finanțelor Publice aplicată pe originalul contestației.

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art 207 alin. 1 și art. 209 alin. 1 lit. b) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. W G S.A .

I.Prin contestația formulată, societatea **solicită desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. \*\*\* și a Raportului de inspecție fiscală nr.\*\*\*** privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală și restituirea sumelor achitate conform Ordinilor de plată nr.\*\*,\*\*,\*\* din \*\*\*, sume considerate de societate ca fiind nedatorate arătând următoarele:

Societatea susține că a raportat la data de \*\*\* Secției 2 de Poliție furtul a \* laptop-uri în valoare totală de \*\*\* lei, bunurile fiind asigurate conform poliței de asigurare nr.\*\*\* încheiate cu U S.A. și

că în baza dovezii nr.\*\*\* eliberate de Poliție a obținut despăgubirea de la societatea de asigurări.

### **Referitor la taxa pe valoarea adăugată**

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat **suma de \*\*\* lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, deoarece conform art. 137 alin. (3), lit. b) din Codul Fiscal nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată *"sumele reprezentând daune interese stabilite prin Hotărâre judecătorească definitivă"*.

Contestatoare consideră că este eronată colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în **sumă de \*\*\* lei**, întrucât incidente sunt dispozițiile art 128 alin. (8) din Codul Fiscal potrivit căruia *"nu constituie livrare de bunuri, bunurile [ ... ] pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute în norme"*, iar pct. 6 (8) din Norme precizează că *"prin bunuri furate se înțelege bunurile lipsă din gestiune, neimputabile, pentru care persoana impozabilă poate prezenta dovada constatării furtului de către organele de Poliție, care este acceptată de societățile de asigurări"*.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat o diferență suplimentară de plată în **sumă de \*\*\* lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată, fără să anexeze modul de calcul a acesteia, iar prin adunarea efectuată de societate a sumelor prevăzute în conținutul Raportului de inspecție fiscală ca neacceptate la deducere sau colectate în plus, nu rezultă aceeași sumă cu cea stabilită de organele fiscale.

De asemenea, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere **suma de \*\*\* lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, invocând faptul că facturile prezentate nu îndeplinesc condițiile de document justificativ.

La data de \*\*\*, societatea a înregistrat în evidența contabilă **suma de \*\*\* lei** în baza facturii \*\*\* nr.\*\*\* emisă la data de \*\*\* de D V S.A, reprezentând "*avans septembrie 2005 - 840.000 mc*"

Contestatoarea susține că exemplarul original al facturii de avans a fost pierdut, fapt pentru care societatea a obținut de la furnizor o copie conformă cu originalul acesteia, semnată și ștampilată în original de către furnizor.

S.C. W G S.A susține că organele de inspecție fiscală au refuzat luarea în considerare ca document justificativ a copiei conforme cu originalul și completarea acestuia de către furnizor cu mențiunea " reconstituit", susținând că și în eventualitatea completării, rămân neîndeplinite formalitățile legale, respectiv publicarea într-un ziar a pierderii facturii.

Societatea menționează că potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, contribuabilul are dreptul de a corecta documentele justificative pe perioada controlului și că reconstituirea se face prin realizarea unei copii de pe documentul original, purtând mențiunea "reconstituit", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căruia s-a făcut reconstituirea.

Societatea precizează că la data de \*\*\*, D Va emis factura finală, stornând avansul de \*\*\* lei și consideră că în

condițiile în care furnizorul a emis factura finală în cursul aceleași luni cu cea în care a fost emisă factura de avans, taxa pe valoarea adăugată și cheltuiala ar trebui să fie considerate ca deductibile, în baza facturii finale.

### **Referitor la impozitul pe profit**

Societatea consideră că **suma de \*\*\* lei** reprezentând impozit pe profit suplimentar, a fost stabilită în mod eronat de către organele de inspecție fiscală, deoarece aceștia au considerat cheltuială în valoare de \*\*\* lei înregistrată în factura \*\*\* nr. \*\*\*, prezentată în copie și emisă la data de \*\*\* de D VSA, ca fiind cheltuială nedeductibilă, neluând în considerare că la data de \*\*\* furnizorul a emis o factură finală de stornare a avansului, factura care îndeplinește toate condiții legale pentru a fi considerată document justificativ.

De asemenea, societatea contestatoare arată că suma de \*\*\* lei a fost înregistrată într-un cont de cheltuieli în avans și nu de cheltuieli, nefiind deci considerată deductibilă decât la data emiterii facturii finale.

