



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală
Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.286/.2014
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 920206/.X./2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X.2014, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, având sediul social în .X., str. .X. nr. .X., cod unic de înregistrare RO .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J.X., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

Societatea este reprezentată convențional și are sediul ales pentru comunicarea actelor de procedură la SCPA .X. SCA, în baza împuternicirii avocațiale nr..X./2014, aflată în original la dosarul contestației.

Societatea contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- | | |
|----------------------------------------------------------------------|---------|
| - impozit pe profit | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |

Contestația a fost depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., la data de .X./2014, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei, în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, față de data de .X./2014, data emiterii Deciziei de impunere nr. .X./2014, a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, precum și a Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii contestației, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL din .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, precum și a Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., SC .X. SRL solicită admiterea contestației și anularea în parte a actelor administrativ fiscale, respectiv a Deciziei de impunere nr. .X./2014, a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014 pentru suma de .X. lei, precum și a Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014, apreciind că aceste acte sunt netemeinice și nelegale.

I. Motive de netemeinicie

A. În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală

A.1 Organele de inspecție fiscală au apreciat în mod eronat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu amortizarea unui imobil situat în municipiul .X. pe considerentul că acesta nu a fost utilizat pentru obținerea de venituri în perioada 2008 – 2012. Societatea precizează că în acest imobil are deschis un sediu secundar (filială), fapt ce rezultă din Raportul de interogare nr..X./2014 emis de Oficiul Registrului Comerțului. Astfel, cheltuielile cu amortizarea acestui imobil au legătură cu specificul firmei, fiind cheltuieli deductibile, în conformitate cu art.21 alin.1 din Codul fiscal.

A.2 Organele de inspecție fiscală au apreciat în mod eronat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu serviciile prestate de SC .X. SRL și SC .X. SRL.

A.2.1 Operațiunile comerciale derulate cu cele două societăți sunt reale, fiind efectiv prestate în baza contractelor nr..X. și nr..X.. Contestatara precizează că există contracte pentru prestări de servicii și transportul materialelor rezultate ca urmare a demolării construcțiilor, contracte în baza cărora au fost întocmite situații de lucrări însușite atât de antreprenor, cât și de subantreprenor și care au stat la baza emiterii facturilor. Prestarea efectivă a serviciilor rezultă și din starea de fapt actuală a amplasamentului, așa cum o demonstrează și planșele foto prezentate organelor de inspecție fiscală.

SC .X. SRL, în calitate de antreprenor/subantreprenor a încheiat contracte de antrepriză și subantrepriză cu SC .X. SA, SC .X. SRL și SC .X. SRL pentru efectuarea unor lucrări de demolare a construcțiilor existente pe terenul proprietatea SC .X. SRL.

Urmare lipsei de logistică, a utilajelor necesare efectuării lucrării și a termenelor de execuție foarte scurte, societatea a încheiat contracte de subantrepriză și prestări servicii de transport cu SC .X. SRL și SC .X. SRL, societăți care și-au îndeplinit în mod real obligațiile contractuale.

A.2.2 Societatea afirmă că aceste cheltuieli cu serviciile prestate de SC .X. SRL și SC .X. SRL, întrunesc condițiile prevăzute pentru deducerea acestora deoarece au fost efectuate pentru activități proprii, au fost efectiv prestate și au la bază contracte și situații de lucrări acceptate de părți.

A.2.3 SC .X. SRL precizează că asupra caracterului deductibil al cheltuielilor s-a pronunțat și un consultant fiscal, printr-un raport de expertiză extrajudiciară, anexat la dosarul cauzei.

A.3 Organele de inspecție fiscală au apreciat în mod eronat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei, pe considerentul că aceste cheltuieli nu au la bază un document justificativ. Societatea consideră că această cheltuială este deductibilă deoarece au fost respectate condițiile prevăzute de normele legale, respectiv art.21 alin.4 lit.f din Codul fiscal.

B. În cea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală

B.1 Organele de inspecție fiscală au apreciat în mod eronat ca societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de SC .X. SRL și SC .X. SRL deoarece nu s-ar justifica prestarea efectivă a serviciilor, astfel că achiziția nu ar fi în interesul operațiunilor taxabile.

