

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

DECIZIA nr.94/2005

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili asupra contestatiei S.C. X S.R.L.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin decizia de impunere emisa de organele de inspectie fiscala privind virarea la bugetul de stat a sumei reprezentand:

- **impozit pe profit ;**
- **dobanzi aferente ;**
- **penalitati de intarziere asferente;**
- **taxa pe valoarea adaugata;**
- **dobanzi aferente;**
- **penalitati de intarziere aferente.**

Contestatia a fost depusa in data de 29.12.2004 impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare din 30.11.2004 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 30.11.2004 anexat deciziei de impunere, in termenul prevazut de art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174, art.176 si art. 178 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra cauzei.

I. Prin contestatia formulata SC X SRL solicita anularea partiala a deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala sustinand urmatoarele:

In ceea ce priveste impozitul pe profit SC X SRL contesta recalcularea profitului impozabil pe anii 2002 si 2003 recalculare efectuata de organele de inspectie fiscala prin considerarea ca nedeductibile a sumelor reprezentand cheltuieli refacturate de firma Sc

z SA catre SC X SRL cheltuieli inregistrate in evidenta contabila a societatii in contul 622 "Cheltuieli privind comisioanele si onorariile", in baza contractelor de vanzare - cumparare si promovare incheiate de catre SC X SRL cu clientii sai.

Contestatoarea considera ca decizia organelor de inspectie fiscala se sprijina atat pe incorecta interpretare si aplicare a textelor de lege cat si pe ignorarea situatiei de fapt existenta aratand urmatoarele:

In momentul emiterii facturilor catre clientii cumparatori, in contabilitatea SC X S.R.L. s-a reflectat venitul respectiv, prin creditarea conturilor corespunzatoare de venituri fara a se inregistra si cheltuiala aferenta cu comisioanele datorate clientilor.

La momentul transferului de activitate, a contractelor cu clientii sai, catre SC Z SA in evidenta sucursalei nu s-a afectat contul de profit si pierderi, ci numai conturile de "Bani" si "Debitori diversi".

Contestatoarea considera ca autoritatile de control au ignorat specificul activitatii societatii si modalitatea concreta de derulare a contractelor de vanzare - cumparare si promovare incheiate de societate cu clientii sai, care implica momente diferite - decalaj in timp - pentru facturarea pretului si inregistrarea sa in contabilitatea societatii, pe de o parte si incasarea efectiva a acestui pret si determinarii concrete a comisionului datorat, pe de alta parte, iar cheltuiala, respectiv plata comisionului, trebuia sa fie reflectata tot la entitatea care a realizat venitul, respectiv la SC X S.R.L., operatiune ce s-a realizat in fapt prin refacturarea de SC Z SA catre SC X S.R.L. a comisiunilor datorate clientilor .

In concluzie, contestatoarea sustine ca venitul rezultat din contractele de vanzare-cumparare si promovare incheiate cu clientii sai a fost inregistrat si evidentiat de SC X S.R.L. in timp ce dreptul clientului cumparator de a beneficia de comisionul convenit pentru plata pretului la termenul scadent s-a nascut dupa ce SC X S.R.L. isi transferase activitatea catre firma SC Z SA acest fapt neafectand insa posibilitatea SC X S.R.L. de a-si afecta cu aceste cheltuieli venitul deja inregistrat in evidentele sale contabile la data transferului contractelor.

Avand in vedere prevederile art.5.2 si 5.4 din contractul de vanzare cumparare si promovare contestatoarea arata ca, atata vreme cat comisionul nu era determinat ci doar determinabil, nu exista din punct de vedere legal , nici obligatia, nici posibilitatea de a inregistra in contabilitate aceste cheltuieli aferente veniturilor realizate, respectiv comisionul aplicat ca procent din pretul produselor vandute cumparatorului, intrucat acordarea acestui comision de catre contestatoarea cumparatorului era incerta, depinzând de indeplinirea anumitor conditii.

Conform principiului general al fiscalitatii conform caruia cheltuielile sunt recunoscute ca deductibile când sunt efectuate în scopul realizării de venituri, întrucât venitul fusese realizat și înregistrat în evidențele contabile de SC X S.R.L. și nu de SC Z SA, este normal, susține contestatoarea, ca și cheltuiala, respectiv plata comisionului, să fie reflectată tot la entitatea care a realizat și înregistrat venitul până la data transferului contractului de comision.

În contabilitatea SC Z SA preluarea clienților în baza contractelor de transfer nu a determinat afectarea contului de profit și pierderi, ci doar a contului 461 "Debitori diversi".

