

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI GIURGIU
= BIROUL SOLUTIONARE CONTESTATII =

DECIZIA Nr. 12 / 2011

privind solutionarea contestatiei formulata de S.C. SRL din loc. ,
km inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice sub nr..

Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a primit spre solutionare contestatia formulata de S.C. SRL din loc. , km , judetul inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice sub nr..

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. si are ca obiect suma totala de lei reprezentand:

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

Contestatia a fost depusa prin avocat ales, conform prevederilor art.206 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, la dosarul cauzei fiind anexata imputernicirea avocatiala in original.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de depunere prevazut de art. 207 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, art. 207 alin.(1) si art. 209 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, este legal investit sa se pronunte asupra contestatiei formulata de S.C. SRL din loc. , km , judetul

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. S.C. SRL contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. , emisa de organele de inspectie fiscala - Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Juridice 2, pentru suma totala de lei, precizand urmatoarele:

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit suplimentar

a) Referitor la cheltuielile de consultanta in suma de lei, societatea sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile cheltuielile cu consultanta, deoarece „aceste cheltuieli reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii profitului impozabil, intrucat aceste cheltuieli au participat la realizarea profitului”, iar „activitatea desfasurata de catre persoanele care, in conformitate cu dispozitiile contractului au fost desemnate sa presteze aceste servicii de asistenta tehnica este justificata prin documente corespunzatoare, si anume rapoarte de activitate, situatii de lucrari semnate de catre acestia, fise de productie, procese verbale de receptie, contracte, precum si alte documente oficiale”.

Totodata, societatea arata ca „necesitatea prestarii serviciilor este evidenta, avand in vedere ca pe piata romaneasca nu existau la momentul respectiv si nu exista nici in acest moment specialisti in domeniu, iar ca si consecinta a prestarii acestor servicii este vizibila, din actele contabile ale societatii, cresterea profitului subscrisei”.

b) Referitor la cheltuiala cu dobanda in suma de lei, aferentea contractelor de imprumut de la asociat, societatea considera ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibila aceasta cheltuiala, precizand ca „imprumuturile nu au fost acordate in vederea construirii Halei de productie si Cladire birouri proprietatea subscrisei, aceste imprumuturi fiind utilizate de catre societate pentru sustinerea santierelor in curs, a cheltuielilor cu personalul, cu furnizorii precum si a cheltuielilor de tehnologizare a halei de productie”, iar „gradul de indatorare al societatii este mai mic de trei”.

Societatea sustine ca cheltuielile cu dobandile sunt integral deductibile fiind aferente profitului realizat prin exercitarea obiectului principal de activitate al societatii in conformitate cu prevederile art.21 si art.23 din Codul fiscal.

2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata

Societatea sustine ca organul de inspectie fiscala a stabilit eronat ca suma de lei reprezentand TVA devine exigibila la 30.11.2009, deoarece: „subscrisea a considerat ca este in culpa pentru executarea necorespunzatoare a lucrarilor, o eventuala expertiza a contractului ar fi fost dezavantajoasa, mai mult decat atat ar fi generat o stare conflictuala cu cealalta parte contractanta, ceea ce ar fi afectat grav posibilitatea subscrisei de a recupera restul sumelor prevazute in contract cu titlu de pret”.

Contestatoarea precizeaza ca „In contract se prevede in mod expres, in art.5.3 factura pentru plata finala se emite la data finalizarii, care in conformitate cu dispozitiile aceluiasi contract reprezinta data semnarii Procesului Verbal de receptie Finala Contractul nu prevede *expresis verbis* ca Data Finala (data pentru semnarea procesului verbal de receptie a lucrarilor) data de 30.09.2008 mentionandu-se ca aceasta este doar o data preconizata.”

Organul de control a facut o gresita aplicare a legii la o situatie de fapt eronat stabilita, astfel ca suma de lei nu reprezinta TVA exigibil la data de 30.11.2009.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala 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 din cadrul D.G.F.P. - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Juridice 2, au stabilit in sarcina contestatoarei impozit pe profit in suma de lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, deoarece:

Contribuabilul a inregistrat cheltuieli deductibile cu serviciile de consultanta, asistenta care nu au fost justificate prin situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, precum si cu dobanda la capitalul imprumutat care nu se regaseste in costul de productie sau de prelucrare al stocurilor.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma de lei deoarece contribuabilul nu a inregistrat si nu a declarat TVA colectata la termenele legale, respectiv la data prestarii serviciilor catre SC SRL.