Societatea consideră că **suma de \*\*\* lei** reprezentând impozit pe profit suplimentar, a fost stabilită în mod eronat de către organele de inspecție fiscală, susținând că S.C. W G S.A a facturat către clienți suma de \*\*\* lei în anul 2006 și \*\*\* lei în anul 2007, facturi emise ca urmare a realizării lucrărilor de racordare pentru viitorii clienți ai societății, consumatori de gaze naturale. În evidențele contabile, sumele încasate de la consumatori au fost înregistrate

eronat la momentul facturării în contul 704 “venituri din lucrări executate și servicii prestate”, dar odată cu recepția mijloacelor fixe, respectiv a branșamentelor, venitul înregistrat în contul 704 a fost stornat, sumele fiind înregistrate în contul 138 “ subvenții pentru investiții”. Pe măsura amortizării, societatea susține că sumele înregistrate ca subvenții pentru investiții au fost înregistrate ca venituri din subvenții.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au sesizat această eroare contabilă și fără a dispune înregistrarea corectă în contabilitate a operațiunilor descrise, au considerat că sumele facturate de societate în cursul unui an sunt venituri aferente exclusiv anului respectiv, în timp ce cheltuielile cu amortizarea respectivelor mijloace fixe se vor întinde pe 15 ani financiari.

S.C. W G S.A susține că avea dreptul de a deduce cheltuielile cu amortizarea în conformitate cu Regulamentul privind accesul la sistemele de distribuție a gazelor naturale, care precizează: “ *sumele provenite din încasarea tarifelor de racordare la sistemul de distribuție vor fi utilizate cu destinația pentru care au fost percepute. Obiectivele aferente instalației de racordare realizate în baza contractului de racordare fac parte din sistemul de distribuție și sunt incluse în patrimoniul operatorului de distribuție*”.

### **Impozitul pe veniturile nerezidenților**

Societatea consideră că **suma de \*\*\* lei** reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, a fost stabilită de organele de inspecție fiscală în mod eronat, deoarece confirmarea eliberată de societatea de consultanță

fiscală și audit \*\*\* sub forma unei scrisori nu a fost asimilată cu certificat de rezidență fiscală și în consecință au calculat în sarcina societății impozitul datorat pe veniturile nerezidenților în cotă de 16%.

Societatea contestă aplicarea ca modalitate de calcul a impozitului a sutei mărite, modalitate care nu este prevăzută în titlul V al Codului Fiscal.

**2. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. I \*\*\* întocmit de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului – Serviciul de inspecție fiscală 1 contribuabili mijlocii în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.\*\*\* , s-au constatat următoarele :**

Inspecția fiscală s-a desfășurat la sediul social al S.C. W G S.A. și a cuprins perioada \*\*\* pentru impozitul pe profit și \*\*\* pentru celelalte impozite și taxe datorate la bugetul consolidat al statului.

**Obiectul de activitate al societății S.C. W G S.A** îl constituie distribuția și comercializarea combustibililor gazoși, transportul prin conducte, depozitări, intermediari în comerțul cu combustibili, minereuri, metale și produse chimice pentru industrie, comerțul cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate precum și activități de arhitectură, inginerie și servicii de consultanță tehnică.

## **Taxa pe valoarea adăugată**

Pentru perioada iunie 2005 — decembrie 2007 organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară **în sumă de \*\*\* lei care este alcătuită din:**

- în luna iunie 2005, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în baza unei note contabile, în contul de venituri 708 suma de \*\*\* lei, reprezentând o diferență de bransament, sumă pentru care societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată. Prin urmare organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară **în sumă de \*\*\* lei.**

- în luna decembrie 2005, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în bilanță un venit în sumă de 48.832 lei reprezentând, conform explicațiilor înscrise în registrul jurnal aferent lunii mai sus menționate *“operațiuni diverse - taxe bransamente”* fără a colecta taxa pe valoarea adăugată. Prin urmare organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară **în sumă de \*\*\* lei.**

- în declarația 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2005, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat la alte cheltuieli nedeductibile, cheltuielile nedeductibile aferente serviciilor de bransamente din anul 2004 în sumă de \*\*\* lei și cheltuielile nedeductibile cu obiecte de inventar aferente anului 2004 în sumă \*\*\* lei. Organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară **în sumă de \*\*\* lei,** în



conformitate cu art. 128 aim. (1), lit. e). din Legea nr. 571/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare.

- În lunile ianuarie, iulie și august 2006, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă în baza unor note contabile venituri în sumă totală de \*\*\* lei, reprezentând, conform explicațiilor înscrise în registrul jurnal aferent lunilor menționate *“operațiuni diverse”*.

Prin urmare organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară **în sumă de \*\*\* lei**.

- În luna decembrie 2006, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 704 suma de \*\*\* lei, reprezentând prestări servicii fără a colecta taxa pe valoarea adăugată. Prin urmare organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară **în sumă de \*\*\* lei**.

- În declarația 101 privind impozitul pe profit rectificativă, aferentă anului 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu protocolul nedeductibile în sumă de \*\*\* lei, iar pentru suma de \*\*\* lei societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în momentul înregistrării acestora în evidența contabilă. Prin urmare organele de inspecție fiscală au stabilit o taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară **în sumă de \*\*\* lei**.