Prin urmare, susține contestatoarea, cheltuielile aferente realizării venitului nu puteau fi înregistrate în evidențele firmei SC Z SA întrucât nu erau aferente realizării de venituri impozabile, în ipoteza în care aceste cheltuieli reprezentând comisioane ar deveni deductibile la nivelul lui SC Z SA pe ansamblu, efectul fiscal și din perspectiva bugetului este același.

Facturile de intrare reprezentând comisioane plătite clienților sunt în legătură directă cu operațiunile impozabile efectuate de SC X S.R.L., respectiv livrarea/vânzarea de seminte.

Faptul că, între momentul efectuării operațiunilor impozabile și momentul înregistrării facturilor de comision există un decalaj în timp, nu ar trebui să afecteze dreptul de deducere, atât din punct de vedere al impozitului pe profit cât și al TVA.

În concluzie, contestatoarea solicită anularea parțială a Deciziei de Impunere și a Raportului de Inspectie Fiscala - cu privire la următoarele sume:

- recunoașterea ca și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit sumele aferente anului 2002 și anului 2003 reprezentând cheltuieli refacturate de firma SC Z SA Bruxelles Sucursala București către SC X S.R.L. precum și recalcularea bazei impozabile a impozitului pe profit;

- lei impozit pe profit, dobânzi aferente în suma lei și penalități de întârziere aferente în suma de lei pe anul 2002;

- lei impozit pe profit, dobânzi aferente în suma de lei și penalități de întârziere în suma de lei;

- lei TVA aferenta comisioanelor refacturate de firma SC Z SA către SC X S.R.L. în perioada 2002-2003;

- dobânzi aferente în suma de lei;

- penalități de întârziere în suma de lei pentru perioada octombrie 2002 - 15 septembrie 2004;

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de prestări servicii externe, contestatoarea susține că

organele de inspectie fiscala nu au procedat corect atunci cand au stabilit ca suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor externe primite de societate in perioada 2001-2003 este nedeductibila pe motiv de neplata a respectivei taxe in termen de 7 zile, aratand ca bugetul de stat nu a fost prejudiciat intrucat taxa pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii, contractate cu prestatori cu sediul in strainatate pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania se consemneaza atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila, efectul fiind nul.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au procedat unilateral, calculand taxa pe valoarea adaugata de plata luand in considerare doar taxa pe valoarea adaugata colectata nu si taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta aceleiasi operatiuni incalcand prevederile art.32(2) din Legea nr.345/2002.

Societatea sustine ca pentru toata perioada verificata, 2001-2003, figura in evidentele contabile cu taxa pe valoarea adaugata de rambursat, iar dupa calcularea taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor externe, decontul de TVA ar fi aratat aceeaasi pozitie, TVA de rambursat, intrucat TVA datorata pentru aceste facturi era in acelasi timp si deductibila.

In sustinerea cauzei societatea invoca prevederile OG nr.36/2003 si Decizia comisiei fiscale centrale nr.8/2003 data in aplicarea OG nr.3/1992, a OUG nr.17/2002 si a Legii nr.345/2002 care au eliminat plata taxei pe valoarea adaugata in 7 zile de la primirea facturii externe si a instituit modalitatea de a se consemna taxa pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii, contractate cu prestatori cu sediul in strainatate pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania, atat ca taxa pe valoarea adaugata colectata cat si ca taxa pe valoarea adaugata deductibila.

Astfel societatea contesta stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare reprezentand taxa pe valoarea adaugata, **dobanzi aferente si penalitati de intarziere aferente** datorate unei interpretari vadit defectuoase a normelor legale referitoare la deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor externe si ignorarii substantei economice a respectivelor operatiuni .

II. Prin Decizia de impunere din 30.11.2004 emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala din 30.11.2004 s-au stabilit obligatii suplimentare datorate de **SC X S.R.L.** bugetului general consolidat reprezentand impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente .

Referitor la impozitul pe profit organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma reprezentând comisioane datorate clientilor si refacturate de firma SC Z SA către SC X SRL, dupa data de 01.09.2002, data incheierii contractelor de transfer al contractelor de vanzare-cumparare si promovare prin care SC X SRL **a cedat atat creantele cat si datoriile fata de clientii sai**, catre SC Z SA .

Organele de inspectie fiscala au constatat de asemenea ca la data refacturarii comisioanelor de către SC Z SA către SC X SRL creanța fusese cesionata si toate obligațiile născute in sarcina SC X SRL si-au incetat existenta iar in timpul controlului nu au fost prezentate alte înțelegeri contractuale din care sa rezulte ca sumele refacturate de către SC Z SA către SC X SRL, reprezinta contravaloarea altor prestări de servicii decât comisioane de referința.