Pentru nevirarea la termenele legale a impozitului pe profit stabilit suplimentar s-au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

III. Luand in considerare constatarile organelor fiscale, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate se retin urmatoarele:

=3=

Inspectia fiscala a fost facuta urmare Deciziei nr. _____ emisa de organele de solutionare a contestatiilor prin care s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. _____ pentru suma totala de _____ lei, reprezentand:

- _____ lei impozit pe profit;
- _____ lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- _____ lei taxa pe valoarea adaugata,

urmand ca organele de inspectie fiscala prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si cele precizate prin prezenta decizie.

Perioada supusa reverificarii a fost 01.01.2006 - 30.11.2009 pentru impozitul pe profit si 01.01.2005 - 30.11.2009 pentru taxa pe valoarea adaugata.

A.Referitor la impozitul pe profit

a) In ceea ce privesc cheltuielile de consultanta in suma de _____ lei

Cauza supusa solutionarii este daca Biroul de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra cheltuielilor cu consultanta in conditiile in care prin Decizia nr. _____ s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. _____, dar in cuprinsul deciziei de desfiintare, la pct.A a), s-a mentionat ca „in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu consultanta in suma totala de _____ lei”.

In fapt, societatea a inregistrat, in perioada martie 2007 - noiembrie 2009, cheltuieli deductibile in suma de _____ lei in baza Contractului de consultanta pentru servicii de asistenta tehnica, incheiat in data de 22 decembrie 2006 si a Actelor aditionale nr. _____ din 01.01.2008 si nr.2 din 02.01.2009 incheiate cu societatea _____ denumit

“Consultant” conform caruia la punctul 2. Obiectul contractului art. 2 precizeaza:

„Obiectul contractului consta in:

- a) planificarea si realizarea planului de investitii
- b) instalarea noii instalatii de beton si cofraj
- c) suport tehnic comercial pentru achizitionarea comenzilor
- d) cresterea capacitatii tehnice in privinta lucrarilor care se dezvoltă si cu ajutorul profesionistilor externi
- e) dezvoltarea unui sistem informatic pentru realizarea preventivelor si proiectelor
- f) gestiunea directa a activitatilor de productie cu responsabilitate tehnica-organizativa si gestiunea angajatilor din subordine
- g) definirea contractelor cu furnizori de produse si servicii
- h) prestarea de servicii de consultanta cu privire la posibilitatea introducerii know-how-ului in activitatea curenta a Beneficiarului
- i) instruirea personalului Beneficiarului cu privire la modul de utilizare a noilor tehnici de fabricatie”.

Se mentioneaza ca „la cererea Beneficiarului, Consultantul va trebui sa puna la dispozitie rapoarte periodice, prin care sa ilustreze activitatea desfasurata si modul sau de lucru”.

=4=

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata societatea a inregistrat cheltuieli de consultanta, pentru care, pana la finalizarea controlului nu a justificat prestarea efectiva a acestora cu situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de piata, de fezabilitate sau orice alte materiale corespunzatoare, fapt pentru care au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 19 alin.(1) si art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“Art. 19 - Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

[.....]

Art. 21. Cheltuieli.

(1) pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

[.....]

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[. . .]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte;” coroborat cu pct.48 din H.G.nr 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se prevede:

„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract incheiat intre parti sau in baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;**
- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.”**

Din interpretarea textelor de lege citate mai sus, se retine faptul ca legiuitorul a prevazut in mod expres ca lucrarile de consultanta sa fie justificate cu situatii de lucrari procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se retine ca in executarea Contractului de consultanta pentru servicii de asistenta tehnica, incheiat in data de 22 decembrie 2006 si a actelor aditionale mentionate mai sus, nu sunt prezentate documente din care sa rezulte date certe in legatura cu natura serviciilor executate, respectiv, situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.

Se retine ca desi prin Contractul de consultanta pentru servicii de asistenta tehnica, incheiat in data de 22 decembrie 2006 se stipuleaza ca „ La cererea Beneficiarului, Consultantul va trebui sa puna la dispozitie rapoarte periodice, prin care sa ilustreze

activitatea desfasurata si modul sau de lucru" societatea contestatoare nu a prezentat nici in timpul controlului si nici in sustinerea contestatiei alte documente din care sa rezulte cu certitudine prestarea efectiva a serviciilor respective.