- În luna aprilie 2007, societatea a înregistrat în evidența contabilă **un furt în suma totală de \*\*\* lei**. Conform art. 137 alin (3) lit. b, din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, nu se cuprind în baza de impozitare a TVA *“sumele reprezentând daune-interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă”*. În urma inspecției fiscale efectuate s-a constatat că pentru aceasta

sumă societatea nu avea decât un proces verbal încheiat cu Secția de Poliție. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară **în sumă de \*\*\* lei.**

Referitor **la suma de \*\*\* lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. \*\*\*, emisă de D VS.A. organele de inspecție fiscală au constatat **că factura prezentată în copie, nu are înscrisă mențiunea “reconstituit” și nu specifică numărul și data dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.**

În perioada iunie 2005 - decembrie 2006, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încasat avansuri de la clienți pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată conform art.134 alin.(5) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi și penalități de întârziere pentru taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă avansurilor încasate.

Majorările de întârziere și penalitățile au fost calculate de către organele de inspecție fiscală ca urmare a stabilirii de debite suplimentare în conformitate cu Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 și art. III din Legea nr. 210/2005.

#### **Referitor la impozitul pe profit**

Organele de inspecție fiscală au calculat impozitul pe profit suplimentar **în sumă de \*\*\* lei** aferent facturii prezentate în copie nr. \*\*\*, emisă de D V S.A., cheltuiala în sumă de \*\*\* lei înregistrată în baza acestei facturi, fiind încadrată ca nedeductibilă în temeiul art 21(1) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Referitor la suma de \*\*\* lei organele de inspecție fiscală au constatat că la data \*\*\*, societatea a stornat din contul 704 “ Venituri din lucrări executate și servicii prestate” venituri facturate în sumă totală de \*\*\* lei, această sumă fiind înregistrată în contul 138 “subvenții pentru investiții”. De asemenea în cursul anului 2007, societatea a stornat din contul 704 “Venituri din lucrări executate și servicii prestate” venituri facturate în sumă totală de \*\*\* lei, această sumă fiind înregistrată în contul 138 “subvenții pentru investiții”.

În conformitate cu art. 6, alin. (1) din Legea nr.82/1991 care precizează că: *“orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”*, la data de \*\*\* organele de inspecție fiscală au reîntregit veniturile societății cu suma de \*\*\* lei rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de \*\*\* lei la data de \*\*\* organele de inspecție fiscală au reîntregit veniturile societății cu suma de \*\*\* lei rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de \*\*\* lei.

Față de constatările efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de \*\*\* lei.

Majorările de întârziere și penalitățile au fost calculate de către organele de inspecție fiscală ca urmare a stabilirii de debite suplimentare în conformitate cu Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 și art. III din Legea nr. 210/2005.

## **Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente**

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achitat către furnizorul extern E C AG - în baza contractului de modificare nr.1/10.06.2006, prestări de servicii reprezentând servicii de consultanță și asistență pentru realizarea parțială a unui “template NTS.erp, NTS. billing”, privind alimentarea cu gaz a S.C. W G S.A. pe platforma microsoft Dynamics NAV 4.003 efectuate de E CAG - .

În urma solicitării certificatului de rezidență fiscală pentru E CAG — , S.C W G S.A a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o “confirmare” eliberată de consilierii fiscali - Parteneriat M & M - auditori autorizați, prin care a confirmat firmei E CAG , că este înregistrată la Administrația Financiară Darmstadt sun nr. fiscal \*\*\*

Organele de inspecție fiscală consideră că **certificatul de rezidență fiscală** trebuia eliberat de către autoritatea competentă de stat sau de rezidență și trebuia menționat că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care era încheiată convenția de evitare a dublei impuneri pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România.

Organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de “confirmarea” prezentată de S.C. W G S.A și au stabilit impozit pe veniturile impozabile obținute în România de nerezidenți aplicând prevederile art. 116 alin (2) lit. c), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru plățile efectuate la extern, societatea a achitat valoarea totală a facturii fără a reține impozitul la sursă.

În conformitate cu prevederile art.1 16 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, societatea trebuia să calculeze un impozit asupra veniturilor obținute de persoanele nerezidente în cota de 16% aplicată asupra venitului brut.

În conformitate cu prevederile art. 116 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, societatea trebuia să calculeze, respectiv să rețină în momentul plății venitului și să vireze la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă în lei la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți.

Prin urmare organele de inspecție fiscale au stabilit prin procedeele sutei majorate un impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente suplimentar în sumă totală de \*\*\* lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :**

**1. Referitor la suma totală de \*\*\* lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare avea**

**obligatia colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă valorii unor bunuri înregistrate în evidența contabilă care ulterior au fost furate.**

**În fapt**, în luna aprilie 2007, societatea a înregistrat în evidența contabilă valoarea unor bunuri care au fost furate ulterior în sumă totală de \*\*\*lei, fără a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă **în sumă de \*\*\* lei.**

Organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C W G S.A trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei în baza art.137 alin(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea consideră că este eronată colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în **sumă de \*\*\* lei**, întrucât bunurile furate au fost raportate Secției 2 de Poliție în data de \*\*\*, iar în baza dovezii nr.\*\*\* eliberate de Poliție în data de \*\*\*, societatea a obținut despăgubiri de la societatea de asigurări S.C. U S.A. conform poliței de asigurări nr.B604058/20.11.2006.