Echipele de inspectie fiscala a constatat faptul ca urmare acestei operațiuni, de cedare a creanțelor si obligatiilor privind clientii sai, contestatoarea nu a mai desfășurat activități economice producătoare de venituri intrucat toți clienții au fost transferați la SC Z SA, iar SC X SRL nu avea alte intelegeri contractuale pentru desfășurarea obiectului de activitate.

Astfel, sumele respective au fost stabilite ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, in conformitate cu prevederile art.9 ,alin.(7) ,lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si pct.9.13 lit.s) din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, care stipuleaza ca nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestări de servicii in situația in care nu sunt incheiate contracte in forma scrisa si pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizata.

S-a mai constatat de asemenea ca societatea nu a evidențiat in contabilitate înregistrări ce reflecta operațiuni economice potrivit obiectului de activitate, ci numai inregistrările rezultate din operațiuni de transfer a drepturilor si obligațiilor către SC Z SA, precum si comisioanele refacturate de SC Z SA si in consecința prin considerarea acestor cheltuielilor ca fiind deductibile fiscal, societatea a incalcat prevederile art.9, alin.(l) din Lgea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care precizează faptul ca «cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor impozabile» .

Pentru **impozitul pe profit** stabilit ca datorat suplimentar bugetului de stat aferent acestor cheltuieli constatate ca nedeductibile fiscal, au fost calculate dobânzi si penalități de intarziere .

De asemenea, avand in vedere aceste constatari organele de inspectie fiscala **nu au admis la deducere taxa pe valoarea adaugata pe anul 2002 si pe anul 2003** aferenta facturilor prin care SC Z SA a refacturat către SC X SRL comisioanele facturate de clientii

preluati in baza contractelor de transfer, avand in vedere prevederile art.24, alin(2) din Legea nr.345/2002 care stipuleaza ca nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor referitoare la operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanelor impozabile.

Aferent acestui debit stabilit suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat **dobanzi si penalitati de intarziere** .

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor externe, urmare inspectiei fiscale s-a constatat ca in perioada verificata, respectiv decembrie 2001-octombrie 2003, SC X SRL a achitat la extern servicii de cercetare , licența soft , comisioane pentru realizarea de operațiuni comerciale pentru care nu a achitat, nu a inregistrat in evidenta contabila si nu a declarat la organul fiscal suma ce reprezintă taxa pe valoarea adăugata de plata aferenta facturilor externe.

Astfel s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta urmatoarelor facturi:

- TVA aferenta facturii externe din data de **07.12.2001**, emisa de firma S S C in suma de USD, echivalentul a lei;

- TVA aferenta facturilor externe **din 04.2002**, emise de firma M CO , in suma totala de lei;

- TVA aferenta facturii externe /**01.10.2003**, emisa de firma M, in suma de EUR echivalentul a lei;

- TVA aferenta facturii externe **din 31.07.2002** emisa de firma NV ,in suma totala de EUR echivalentul a lei, suma ce a fost inregistrata eronat in debitul contului 4426 prin creditul contului 401(4426 "TVA deductibila "=401 "Furnizori");

- TVA aferenta facturii externe /**31.12.2002** emisa de firma Z SA,in suma totala de EUR , echivalentul a lei;

- TVA aferenta facturii externe /**31.12.2002** emisa de firma ASGROW, in suma totala de EUR , echivalentul a lei;

Organele de inspectie fiscala constata ca la data de 31.12.2002, societatea a efectuat înregistrarea 4426=4427 pentru suma de lei, operațiune contabila considerata eronata intrucat nu era in conformitate cu prevederile legale in vigoare la data de 31.12.2002 .

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea a incalcat prevederile pct.7.7 din HG nr.401/2000 pentru aprobarea normelor de aplicare a OUG nr.17/2000 si art.29 litD,lit.e) din Legea nr.345/2002, intrucat societatea avea obligația sa achite TVA aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul in strainatate, in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe .

Pentru neplata in termenul stabilit de lege a sumei totale de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita ca datorata suplimentar bugetului de stat, au fost calculate majorări si penalități

de intarziere aferente in suma de lei, calculate pana la data de 15.09.2004 conform OG 11/1996 cu modificările si competarile ulterioare si penalități de intarziere aferente TVA de plata suplimentara stabilita la control, in suma de lei, calculate pana la data de 15.09.2004.