Ca urmare, nu poate fi retinuta motivatia contestatoarei potrivit careia anexeaza documente corespunzatoare, intrucat din documentele aflate la dosar nu se dovedeste ca serviciile au fost prestate.

Desi in Decizia nr. _____ organele de solutionare a contestatiilor au decis ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile cheltuielile cu consultanta, la reverificare, organele de inspectie fiscala au analizat din nou natura acestor cheltuieli cu toate ca nu era cazul.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca, in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile de consultanta in suma totala de _____ lei, prin urmare, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza sa se respinga.

b) In ceea ce privesc cheltuielile cu dobanda in suma de _____ lei

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. Giurgiu prin Biroul solutionare contestatii se poate pronunta asupra legalitatii stabilirii in sarcina contestatoarei a sumei de _____ lei, reprezentand cheltuieli cu dobanda in conditiile in care din Raportul de inspectie fiscala nu reiese verificarea realitatii destinatiei imprumuturilor pentru care s-au inregistrat dobanzi.

In fapt, in perioada 2006 - mai 2009 societatea a considerat cheltuiala deductibila suma de _____ lei reprezentand dobanda aferenta imprumuturilor externe acordate de catre persoane afiliate, deoarece gradul de indatorare al capitalului imprumutat a fost mai mic decat trei, iar quantumul dobanzii se incadreaza in dispozitiile art.23 din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata societatea a fost in perioada de investitii la lucrarile de constructii montaj - Hala Productiei si Cladire Birouri, lucrari executate in regie proprie, drept urmare au considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile dobanzile aferente imprumuturilor externe acordate de catre persoane afiliate, deoarece aceste cheltuieli nu se regasesc in costul de productie sau de prelucrare al stocurilor, conform Reglementarilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.1752/2006, O.M.F.P. nr.2001/2006 si O.M.F.P. nr.2374/2007.

In drept, in ceea ce priveste analiza deductibilitatii cheltuielilor cu dobanzile in functie de nivelul gradului de indatorare a capitalului sunt aplicabile prevederile art.23 alin.(1) si alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„ (1) Cheltuielile cu dobanzile sunt integral deductibile in cazul in care gradul de indatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de indatorare a capitalului se determina ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an si capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului si sfârşitul perioadei pentru care se determina impozitul pe profit. Prin capitalul împrumutat se intelege totalul creditelor si împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale. Începand cu data de 1 ianuarie 2006, cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile, în cazul în care gradul de indatorare a capitalului este mai mic decât trei.

[. . .]

(5) In cazul imprumuturilor obtinute de la entitati, cu exceptia celor prevazute la alin.(4), dobanzile deductibile sunt limitate la :

[...]

b) nivelul ratei dobanzii anuale de 9%, pentru imprumuturile in valuta.”

Potrivit prevederilor acestui articol din Codul fiscal, coroborat cu pct.56 alin.(1) din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, „**Dobanda la capitalul imprumutat pentru finantarea achizitiei, constructiei sau productiei de active cu ciclu lung de fabricatie poate fi inclusa in costurile de productie in masura in care aceasta este legata de costul de productie. In cazul includerii dobanzii in valoarea activelor, aceasta trebuie prezentata in notele explicative.**”

La pct.224 din O.M.F.P. nr.1752/2005 referitor la politicile contabile, se mentioneaza:

„ **Conducerea fiecarei entitati trebuie sa stabileasca politici contabile pentru operatiunile derulate**”, iar „ **exemple de politici contabile sunt urmatoarele:[...] capitalizarea dobanzii sau recunoasterea acesteia drept cheltuiala.**”

Din textele de lege citate, se observa ca legiuitorul a precizat in mod expres faptul ca cheltuielile cu dobanda sunt integral deductibile daca gradul de indatorare a capitalului imprumutat este mai mic sau egal cu trei, explicand si ce se intelege prin gradul de indatorare, respectiv raportul dintre capitalul imprumutat cu termen de rambursare peste un an si capitaluri proprii ca medie a valorilor existente la inceputul anului si sfarsitul perioadei pentru care se determina impozitul pe profit.

Sintetizand textele legale citate mai sus si implicatia fiscala in cazul analizat in speta, in situatia in care gradul de indatorare al societatii este mai mic sau egal cu trei, rezulta ca in ceea ce priveste modul de inregistrare a dobanzilor pot exista doua posibilitati si anume:

- fie sa includa dobanda in costul activului, caz in care trebuie prezentate note explicative;

- fie sa includa pe cheltuieli in masura in care este legata de perioada de productie.