**În drept**, în perioada supusă verificării sunt incidente prevederile art. 128 (8) din Legea nr.571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„(8)Nu constituie livrare de bunuri:*

*a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme;*

*b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;*

- c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;*
- d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;*
- e) acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;*
- f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.” coroborat cu pct.8 lit.c din Hotararea nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: În sensul art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal, prin cauze de forță majoră se înțelege: c) orice evenimente care sunt astfel calificate prin Codul civil, cu excepția situațiilor în care pagubele sunt imputabile.”*

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că bunurile distruse ca urmare unor calamități naturale sau unor cauze de forță majoră, nu intră în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, neconstituind livrare de bunuri. Conform normelor metodologice, prin cauze de forță majoră înțelegem cele calificate astfel prin Codul Civil.

Potrivit Codului Civil și doctrinei juridice cauza de forță majoră reprezintă o împrejurare externă, cu caracter extraordinar, absolut imprevizibilă și inevitabilă (poate fi un fenomen natural sau un eveniment social) care împiedică în mod obiectiv și fără nici o culpă din partea debitorului executarea unei obligații.

Se reține că, în România, cazurile de forță majoră se certifică exclusiv de către Camera de comerț și industrie care la rândul său are obligația să obțină avize prealabile de la autoritățile administrative publice sau alte organe al statului.

Prin urmare, conform acestor dispoziții legale, bunurile pierdute sau furate nu fac parte din categoria celor care nu intră în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată potrivit dispozițiilor art.128(8) din Legea nr.571-2003 privind Codul Fiscal, în vigoare în perioada verificată, respectiv luna aprilie 2007.

Așadar, măsura organului de inspecție fiscală de a dispune în sarcina societății W G S.A colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor furate este legală chiar dacă temeiul legal invocat, respectiv art.137(3) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal nu este incident speței în cauză, nefiind vorba de taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă unor sume reprezentând daune-interese obținute ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive, în Raportul de inspecție fiscală neexistând constatări în acest sens.

Susținerea societății contestatoare, potrivit căreia colectarea suplimentară de taxa pe valoarea adăugată este eronată întrucât sunt incidente dispozițiile art.128(8) din Legea nr.571/2003 din Codul Fiscal potrivit căruia “nu constituie livrare de bunuri, bunurile [...]pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute în norme” întrucât aceste prevederi nu erau în vigoare în perioada verificată, textul de lege făcând referire doar la bunuri distruse ca urmare unor calamități naturale sau cauze de forță majoră.



Prevederea la care face trimitere contestatoarea a fost introdusă prin Ordonanța de urgență nr.106/2007 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2008 ulterior perioadei verificate.

Având în vedere cele de mai sus, **se va respinge contestația** societății W G S.A **ca neîntemeiată** pentru suma totală de \*\*\* lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei.

**2. Referitor la suma totală de \*\*\* lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de \*\*\* lei și majorări aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei, cauza este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care în susținerile contestatoarei nu sunt aduse argumente privind fondul cauzei ci numai asupra modalității de calcul.**

Perioada verificata: 2005-2007.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C W G S.A avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de \*\*\* lei, care conform raportului de inspecție fiscală nr.i\*\*\* , este compusă din următoarele :

- taxa pe valoarea adăugată colectată **în sumă de \*\*\* lei** aferentă veniturilor din „*diferențe de branșament*”;

- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară **în sumă de \*\*\* lei** aferentă veniturilor din “*operațiuni diverse - taxe branșamente*”;
- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară **în sumă de \*\*\* lei** aferentă „*serviciilor de branșamente*”;
- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară **în sumă de \*\*\* lei** aferentă “*operațiunilor diverse*”;
- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară **în sumă de \*\*\* lei** aferentă prestărilor de servicii;
- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară **în sumă de \*\*\* lei** aferentă cheltuielilor de protocol;
- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară **în sumă de \*\*\* lei** aferentă unui furt în sumă de \*\*\* lei.

Prin contestația formulată, S.C. W G S.A. susține că „prin adunarea sumelor prevăzute în conținutul raportului de inspecție fiscală ca neadmise la deducere sau colectate în plus” nu rezultă aceeași sumă cu cea stabilită de organele de inspecție fiscale.

**În drept**, art.206 alin.1, lit.c și lit.d din Ordonanța nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală: „(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: c) motivele de fapt și de drept d) dovezile pe care se întemeiază*”.coroborat cu pct. 12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată : „*Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”*

*coroborat cu pct.2.4 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată: „Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

În cazul în speță, prin decizia de impunere nr.\*\*\* s-a stabilit în sarcina S.C. W G S.A., taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de \*\*\* lei.

Prin raportul de inspecție fiscală nr.i\*\*\* în baza căruia s-a emis decizia de impunere contestată s-a stabilit că S.C. W G S.A. trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de \*\*\* lei.