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

1. Referitor la impozitul pe profit, dobanzi aferente si penalitati de intarziere aferente Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca sumele inregistrate de contestatoare pe cheltuieli in perioada octombrie 2002 - februarie 2003 reprezentand "recuperare sume comisioane clienti" refacturate de firma SC Z SA catre SC X SRL, sunt deductibile la calculul impozitului pe profit al SC X SRL in conditiile in care incepand cu data de 01.09.2002 atat obligatiile nascute in sarcina SC X SRL cat si drepturile detinute de aceasta in baza contractelor incheiate cu respectivii clienti au fost preluate de firma SC Z SA conform contractelor de transfer al contractelor de vanzare-cumparare si promovare incheiate .

In fapt, in perioada 2001-2002, SC X SRL a incheiat si derulat cu clienții sai contracte de vânzare-cumpărare si promovare, obiectul acestora fiind vanzarea-cumpararea produselor proprietatea SC X SRL.

La art.5 din aceste contracte, anexate la dosarul cauzei, se prevede faptul ca se acorda si se plătesc cumpărătorului comisioane de referința diferențiate pentru plata produselor la termenul scadent si pentru informații cu privire la cei care utilizează produsele vanzatorului, toate contractele de vanzare-cumparare si promovare încheiate avand aceleași clauze contractuale pentru toți clienții.

La 01 septembrie 2002, SC X SRL a incheiat cu SC Z SA contracte de transfer a contractelor de vanzare-cumparare si promovare, încheiate de către SC X SRL cu clienții sai.

In preambulul contractelor de transfer al contractelor de vanzare cumparare si promovare se stipuleaza ca "*Sucursala urmeaza sa preia intreaga activitate a societatii comerciale SC Z SRL.*"

La art.I, pct.1.5 din contracte de transfer se precizeaza:

"Pe data incheierii prezentului contract, toate drepturile detinute de Monsanto, vor fi transferate catre Sucursala, prin

acordul partilor, pe calea operatiunilor de cesiune de drepturi, pastrandu-si aceeasi natura juridica ca si inainte de transfer.”

De asemenea, la pct.1.6 si 1.7 din contracte se preciza faptul ca **toate obligațiile născute in sarcina SC X SRL inainte de incheierea contractelor de transfer isi vor inceta existenta, urmand ca aceste obligații sa fie executate de către SC Z SA** potrivit contractelor de transfer .

La pct.1.10 din contractele de transfer se precizează ca obligațiile clienților SC X SRL au fost cesionate către Sucursala care se obliga sa notifice toți clienții privind acest transfer.

La art.4 pct. 4.2 si pct.4.3 din contractele de transfer se stipuleaza ca SC Z SA se obliga sa acorde clientilor dreptul la comisionul de referinta in aceleasi conditii si termene ca si cele prevazute in articolul 5 din contractele incheiate cu respectivii clienti iar “Monsanto se obliga fata de Sucursala sa transmita toate drepturile pe care le-a dobandit in baza Contractului si a comenzii”, contractele avand putere de lege intre partile contractante, potrivit art.969 din Codul civil .

In perioada octombrie 2002 - februarie 2003 SC Z SA refactureaza către SC X SRL suma de lei pe anul 2002 si suma de lei pe anul 2003 reprezentand, conform facturilor anexate la dosar, “*Plata cv recuperare sume comisioane clienti*”, sume inregistrate de contestatoare pe cheltuieli deductibile, dupa data de la care toate drepturile si obligatiile legate de respectivii clienti au fost preluate de SC Z SA , conform contractelor de transfer a contractelor de vanzare-cumparare si promovare incheiate la 01.09.2002.

In drept, potrivit art. 9 alin. 1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, “*La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor impozabile.*”

Potrivit art.9 alin.7, litera s din acelasi act normativ sunt nedeductibile “*cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, prestari de servicii sau asistenta, în situatia în care nu sunt încheiate contracte în forma scrisa si pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizata;*”

Avand in vedere cele prezentate se retine ca la data refacturarii comisioanelor de către SC Z SA către SC X SRL, respectiv octombrie 2002-decembrie 2002 si ianuarie 2003, conform facturilor emise in aceasta perioada, creanța fusese cesionata si toate obligațiile născute in sarcina SC X SRL isi incetase valabilitatea.

Se retine de asemenea ca operatiunile economice de refacturare a comisioanelor datorate clientilor in conformitate cu prevederile art.5 din contractele incheiate cu acestia, efectuate de SC Z SA către SC X SRL, dupa data de 01.09.2002, data incheierii contractelor de transfer al contractului de vanzare - cumparare si

promovare, nu au acoperire contractuală iar contestatoarea nu face dovada existenței vreunui acord încheiat ulterior între părți în acest sens.