Prin urmare, reiese ca societatea are posibilitatea legala sa opteze pentru una din aceste situatii, ceea ce a si facut prin faptul ca a inregistrat pe cheltuieli suma de lei, reprezentand dobanzi aferente imprumuturilor externe.

In rezumat, cheltuielile cu dobanzile inregistrate de societate, sunt deductibile integral daca sunt respectate prevederile Codului fiscal, si anume:

- dobanda a fost stabilita in mod expres in contractele de imprumut;

- in contracte s-au prevazut termenele scadente;

- imprumuturile au fost utilizate in interesul desfasurarii activitatii;

- gradul de indatorare a fost sub trei;

- dobanda datorata este de pana la 9% stabilita prin lege pentru imprumuturile in valuta (fiind de 4%, 4,5%, euribor+ 1,75%),

ori, organele de inspectie fiscala se limiteaza a mentiona faptul ca „ aceste cheltuieli nu se regasesc in costul de productie sau de prelucrare a stocurilor, conform Reglementarilor contabile aprobate de OMFP nr.1752/2005, modificata si aprobata prin OMFP nr.2001/2006 si OMFP nr. 2374/2007, art.56 alin.1 si 2” fara a face o analiza daca aceste dobanzi au fost incluse in costurile de productie si fara a invoca nici un temei legal prevazut de Codul fiscal in baza caruia sa procedeze la neacordarea deductibilitatii cheltuielilor cu dobanda datorate si inregistrate in evidenta contabila a societatii contestatoare.

Deoarece sustinerile contestatoarei si anume ca „ imprumuturile nu au fost acordate in vederea construirii Halei de productie si Cladire birouri proprietatea subscrisei, aceste imprumuturi fiind utilizate de catre societate pentru sustinerea santierelor in curs, a cheltuielilor cu personalul, cu furnizorii precum si a cheltuielilor de tehnologizare a halei de productie”, acestea „fiind aferente profitului realizat prin exercitarea obiectului principal de

activitate” sunt diferite de constatările organelor de control care susțin ca „dobanzile aferente împrumuturilor nu se regăsesc nici în costul de producție” organele de soluționare a contestațiilor nu se pot pronunța asupra legalității neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor cu dobânda pentru suma de lei, reprezentând cheltuieli cu dobânda aferentă împrumuturilor externe.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține ca organele de inspecție fiscală, prin reverificarea efectuată au motivat nedeductibilitatea cheltuielilor cu dobânda în același mod ca și în Raportul de inspecție fiscală nr. pentru care s-a emis Decizia nr.

prin care s-a desființat impozitul pe profit în suma de lei.
Potrivit art.105 alin.(1) și art.109 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, :

„ Art. 105 - Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

[...]

Art. 109 - Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere”.

Totodată conform pct. 102.1 și 102.2 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„ Norme metodologice:

102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

102.2. Când este necesar, organul de inspecție fiscală va anexa la actul de inspecție fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constatării efectuate cu ocazia inspecției . Dispozițiile art. 54 din Codul de procedură fiscală sunt aplicabile”.

Totodată, la pct. 106.1, 106.2 , 106.3 și 106.4 din același act normativ, se precizează:

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele - verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucisate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.

Fata de prevederile legale mentionate mai sus se retine ca rezultatul inspectiei fiscale se va consemna intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal, raport ce va sta la baza emiterii deciziei de impunere.

Potrivit celor de mai sus si din analiza raportului de inspectie fiscala nu rezulta cu claritate starea de fapt fiscala ce a condus la stabilirea de obligatii fiscale suplimentare in sarcina contestatoarei.

Se retine ca organele de solutionare a contestatiilor se afla in aceeasi situatie de a solutiona actul emis in data de 15.12.2010, act ce cuprinde aceleasi constatari ca si in actul desfiintat. Mai mult decat atat, desi in Decizia nr. _____ s-a mentionat faptul ca sunt diferite constatările organelor de inspectie fiscala fata de sustinerile contestatoarei, organele de inspectie fiscala, prin Raportul de inspectie fiscala nr. _____, nu aduc lamuriri fata de actul initial, nu au facut o analiza a cheltuielilor cu dobanda, nu au tinut cont de faptul ca societatea a prezentat Procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor emis in data de 24.10.2005 iar cheltuielile cu dobanzile, asa cum reiese din actul de control, privesc perioada 01.01.2006 - 30.11.2009.