De asemenea, la pag.28 din raportul de inspecție fiscală nr. i\*\*\* , organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. W G S.A. nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei înscrisă pe o factură ce nu îndeplinește calitatea de document justificativ.

Însumând taxa pe valoarea adăugată de colectat în sumă de \*\*\* lei cu taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere în sumă de \*\*\* lei se obține suma totală de \*\*\* lei înscrisă în decizia de impunere nr. \*\*\* .

În ceea ce privește susținerea S.C. W G S.A. potrivit căreia pentru taxa pe valoarea adăugată de colectat în sumă de \*\*\* lei nu s-a anexat modul de calcul al acesteia, se reține că în raportul de inspecție fiscală nr. i\*\*\* la pag.25 se face trimitere la anexa nr.17,

aflată la dosarul cauzei în care este prezentat modul de calcul al acestei sume și majorările și penalitățile de întârziere aferente.

Având în vedere faptul că la punctul 1 din prezenta decizie a fost tratată taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei aferentă unui furt în sumă de \*\*\* lei și că această taxă pe valoarea adăugată este cuprinsă în suma totală de \*\*\* lei, precum și faptul că societatea S.C. W G S.A nu aduce nici un argument la susținerea fondului cauzei, **se va respinge ca nemotivată contestația** formulată de S.C. W G S.A. pentru **taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de \*\*\* lei** rezultată din scăderea taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei ce face obiectul punctului 1 din decizie din suma totală de \*\*\* lei contestată.

Pe cale de consecință, având în vedere principiul conform căruia accesoriul urmează principalul, se va **respinge ca nemotivată** contestația formulată de S.C. W G S.A. și pentru **majorările de întârziere aferente în sumă de \*\*\* lei**.

**3. Referitor la suma de \*\*\* lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei și majorări de întârziere în suma de \*\*\* lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unei facturi care nu îndeplinește calitatea de document justificativ, în condițiile în care societatea nu a prezentat originalul facturii și nu face dovada că aceasta a fost pierdută, sustrasă sau distrusă.**

**În fapt**, S.C. W G S.A a înregistrat la data de \*\*\* în evidența contabilă factura \*\*\* emisă la data de \*\*\* de D VS.A, reprezentând "*avans septembrie 2005 - 840.000 mc*" în **sumă de \*\*\* lei**.

S.C. W G S.A susține că exemplarul original al facturii de avans a fost pierdut, fapt pentru care societatea a obținut de la furnizor o copie conformă cu originalul acesteia, semnată și ștampilată în original de către furnizor cu mențiunea "reconstituit".

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei înscrisă în factura nr. \*\*\*, conform Raportului de inspecție fiscală, pe motiv că au fost înregistrate în baza unei facturi în copie xerox și rămân neîndeplinite formalitățile legale, respectiv publicarea într-un ziar a pierderii facturii, conform art.145 alin.8 lit.a) și art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, sunt aplicabile **prevederile art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, unde se specifică :

*(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente :*

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, **cu factură fiscală**, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă*

*înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4) ”.*

Totodată la **pct.51 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil până la data de 31.12.2006 se prevede :

*”51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face **numai pe baza exemplarului original** al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii ”.*

Într-o speță similară, Direcția de legislație în domeniul taxei pe valoarea adăugată din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr.810903/12.01.2008 aflată la dosarul cauzei, a precizat :

*“ Începând cu anul 2005 sunt în vigoare prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.\*\*\* privind registrele și formularele financiar contabile care se referă la reconstituirea formularelor financiar contabile atât a celor cu regim special, cât și a celor fără regim special.[...]*

*Începând 01.01.2005, în cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului justificativ, **deducerea taxei pe valoarea adăugată poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii, așa cum se***

prevede la pct.51 alin.1 din normele metodologice de aplicarea a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările ulterioare aplicabile până la data de 31.12.2006 inclusiv [...].

În concluzie, pentru facturile fiscale pierdute, sustrate sau distruse aferente **operațiunilor efectuate până la \*\*\***, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată **se poate face cu documente reconstituite potrivit legii. [...]** ”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că începând cu \*\*\*, în cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea taxei pe valoarea adăugată poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii, așa cum se specifică în dispozițiile legale mai sus citate.

Potrivit prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.\*\*\* privind registrele și formularele financiar-contabile :

“ Pct. E 27. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu **documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme. [...]**

30. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui " dosar de reconstituire ", întocmit separat pentru fiecare caz.

31. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă Ute, reconstituirea se va face de Utea emitentă prin realizarea unei copii de pe documentul existent la Utea emitentă. În acest caz, Utea emitentă va trimite unității solicitatoare, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii documentul reconstituit.