Mai mult de atât, prin contractele de transfer se precizează ca **firma SC Z SA urmează să preia întreaga activitate a SC X SRL** iar din constatările organelor de inspecție fiscală se reține faptul că, urmarea operațiunii de cedare a creanțelor, societatea nu a mai desfășurat activități economice producătoare de venituri, contestatoarea fiind în curs de dizolvare voluntară.

Codul civil reglementează cesiunea de creanță la materia vânzări. **Prin contractul de transfer a fost stabilită atât valoarea creanțelor cedate cât și pretul transferului fără a se stipula alte clauze ce pot diminua pretul stabilit.**

Ca efect al cesiunii de creanță, din momentul realizării acordului de voință creanța trece în patrimoniul cesionarului cu toate drepturile pe care i le conferă cedentului.

La data preluării contractelor de vânzare-cumpărare SC Z SA avea cunoștința de prevederile art.5 din aceste contracte referitoare la comisionul convenit cumpărătorilor dar prin contractele de transfer încheiate nu se prevăd clauze privind refacturarea eventualelor comisioane datorate cumpărătorilor ce trebuie recuperate prin refacturare de la cedent, așa cum s-a constatat că s-a procedat în cazul în speta. Respectiv cesiunea de creanță și plata pretului de transfer nu este ținută de plata nici unui comision.

Prin urmarea având în vedere cele prezentate se reține că facturile emise de SC Z SA către SC X SRL după data de 01.09.2002, data de la care atât creanțele cât și obligațiile față de clienții respectivi au fost transferate fără alte clauze contractuale.

Contestatoarea susține că este normal că și cheltuiala, respectiv plata comisionului, să fie reflectată tot la entitatea care a realizat venitul, respectiv SC X SRL, dar din documentele prezentate de societate în susținerea cauzei nu rezultă despre ce comisioane este vorba și despre ce clienți și respectiv aferent caror facturi de livrări produse sunt calculate comisioanele respective.

Mai mult de atât că o dovadă a faptului că în urma transferurilor de contracte efectuate între SC X SRL și SC Z SA au încetat relațiile comerciale ale contestatoarei cu toți clienții săi este și faptul că aceștia au facturat comisioanele direct Sucursalei care a procedat, conform clauzelor contractuale, la notificarea clienților ale caror creanțe au fost preluate prin transfer.

Având în vedere cele prezentate se reține că întemeiate constatările și măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală de a întregi profitul impozabil al contestatoarei cu cheltuielile nedeductibile în suma de lei și în suma de lei reprezentând sume refacturate de SC Z

SA catre SC X SRL, urmand a se respinge contestatia SC X SRL ca neintemeiata pentru impozitul pe profit in suma de lei aferent acestor cheltuieli stabilit ca datorat bugetului de stat prin Decizia de impunere din 30.11.2004.

Potrivit principiului accesoriul urmeaza principalul urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia si pentru majorarile de intarziere **si penalitatile de intarziere** aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar aceste sume fiind stabilite legal de organele de inspectie fiscala si datorate de contestatoare in baza art.24 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si art.12 din OG nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, dobanzi aferente si penalitati de intarziere aferente, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investita sa se pronunte daca SC X SRL are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise in perioada octombrie 2002 - februarie 2003 de catre SC Z SA catre SC X SRL prin care au fost refacturate sume datorate clientilor, in conditiile in care incepand cu data de 01.09.2002 atat obligatiile nascute in sarcina SC X SRL cat si drepturile detinute de aceasta in baza contractelor incheiate cu respectivii clienti au fost preluate de firma Sc z sa conform contractelor de transfer al contractelor de vanzare cumparare si promovare incheiate.

In fapt, conform facturilor anexate la dosarul cauzei, in perioada octombrie 2002 - februarie 2003 **SC Z SA facturat catre SC X SRL** suma de lei si suma de lei reprezentand "*Plata cv recuperare sume comisioane clienti*". Aferent acestor sume facturate contestatoarea a inregistrat o taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei pe anul 2002 si in suma de lei pe anul 2003.

Asa cum s-a aratat si la capitolul anterior referitor la impozitul pe profit, la data cand au fost facturate aceste sume societatea nu mai avea relatii contractuale cu clientii respectivi si nu mai desfasura activitati economice intrucat toate drepturile si obligatiile legate de acestia fusese preluate de **SC Z SA** conform contractelor de transfer al contractelor de vanzare -cumparare si promovare incheiate la data de 01.09.2002.

In drept, potrivit art.24(2), litera a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata,

"Nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adugata aferenta intrarilor referitoare la:

a) operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanelor impozabile;”

Avand in vedere cele prezentate, se retine ca intemeiata constatatarea organelor de control potrivit careia comisiunile datorate clientilor, refacturate de **SC Z SA** SC X SRL, dupa data de 01.09.2002, data de la care toate drepturile si obligatiile legate de acestia au fost preluate de **SC Z SA** in baza contractelor de transfer, nu mai au legatura cu activitatea economica a contestatoarei.