In concluzie, se retine ca organele de inspectie fiscala s-au rezumat sa faca aceleasi constatari ca si in actul desfiintat.

Avand in vedere ca forma actului de inspectie fiscala, respectiv Raportul de inspectie fiscala nr. _____ este aproape identica cu cea a actului desfiintat, respectiv Raportul de inspectie fiscala nr. _____ in baza caruia s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. _____, aceasta situatie duce la imposibilitatea analizarii de catre organele de solutionare a contestatiilor a situatiei de fapt.

Desi s-a stabilit ca organul de inspectie fiscala a incadrat corect natura cheltuielilor cu consultanta in suma de _____ lei ca fiind nedeductibile fiscal se va desfiinta capitolul referitor la impozitul pe profit pentru suma totala de _____ lei, reprezentand impozit pe profit suplimentar de plata urmand sa se reverifice numai cheltuielile cu dobanda in suma de _____ lei, tinandu-se cont si de faptul ca rezultatul exercitiilor financiare aferente anilor 2006, 2007, 2008 si ianuarie - septembrie 2009 a fost pierdere fiscala.

Prin urmare, pe cale de consecinta, pentru considerentele aratate mai sus, se impune desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. _____, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. _____, pentru suma de _____ lei, reprezentand impozit pe profit, tinandu-se cont de faptul ca cheltuielile in suma de _____ lei au fost stabilite corect si ca societatea a avut pierdere in anii precedenti, cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa decat cea care intocmit decizia contestata, a aceleasi obligatii bugetare vizand aceeasi perioada.

In temeiul de drept incident in cauza, in perioada supusa reverificarii se va face aplicatiunea prevederilor art. 216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

„ Art. 216 - Solutii asupra contestatiei

[...]

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”.

In termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii de desfiintare, organele de inspectie fiscala vor reanaliza situatia de fapt privind obligatiile fiscale ale contestatoarei in functie de documentele relevante in speta, reglementarile aplicabile in materie si cele precizate in cuprinsul deciziei si de dispozitiile pct.12.7 si 12.8 din Instructiunile privind

aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, aprobate prin Ordinul nr.519/2005 al Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, unde se precizeaza:

„ 12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii ”.

La reverificare vor fi avute in vedere si sustinerile contestatoarei.

B. In ceea ce privesc majorarile de intarziere in suma de _____ lei , se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece, se va desfiinta debitul de natura impozitului pe profit, iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere, urmeaza sa se desfiinteze si majorarile de intarziere in suma de _____ lei.

C. Referitor la TVA in suma de _____ lei.

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili data exigibilitatii taxei pe valoarea adaugata aferenta contractului de subantrepriza in conditiile in care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezulta ca lucrarile s-au finalizat.

In fapt, in data de 11.09.2008, societatea a incheiat contract de subantrepriza cu S.C. SRL, antreprenor general, in care se specifica: „ aceasta data este preconizata a se realiza la 30.09.2008.”

In anul 2008 societatea a inregistrat venituri de la clientul S.C. SRL in suma de _____ lei si cheltuieli totale in suma de _____ lei, iar in anul 2009 a inregistrat cheltuieli in suma de _____ lei. La data de 30.11.2009 societatea are in sold in contul 418 „ Clienti facturi de intocmit” suma de _____ lei. Intrucat termenul de finalizare a lucrarii era preconizat la data de 30.09.2008, iar veniturile au fost inregistrate la data cand s-a transportat marfa, respectiv 31.12.2008, organul de inspectie fiscala a considerat ca exigibila TVA inregistrata la acea data desi nu s-au emis facturi. Astfel la data de 30.11.2009 organul de inspectie fiscala stabileste TVA colectata in suma de _____ lei, diminuind TVA de recuperat la acea data, deoarece nu s-au respectat prevederile contractuale referitoare la capitolul 2.4. „Transmiterea lucrarilor” prin care se specifica la lit.a) ca „ in cazul neindeplinirii standardelor de calitate sau intarzierilor culpabile prin contract, antreprenorul are dreptul sa remedieze situatia in urmatoarele 15 zile lucratoare, iar in cazul neremedierii are dreptul sa cedeze anumite operatiuni din lucrari”.