**32. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.**

*Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate. [...] “.*

Față de prevederile legale sus citate rezulta ca factura nr. \*\*\* emisă de S.C. w S.A, existentă la fila 13 din dosarul cauzei, care nu poartă mențiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea, nu indeplinește calitatea de document justificativ, deci nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Având în vedere că justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se poate face numai cu documente reconstituite potrivit legii și faptul că factura nr. \*\*\* nu este reconstituită potrivit prevederilor legale mai sus citate, rezultă că taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei înscrisă în această factură nu este deductibilă, motiv pentru care urmează **să fie respinsă ca neîntemeiată** contestația societății pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei.**

În ceea ce privește majorările de întârziere aferente în sumă de \*\*\* lei, reprezintă măsură accesorie la raport, ca debitul stabilit suplimentar.

Deoarece prin contestație a fost respinsă ca neîntemeiată suma de \*\*\* lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmează să



**se respingă ca neîntemeiată și pentru suma de \*\*\* lei reprezentând majorări de întârziere.**

**4. Referitor la suma de \*\*\* lei reprezentând impozit pe profit în sumă de \*\*\* lei și majorări de întârziere în sumă de 1.603 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare se poate investi cu pronunțarea asupra deductibilității la calculul impozitului pe profit aferentă sumei de \*\*\* lei din factura în copie xerox, în condițiile în care din analiza documentelor prezentate la dosarul cauzei rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, nu a fost acceptată la deducere suma de \*\*\* lei din factura \*\*\* în copie xerox, pe motiv că reprezintă cheltuială fără document justificativ, în conformitate cu art.21(4) lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere că furnizorul a emis la data de \*\*\* o factură finală de stornare a avansului precum și faptul că la data de 01.09.2005 factura nr.\*\*\* a fost înregistrată într-un cont de cheltuieli în avans și nu în contul de cheltuieli deductibile.

**În drept**, potrivit art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare :

*” 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”.*

De asemenea la art.21 alin.1 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare se prevede că :

*“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”*

Față de prevederile legale, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile aferente realizării acestora.

Cheltuielile considerate deductibile sunt numai cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri.

Se retine că din constatările organelor de inspectie fiscală nu rezultă dacă societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la impozitul pe profit suma de 77.658 lei din factura nr. 8669977/01.09.2005, în copie xerox.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă:

Potrivit fișei de cont analitic 401 “Furnizor” - S.C. D V S.A. – întocmită pe perioada 01.12.2005, factura nr.8669977/01.09.2005 a fost emisă pentru “ avans septembrie D V” și a fost evidențiată în creditul contului 401 “Furnizori” și debitul contului 471 “ Cheltuieli înregistrare în avans”.

Totodată, este anexată factura nr.\*\*\* în care la rubrica “Denumirea produselor sau a serviciilor” este înscrisă mențiunea

“Regularizare avans” iar la rubrica “Valoarea lei” suma de \*\*\* lei este evidenciată cu minus.

Potrivit celor prezentate mai sus, se reține că suma de \*\*\* lei a fost înregistrată de societate în contul 471 “Cheltuieli înregistrate în avans” și nu în contul de cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit precum și faptul că această sumă a fost stornată prin factura nr.\*\*\*.

Pe cale de consecință, nu se poate considera cheltuiala nedeductibilă la calculul impozitului pe profit o sumă ce nu a fost înregistrată în contul de cheltuieli.

Astfel, **se va desființa partial** Decizia de impunere nr. \*\*\* pentru **impozitul pe profit în sumă de \*\*\* lei si majorari de intarziere in suma de \*\*\* lei** urmând ca organele de inspecție fiscală să stabilească cu claritate situația de fapt având în vedere și factura fiscală nr.\*\*\* de stornare a avansului și în funcție de cele constatate la reanalizare să stabilească, dacă este cazul, impozit pe profit datorat.

#### **5. Referitor la suma de \*\*\* lei reprezintă :**

**\*\*\* lei - Impozit pe profit.**

**\*\*\* lei - Majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.**

**Agencia Națională de Administrare fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sumele încasate din tarifele de racordare a clienților, respectiv consumatori de gaze naturale, la sistemul de distribuție, reprezintă venituri din exploatare sau dacă acestea reprezintă venituri în avans.**

**În fapt**, în perioada 2006-2007 societatea a stornat veniturile realizate din încasarea tarifelor de racordare a clienților, respectiv consumatori de gaze naturale, la sistemul de distribuție, din contul 704 “Venituri din lucrări executate și servicii prestate”, în sumă de \*\*\* lei pe anul 2006 și în sumă de \*\*\* lei pe anul 2007 și le-a evidențiat în contul 138 ”Subvenții pentru investiții”.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea bazei impozabile cu aceste venituri și au calculat impozit pe profit suplimentar și majorări de întârziere aferente.

**În drept**, conform art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare *“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”* .

coroborat cu pct.211 și 212(1) lit.a din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care precizează : *“Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:*

- a) venituri din exploatare;*
- b) venituri financiare;*
- c) venituri extraordinare.*

*Veniturile din exploatare cuprind:*

- a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii ”.*

Conform, prevederilor legale de mai sus, se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile aferente acestora. Veniturile impozabile sunt reprezentate de veniturile realizate din activitățile desfășurate de agentul economic, potrivit obiectului de activitate declarat.