Pentru aceste considerente urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia SC X SRL pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei aferenta facturilor din /octombrie 2002, /noiembrie 2002, /decembrie 2002, /ianuarie 2003 si /februarie 2003.

Pe cale de consecinta se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii si pentru **dobanzile si penalitatile de intarziere** aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, calculate de organele de inspectie fiscala si datorate de contestatoare in baza prevederilor art.33 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si a art. 12 din OG nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, cu modificarile si completarile ulterioare.

3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, dobanzi aferente si penalitati de intarziere aferente , Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investita sa se pronunte daca SC X SRL datoreaza aceste obligatii fiscale in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat si nu au avut in vedere la stabilirea taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor externe situatiile in care taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora era inregistrata in contabilitate si nu a aplicat corect actele normative in vigoare la data efectuarii fiecarei operatiuni.

In fapt, in perioada 2001 - 2003 SC X SRL a achitat la extern servicii de cercetare, licenta soft, comisiunile pentru realizarea de operatiuni comerciale.

Aferent acestor servicii organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC X SRL taxa pe valoarea adaugata de plata in suma totala de lei pe considerentul ca societatea **nu a achitat, nu a inregistrat in evidenta contabila si nu a declarat la organul fiscal** taxa respectiva .

Suma totala de lei este aferenta urmatoarelor facturi:

- facturii externe din data de **07.12.2001**, emisa de firma S S C - TVA in suma de lei,
- facturilor externe emise de firma M CO - TVA in suma de lei,

- facturii externe emisa de firma NV - TVA in suma de lei,
- facturii externe emise de firma M SAS - TVA in suma de lei,
- facturii externe emisa de firma ASGROW-F - TVA in suma de lei

si facturii externe **din 10.2003**, emisa de firma M din B - TVA in suma de lei.

In drept, pe perioada supusa inspectiei fiscale sunt aplicabile urmatoarele acte normative:

Pe perioada 2001 - 31.05.2002 erau in vigoare prevederile pct.7.7 si pct.7.8 din HG nr.401/2000 pentru aprobarea normelor de aplicare a OUG nr.17/2000 care stipuleaza :

“Taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor contractate de persoane juridice din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în strainatate si pentru care locul prestarii se considera a fi în România, potrivit pct. 3.4, se plateste la organul fiscal teritorial sau la banca comerciala, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe. Pentru platile efectuate fara factura taxa pe valoarea adugata se plateste concomitent cu plata prestatorului extern.

7.8. *În situatia în care din decontul lunii precedente rezulta suma de rambursat, contribuabilii pot sa compenseze aceasta suma cu suma datorata potrivit pct. 7.7.”*

Pe perioada 1 iunie 2002 - 28.02.2003 cauzei in speta ii sunt incidente prevederile art.29 lit.e) din Legea nr.345/2002 care elimina prevederile referitoare la plata taxei pe valoarea adaugata in termen de 7 zile de la primirea facturii externe in cazul persoanelor inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata si care stipuleaza ca :

*“e) taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor contractate de beneficiari din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în strainatate, pentru care locul prestarii se considera a fi în România, potrivit art. 7 lit. c), exclusiv operatiunile de leasing contractate cu locatori/finantatori din strainatate, care sunt reglementate la lit. d), se achita de catre persoanele care nu sunt înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, indiferent de statutul lor juridic, pe data de 25 a lunii urmatoare celei în care a fost primita factura externa sau pe data de 25 a lunii urmatoare celei în care a fost efectuata o plata fara factura catre prestatorul extern. **În cazul persoanelor înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, taxa aferenta acestor operatiuni se consemneaza în decontul privind taxa pe valoarea adaugata, atât ca taxa colectata, cât si ca taxa deductibila, în luna în care a fost primita factura externa sau a fost efectuata o plata fara factura catre prestatorul extern;**”*

Cu privire la aplicarea acestor prevederi legale referitoare la taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor externe, respectiv cu privire la aplicarea art.4 din Ordonana Guvernului nr. 3/1992 privind

taxa pe valoarea adaugata, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 si art. 29 lit. D.d) - f) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile ulterioare prin Decizia nr.8/2003 a Comisiei centrale fiscale s-a aprobat urmatoarea solutie :