Referitor la constatările organelor de inspectie fiscala, contestatoarea sustine ca „ in ceea ce priveste posibilitatea antreprenorului de a ceda lucrarile altor subantreprenori ...este doar o optiune a antreprenorului, acesta neputand fi obligat sa recurga la aceste masuri” si ca „factura pentru plata finala se emite la data finalizarii, ... data semnarii Procesului Verbal de Receptie Finala.”

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca nici pana la data incheierii Raportului de inspectie fiscala nr. _____ care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. _____

din 15.12.2010 „nu s-au emis facturi fiscale desi cheltuielile cu materia prima si TVA deductibila au fost inregistrate, lucrarea nefiind receptionata”.

In drept, art.134 alin.(1), (2), art. 134¹ alin. (1), (3), (4) , art. 134² alin. (1) , (2) lit. a), b), alin. (6) si art.155 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal republicata cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“ Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată

Art. 134 - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

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

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

[. . .]

(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.

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

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

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

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

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;

[. . . .]

Art.155 - Facturarea

[. . .]

(2) Pentru livrari de bunuri factura fiscala se emite la data livrarii de bunuri, iar pentru prestari de servicii, cel mai tarziu pana la finele lunii in care prestarea a fost efectuata.”

Coroborat cu prevederile pct.59 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004:

(2) Pentru prestarile de servicii, altele decat cele prevazute la art.155 alin.(4), (5) si (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligati sa emita facturi fiscale sau alte documente legale aprobate cel mai tarziu pana la finele lunii in care prestarea a fost efectuata. Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt cele de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertize si alte asemenea, data efectuarii prestarii de servicii se considera a fi data la care sunt intocmite situatiile de lucrari si, dupa caz, data acceptarii de catre beneficiar a situatiilor de lucrari.”

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata, respectiv data la care autoritatile fiscale sunt indreptatite sa solicite plata taxei de catre persoanele obligate la aceasta plata, intervine la data la care are loc faptul generator, care, in cazul prestarii de servicii, reprezinta data acceptarii de catre beneficiar a situatiilor de lucrari, respectiv emiterea facturii finale la receptia lucrarii.

Totodata, avand in vedere caracterul derogatoriu al exceptiilor privind exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata, exceptii limitativ enumerate de catre legiuitor, care, prin definitie sunt stricte interpretari si aplicare fata de prevederile cu caracter general, rezultand ca exigibilitatea taxei intervine inaintea faptului generator in situatia expres stipulata privind platile in avans, respectiv la data la care se incaseaza plata partiala sau integrala a contravalorii serviciilor, efectuata inainte de data livrarii sau prestarii acestora.

Din analiza documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Contractul de subantrepriza incheiat intre SRL in calitate de "Antreprenor General" si SC SRL in calitate de "Subantreprenor" au rezultat:

"Articolul 1. Prevederi generale

[.....] Data finalizarii lucrarilor - Inseamna data semnarii Procesului Verbal de Receptie a Lucrarilor ce fac obiectul prezentului Contract ; aceasta data este preconizata a se realiza la 30.09.2008 , in conformitate cu Graficul de Lucrari atasat la prezentul Contract ca Anexa C.

La art. „3 . Durata contractului

[...]

3.2. Durata executarii lucrarilor

[...]

a) Lucrarile ce fac obiectul prezentului Contract si vor trebui finalizate conform Graficului de Lucrari.....

[...]

c) Subantreprenorul nu este responsabil de eventuale intarzieri fata de graficul de lucrari ce nu sunt imputabile acestuia.

[...]

5.3 Plata la si dupa Data Finalizarii

a) Dupa Data Finalizarii, Antreprenorul General va plati Subantreprenorului o suma corespunzatoare cu 50% din suma totala din fiecare factura aprobata din acest Contract pana la, inclusiv, data facturii emisa cu ocazia Datei Finalizarii

b) Restul de 50%va fi platitadupa remedierea tuturor lucrarilor din eventuala Lista de Remedieri In termen de 60 de zile de la data primirii facturii [este precizat ca aceasta factura poate fi emisa la aceeasi data cu (dar nu mai inainte) notificarea Antreprenorului general cu privire la finalizarea lucrarilor din Lista de Remedieri]."

Urmare analizei documentelor dosarului contestatiei se retine ca, finalizarea lucrarii era preconizata a fi in data de 30.09.2008, iar organele de inspectie fiscala au considerat ca la data de 30.11.2009 devine exigibila taxa pe valoarea adaugata aferenta soldului contului 418 „Clienti facturi de intocmit” , cu toate ca nici pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala nu s-au emis facturi finale.