Potrivit constatărilor, S.C. W G S.A. are ca obiect principal de activitate distribuția combustibililor gazoși, prin conducte, astfel că veniturile realizate din emiterea de facturi fiscale către consumatori, pentru încasarea tarifelor de racordare a acestora la sistemul de distribuție, reprezintă venituri din exploatare.

În același sens sunt și prevederile art.3 și art.26 din HG nr.1043/2004 pentru aprobarea Regulamentului privind accesul la Sistemul național de transport al gazelor naturale și a Regulamentului privind accesul la sistemele de distribuție a gazelor naturale, potrivit cărora:

*”ART 3. Operatorul licențiat pentru distribuția gazelor naturale are obligația să execute lucrările aferente realizării stațiilor de reglare-măsurare, rețelelor de repartiție, conductelor stradale de distribuție, conform clauzelor și condițiilor prevăzute în contractul de concesiune a serviciului de distribuție a gazelor naturale. “*

**”Art. 26 Sumele provenite din încasarea tarifelor de racordare la SD vor fi utilizate cu destinația pentru care au fost percepute. „**

Totodată, potrivit art.6(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, conform căroră: **„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în**

*contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.* „ se reține că societatea avea obligația evidențierii veniturilor din facturile emise către clienți la data emiterii acestora.

Ca urmare, susținerea contestației potrivit căreia ar fi fost corectă înregistrarea acestor sume în contul 472 "*Venituri în avans*" urmând ca pe măsura amortizării investiției acestea să fie înregistrată în conturile de venituri nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației deoarece cheltuielile cu investițiile nu se evidențiază în conturile de cheltuieli, ci în contul 231 "*Imobilizări corporale în curs de execuție*", iar la recepția investițiilor se înregistrează în contul 212 "*construcții*" urmând ca de la data punerii în funcțiune a investiției să se recupereze valoarea acesteia pe calea amortizării.

Mai mult, cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri pe care societatea le consideră că ar fi corect să fie înregistrate drept venituri în avans reprezintă cheltuieli de exploatare.

De altfel, nici legătura „*conversie*” între venituri în avans și investiții corporale nu este demonstrată de societate iar conform prevederilor OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, prin care se reglementează funcțiunea contului 472 "*Venituri înregistrate în avans*" rezultă:

*“Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor înregistrate în avans.*

*Contul 472 "Venituri înregistrate în avans" este un cont de pasiv.*

*În creditul contului 472 "Venituri înregistrate în avans" se înregistrează:*

*- veniturile înregistrate în avans, aferente perioadelor/exercițiilor financiare următoare, cum sunt: sumele facturate sau încasate din chirii, abonamente, asigurări etc. (411, 461, 512, 531);*

*- valoarea subvențiilor pentru venituri, aferente perioadelor viitoare (445).*

*În debitul contului 472 "Venituri înregistrate în avans" se înregistrează:*

*- veniturile înregistrate în avans și aferente perioadei curente sau exercițiului financiar în curs (704, 705, 706, 708, 766);*

*- valoarea subvențiilor pentru venituri, înregistrate anterior ca venituri în avans (741);*

*- partea din subvențiile aferente veniturilor, restituită sau de restituit (512, 462).*

*Soldul contului reprezintă veniturile înregistrate în avans."*

Din cele prezentate reiese că acest cont 472 "Venituri în avans" nu intră în corespondență cu conturile de imobilizări corporale sau conturile de investiții.

Pe cale de consecință, sumele încasate de societate din tarifele de racordare la rețeaua de distribuție a clienților consumatori de gaze naturale reprezintă venituri din exploatare și nu venituri înregistrate în avans care privesc exercițiile financiare viitoare.

Conform celor precizate în decizie în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea bazei impozabile cu veniturile din încasarea tarifelor de racordare la rețeaua de distribuție

a gazelor naturale a clienților astfel că se datorează impozit pe profit în sumă de \*\*\* lei .

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost calculat debitul de natură impozitului pe profit care este datorat, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor și penalităților de întârziere, se reține că S.C. W G S.A. datorează și suma totală de \*\*\* lei reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

În concluzie, potrivit celor reținute mai sus și având în vedere prevederile legale în vigoare și în lipsa altor argumente ale societății contestatoare, **se va respinge contestația** ca neîntemeiată pentru suma totală de \*\*\* lei reprezentând impozit pe profit în sumă de \*\*\* lei și majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei.