“1. Taxa pe valoarea adaugata neachitata în termenul legal, evidentiata în contabilitate de persoanele impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiuni de leasing contractate cu locatori/finanatori din strainatate, servicii contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în strainatate, pentru care locul prestarii se considera a fi în România daca prestatorul de servicii nu i-a desemnat un reprezentant fiscal în România, precum si pentru servicii contractate cu prestatori din strainatate pentru care beneficiarii aveau obligatia, conform legii, sa plateasc taxa pe valoarea adaugata, care au fost efectuate pâna la data de 1 martie 2003 exclusiv, se regularizeaza astfel:

a) daca prestarile de servicii respective au fost destinate exclusiv realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor operatiuni se va înscrie la rândul 3 "regularizari" din decontul privind taxa pe valoarea adaugata, ca taxa colectata, si la rândul 10 "regularizari" din decont, ca taxa deductibila;

[...]

Din punct de vedere contabil se va storna înregistrarea 4428 = 446 i se va efectua înregistrarea 4426 = 4427.

[...]

Pentru operatiunile prevazute mai sus se datoreaza dobânzi si penalitati de întârziere conform legislatiei privind calculul si plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor si taxelor.

2. În situatia în care organele de control, cu ocazia verificarilor efectuate, constata ca persoanele impozabile nu au efectuat regularizari prevazute la pct. 1, vor aplica aceeasi procedura la data constatarii acestora.”

Incepand cu data de 1 martie 2003 taxa pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii externe este reglementata de OG nr.36/30.01.2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscala, care stipuleaza ca:

“În cazul persoanelor înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, taxa aferenta acestor operatiuni se consemneaza în decontul privind taxa pe valoarea adaugata, atât ca taxa colectata, cât si ca taxa deductibila, în luna în care a fost primita factura externa sau a fost efectuata o plata fara factura catre prestatorul extern;”

Cu privire la aplicarea acestor prevederi prin HG nr.348/27.03.2003 pentru modificarea si completarea unor metodologii fiscale, se modifica si se completeaza Normele de aplicare a Legii

nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin HG nr.598/2002 astfel:

“(2) În cazul persoanelor înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, care nu au evidențiat taxa datorata conform prevederilor art. 29 lit. D.d) - f) din lege în decontul privind taxa pe valoarea adaugata si nu au efectuat înregistrarea contabil 4426 = 4427, organele de control vor proceda astfel:

*a) daca prestarile de servicii respective sunt destinate exclusiv realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, vor dispune înregistrarea taxei pe valoarea adugata aferente acestor operatiuni la rândurile de regularizare din decontul privind taxa pe valoarea adaugat întocmit pentru luna în care a avut loc controlul. **În aceasta situatie nu se vor calcula dobânzi si penalitai de întârziere;***

b) daca prestarile de servicii respective sunt destinate realizarii de operatiuni care sunt supuse pro rata, vor calcula diferena dintre taxa colectata si taxa dedusa pentru operatiunile respective potrivit pro rata aplicabila la data efectuării operatiunilor. În cazul în care controlul are loc în cursul anului în care sunt efectuate operatiunile, pentru determinarea diferentei se va avea în vedere pro rata provizorie aplicata sau, dup caz, pro rata lunara. Daca controlul are loc într-un alt an, pentru determinarea diferentei de taxa datorate bugetului se va avea în vedere pro rata definitiva calculata pentru anul în care a avut loc operatiunea sau, dup caz, pro rata lunara de la data efectuării operatiunii;

c) daca prestarile de servicii respective sunt destinate realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere, taxa datorata bugetului de stat este la nivelul taxei colectate.

(3) Taxa datorata conform prevederilor art. 29 lit. D.d) - f) din lege, constatata de organele de control fiscal ca neachitata în termenul legal de persoanele impozabile care nu sunt înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adugata, precum si sumele stabilite potrivit alin. (2) lit. b) i c) vor fi achitate în termenele prevazute de legislatia în vigoare privind colectarea creantelor bugetare.

(4) Orice diferente de taxa pe valoarea adaugata constatate de organele de control, cu exceptia celor prevzute la alin. (2) lit. a), nu se includ în deconturile de taxa pe valoarea adaugata."

Din raportul de inspectie fiscala, anexa a deciziei de impunere contestata, se retine faptul ca in perioada 2001- 2002 au existat situatii in care societatea nu a achitat in termenul legal, nu a evidenciat in contabilitate si in deconturile de taxa pe valoarea adaugata taxa aferenta unor facturi de prestari servicii, ex. factura externa din data de 07.12.2001 emisa de firma S S C si facturile externe din data de 04.04.2002 cu taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de lei si respectiv in suma de lei pentru care

organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal taxa pe valoarea adaugata de plata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente .

Tot din raportul de inspectie fiscala, pag,16 pct.2 cap."TVA aferenta serviciilor externe" se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat si situatii in care societatea nu a achitat in termenul legal dar a inregistrat in contabilitate taxa pe valoarea adaugata aferenta unor servicii externe, inregistrari de maniera 4426 "TVA deductibila" = 4427 "TVA colectata", sau 4426 "TVA deductibila = 401 "Furnizori"

Solutiile Comisiei centrale fiscale aprobate prin Decizia nr.8/2003 se aplica doar in situatia in care taxa pe valoarea adaugata neachitata in termenul legal **este evidentiata in contabilitate**.

In acest sens s-a pronuntat si Directia generala de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat, prin adresa /25.03.2005 transmisa Directiei generale de solutionare a contestatiilor ca raspuns la speta in cauza prin care se precizeaza:

"...solutiile Comisiei centrale fiscale aprobate prin Decizia nr.8/2003 se aplica doar in situatiile in care taxa pe valoarea adaugata neachitata in termenul legal este evidentiata in contabilitate.

Prin urmare, in cazul in care, taxa pe valoarea adaugata neachitata in termenul legal nu este inregistrata in evidentele contabile se aplica prevederile legale in vigoare la data efectuarii operatiunilor respective."

Asa cum am mentionat mai sus, din raportul de inspectie fiscala, anexa a deciziei contestate, se retin si situatii in care taxa pe valoarea adaugata nu a fost achitata in termenul legal **dar a fost totusi evidentiata in contabilitate**, fara ca organele de inspectie fiscala sa faca aplicarea prevederilor Deciziei nr.8/2003 a Comisiei centrale fiscale.

Se retine faptul ca pana la intrarea in vigoare a OG nr.36/2003 situatiilor in care societatea nu a achitat in termenul legal **dar a evidentiat in contabilitate taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor** externe, organele de inspectie fiscala trebuiau sa aiba in vedere si sa aplice si prevederile Deciziei nr.8/2003 a Comisiei fiscale centrale.

Pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor externe efectuate dupa data de **1 martie 2003**, respectiv pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii fiscale FN/01.10.2003 in valoare de lei neachitata si neevidentiata in contabilitate si in deconturile de taxa pe valoarea adaugata organele de inspectie fiscala trebuiau sa aplice prevederile OG nr.36/2003 si sa dispuna inregistrarea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor operatiuni

la randurile de regularizare din decontul privind taxa pe valoarea adaugata intocmit **pentru luna in care a avut loc controlul**, situatii in care nu se calculeaza dobanzi si penalitati de intarziere.

Avand in vedere cele prezentate pentru a se stabili cu exactitate taxa pe valoarea adaugata datorata de societate, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, in raport atat de taxa pe valoarea adaugata facturata cat si deductibila pe fiecare perioada in parte, se va face aplicarea prevederilor art. 185 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca *“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”* si se va desfiinta partial Decizia de impunere din 30.11.2004 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala la capitolul “TVA aferenta serviciilor externe” din raportul de inspectie fiscala din 30.11.2004 reprezentand **taxa pe valoarea adaugata, dabanzi aferente si penalitati de intarziere aferente** urmand a se reface inspectia fiscala de catre o alta echipa, pe aceeasi perioada si pentru aceeasi taxa.

La reverificare organul de inspectie fiscala vor avea in vedere si sustinerile contestatoarei si vor aplica prevederile legale citate in continutul prezentei decizii in vigoare la data efectuarii operatiunilor respective, precum si prevederile art.32 alin.(2) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care prevede ca:

“In situatia in care, in urma verificarii efectuate, rezulta erori sau abateri de la normele legale, organele de control fiscal au obligatia de a stabili cuantumul taxei pe valoarea adaugata deductibile si facturate”.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. art. 9 alin. 1 si alin. 7 lit.s si art.24 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, art.12 din OG nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, cu modificarile si completarile ulterioare,art.24(2), litera a) si art.33 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata , art. 178 c), art.180 si art.185 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei SC X SRL pentru suma de lei reprezentand:

- **impozit pe profit ;**
- **dobanzi aferente ;**
- **penalitati de intarziere aferente;**

- **taxa pe valoarea adaugata;**
- **dobanzi aferente;**
- **penalitati de intarziere aferente.**

2. Desfiintarea Deciziei de impunere pentru suma **reprezentand, taxa pe valoarea adaugata , dobanzi si penalitati de intarziere aferente** urmand a se reface inspectia fiscala de catre o alta echipa, pe aceeasi perioada si pentru aceeasi taxa si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel , in termen de 30 zile de la comunicare.