Mai mult, in Raportul de inspectie fiscala, se precizeaza ca la data de 30.11.2009 organele de inspectie fiscala stabilesc TVA colectata in suma de lei, diminuand TVA de recuperat la aceasta data intrucat nu s-au respectat prevederile contractuale referitoare la capitolul 2.4 „Transmiterea lucrarilor”.

Faptul ca in Contractul de subantrepriza din data de 30.11.2008 se precizeaza „ finalizarea lucrarii este preconizata” nu se considera suficient temei pentru a stabili ca societatea datora la data de 30.11.2009 taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, atata timp cat insasi organele de inspectie fiscala mentioneaza ca lucrarea nu s-a finalizat.

Astfel, se impunea ca organele de inspectie fiscala sa stabileasca cu claritate daca sunt indeplinite conditiile incidente spetei, respectiv daca a fost emisa factura fiscala, daca s-a finalizat lucrarea, tinand cont si de faptul ca in debitul contului 418 „Clienti facturi de intocmit” se inregistreaza creantele neexigibile cu conditia ca acestea sa fie precis evaluate, totodata se calculeaza si se inregistreaza si taxa pe valoarea adaugata, insa din moment ce creanta este neexigibila si taxa pe valoarea adaugata devine neexigibila, de natura celei colectate si numai dupa intocmirea facturii creanta devine exigibila si in acelasi timp si taxa pe valoarea adaugata devine exigibila.

Pentru argumentele expuse se retine ca masura dispusa de organele de inspectie fiscala din cadrul AIF privind taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de lei este insuficient argumentata.

In concluzie, avand in vedere situatia de fapt si de drept, se retine ca sustinerile petentei nu sunt in concordanta cu constatările organelor de inspectie fiscala.

Organele de solutionare a contestatiilor nu isi pot insusi constatările organelor de inspectie fiscala in conditiile in care in Contractul de subantrepriza, la art.1, „Data finalizarii Lucrarilor inseamna data semnarii Procesului-Verbal de Receptie a Lucrarilor este preconizata a se realiza la 30.09.2008.....”, ori finalizarea lucrarilor nu a fost realizata asa cum se intelege si din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala precum si din contestatie.

Prin urmare, deoarece organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala nr. care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. nu au adus argumente in plus fata de Raportul de inspectie fiscala nr. care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. , desfiintata prin Decizia nr. , organele de solutionare a contestatiilor nu se pot pronunta cu certitudine asupra situatiei in speta deci, urmeaza sa se desfiinteze decizia de impunere pentru suma de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

Fata de cadrul legal, intrucat prin Raportul de inspectie fiscala nu s-a efectuat o analiza pe text de lege asupra exigibilitatii taxei pe valoarea adaugata, biroul de solutionare a contestatiilor nu se poate pronunta pe fondul cauzei cu privire la suma de lei.

Pe cale de consecinta, tinand cont ca in afara faptului ca organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala nr. au preluat constatările din Raportul de inspectie fiscala nr. , acestea nu au facut o analiza in ceea ce priveste finalizarea lucrarilor, respectiv a exigibilitatii taxei pe valoarea adaugata si pentru considerentele aratate mai sus, se impune desfiintarea Deciziei de impunere nr. , emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, pentru suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata , cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa decat cea care a intocmit decizia contestata, a aceleasi obligatii bugetare vizand aceeasi perioada prin aplicarea prevederilor art. 216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

„ Art. 216 - Solutii asupra contestatiei

[...]

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”.

In termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii de desfiintare, organele de inspectie fiscala vor reanaliza situatia de fapt privind obligatiile fiscale ale contestatoarei in functie de documentele relevante in speta, reglementarile aplicabile in materie si cele precizate in cuprinsul deciziei si de dispozitiile pct.12.7 si 12.8 din Instructiunile privind aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul nr.519/2005 al Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, unde se precizeaza:

„ 12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii ”.

La reverificare vor fi avute in vedere si sustinerile contestatoarei.

Avand in vedere retinerile din cuprinsul prezentei decizii si prevederile legale citate mai sus, in temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE

1. Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. pentru suma totala de lei, reprezentand:

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

urmand ca organele de inspectie fiscala prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Bucuresti in termen de 6 (sase) luni de la comunicare.

p. DIRECTOR EXECUTIV