**6. Referitor la suma de \*\*\* lei reprezentând: impozit pe venit persoane nerezidente în sumă de \*\*\* lei și majorări de întârziere/penalități de întârziere aferente în sumă de \*\*\* lei, cauza supusă soluționării este dacă pentru sumele achitate către persoana juridică nerezidentă, pe perioada 2005 - 2007, contestatoarei ii sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu în condițiile în care societatea prezintă certificatul de rezidență fiscală a persoanei juridice nerezidente beneficiară de venituri din România.**

**În fapt**, în perioada 2006-2007 societatea a achitat către furnizorul extern E CAG – în baza contractului de modificare nr.\*\*\* servicii de consultanță și asistență pentru realizarea parțială a unui



“template NTS.erp, NTS.billing” pentru alimentarea cu gaz a S.C. WIROM S.A. pe platforma Microsoft Dynamics NAV 4.003.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru a face dovada rezidenței fiscale a S.C. E CAG – , societatea S.C. W G S.A a prezentat o “confirmare” eliberată de Parteneriat MARQUARD & MERKER - consilieri fiscali - auditori autorizați, ce nu a fost luată în considerare, organele de inspecție fiscală calculând în sarcina societății impozit pe venit persoane nerezidente în sumă de 190.086 lei și majorări de întârziere/penalități de întârziere aferente în sumă de 89.144 lei.

**În drept**, potrivit art.118(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2004 până la 01.01.2007:

***“2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.”***

După 01.01.2007, prevederile respectivului articol de lege, prevede: ***„Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență.***

***În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de***

***prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență”.***

De asemenea, prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1445/28.09.2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.2/19.09.2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea Ură a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri și probleme de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr.880/30.09.2005, la pct.2 se prevede:

*“În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu legislația internă în materie:*

*În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statele de rezidență ale beneficiarului veniturilor este obligatoriu să prezinte, în termenul de prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil care să ateste că este persoană rezidentă a statului respectiv.

Se reține că dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri este atestat de certificatul de rezidență fiscală iar acest înscris oficial eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venituri probează rezidența fiscală a firmei care a realizat venituri din România.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. \*\*\* , în timpul verificării, societatea nu a prezentat certificatul de rezidență fiscală în original și traduceri legalizate conform legii ci a prezentat o fotocopie a confirmării de rezidență fiscală a firmei E N AG.

Cu adresa nr.\*\*\* înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.\*\*\*, SC W G S.A S.A prezintă certificatul de rezidență fiscală pentru E CAG – , prin care se precizează: *“Administrația Financiară Darmstadt confirmă faptul că firma E C este impozabilă în mod nelimitat în din 2006, este înregistrată sub Codul de Identificare Fiscală \*\*\* și este rezidentă în în sensul Convenției pentru evitarea dublei impuneri dintre și România.”*

Informațiile cuprinse în certificatul de rezidență fiscală anexat la dosarul cauzei conduc la concluzia ca firma EC AG are rezidență fiscală în X , pe perioada 2006 - 2007, perioadă în care,

conform celor reținute în Raportul de inspecție fiscală nr.\*\*\* la pagina 40 și cum reiese din anexa nr.24 la acesta, s-au efectuat plățile către persoana nerezidentă.

Certificatul de rezidență fiscală prezentat, fiind generator de drepturi, societății îi pot fi aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu pentru plățile derulate către firma a cărei rezidență fiscală a fost probată prin certificatul depus, în baza dispozițiilor normative mai sus explicitate.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au încadrat plățile la extern în categoria alte venituri, fără a face o analiză a naturii respectivelor sume prestate de firma germană, se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente aferent sumelor achitate persoanelor juridice nerezidente în sumă de \*\*\* lei și pentru accesoriile aferente în sumă de \*\*\* lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice societatea pentru aceeași perioadă, să recalculeze impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în funcție de certificatul de rezidență fiscală prezentat având în vedere prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate cu pentru această persoană juridică nerezidentă ținând cont totodată și de argumentele contestatoarei și de reținerile prezentei decizii.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările ulterioare:

*“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou*

*act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.19, art.118(2), art. 137 alin. (3) lit.b) și art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.517/2003 privind Codul Fiscal, pct.51 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art.216(1) și (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.106.1 și 106.3 din HG nr.1050/2007 privind pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Ordinul ministrului finantelor publice nr.1850/14.12.2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, pct.211 și 212(1) lit.a din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art.3 și art.26 din HG nr.1043/2004 pentru aprobarea Regulamentului privind accesul la Sistemul național de transport al gazelor naturale și a Regulamentului privind accesul la sistemele de distribuție a gazelor naturale, art.6(1) din Legea contabila nr.82/1991, pct.174 din OMFP nr.1752/2005, art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata se:

## **DECIDE**

**1. Desființarea** Deciziei de impunere nr. \*\*\* pentru **suma totală de \*\*\* lei**, reprezentând:

\*\*\* lei - impozit pe profit;

\*\*\* lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

\*\*\* lei - impozit pe venit persoane nerezidente;

\*\*\* lei - majorări de întârziere/penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

**2. Respinge ca neîntemeiată și nemotivată a contestației** formulată de S.C. W G S.A. pentru **suma totală de \*\*\* lei** reprezentând:

\*\*\* lei - taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar;

\*\*\* lei - majorări aferente taxei pe valoarea adăugată;

\*\*\* lei - impozit pe profit;

\*\*\* lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la comunicare.