Societatea menționează că serviciile executate de cele două societăți sunt operațiuni reale, serviciile fiind efectiv prestate și în folosul operațiunilor taxabile. Caracterul real al prestărilor este confirmat și de un terț, acesta semnând situațiile de plată și achitând prețul contractului către SC .X. SRL.

Mai mult, societatea apreciază că realitatea operațiunilor desfășurate este demonstrată atât de faptul că a achitat contravaloarea facturilor emise de prestatori cu ordine de plată și file cec, iar aceștia au evidențiat în contabilitate facturile emise către SC .X. SRL, dar și de starea de fapt actuală a amplasamentului.

B.2 Societatea precizează că asupra deductibilității taxei pe valoarea adăugată s-a pronunțat și un consultant fiscal, printr-un raport de expertiză extrajudiciară, anexat la dosarul cauzei.

II. Motive de nelegalitate

A. În ceea ce privește impozitul pe profit

A.1 Societatea menționează faptul că organele de inspecție fiscală au interpretat eronat dispozițiile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal atunci când au apreciat că nu se face dovada prestării efective a serviciilor de către SC .X. SRL și SC .X. SRL, considerând că normele legale nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile, acestea având un caracter exemplificativ, nu limitativ.

Astfel, dispozițiile legale în vigoare nu enumeră și nu limitează documentele care justifică prestarea efectivă a serviciilor, acestea putând fi dovedite inclusiv prin rezultate profitabile obținute de societate, prin confirmări de la terți, prin planșe foto, martori etc., fapt de care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont.

A.2 Organele de inspecție fiscală nu au aplicat prevederile art.21 alin.1 din Codul fiscal, deoarece cheltuielile cu amortizarea imobilului din municipiul .X., în care are deschis o filială, cât și serviciile prestate de SC .X. SRL și SC .X. SRL au condus la obținerea de venituri impozabile, astfel că sunt deductibile.

A.3 Organele de inspecție fiscală au interpretat eronat prevederile art.21 alin.4 lit.m din Codul fiscal întrucât sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru ca serviciile prestate de SC .X. SRL și SC .X. SRL să fie deductibile.

A.4 Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au aplicat greșit prevederile art.11 alin.1 din Codul fiscal deoarece nu există nicio probă certă a faptului că tranzacțiile efectuate de SC .X. SRL au caracter fictiv.

B. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

B.1 Societatea apreciază faptul că organele de inspecție fiscală în mod eronat nu au aplicat dispozițiile art.145 alin.2 lit.a din Codul fiscal, în condițiile în care facturile emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL constituie documente justificative întrucât prezintă toate informațiile cerute de art.155 din Codul fiscal, iar caracterul real al tranzacțiilor este confirmat și de terți.

B.2 Organele de inspecție fiscală nu au făcut aplicarea art.146 alin.1 lit.a, coroborat cu art.134² alin.2 lit.f din Codul fiscal.

Societatea precizează că în data de .X./2011 a încheiat cu SC .X. SA o convenție pentru achiziționarea unui bun imobil, teren în suprafață de .X. mp, motiv pentru care a fost emisă factura .X./2011, înregistrată de SC .X. SRL în evidența contabilă, în baza căreia a fost dedusă taxă pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei. De asemenea, societatea precizează că SC .X. SA a declarat și virat la bugetul de stat această taxă, fapt confirmat de raportul de expertiza extrajudiciară anexat la dosarul contestației.

Societatea nu este de acord cu cele constatate de organele de inspecție fiscală conform cărora în lipsa unui contract de vânzare – cumpărare încheiat în formă autentică nu avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr..X./2011, apreciind că speței îi sunt aplicabile prevederile art.146 alin.1 lit.a coroborat cu 134² alin.2 lit.a din Codul fiscal.

Astfel, SC .X. SRL precizează că factura nr. .X./2011 emisă de SC .X. SA conține toate informațiile prevăzute de art.155 din Codul fiscal, partenerul a declarat taxa pe valoarea adăugată înscrisă și a achitat-o la bugetul de stat, astfel că a dedus în mod corect această taxă, aflându-se „în ipoteza exigibilității taxei înainte de data la care ar intervenii faptul generator”.

În plus, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au aplicat retroactiv dispozițiile noului Cod civil, unei tranzacții încheiate înainte de intrarea sa în vigoare.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza căruia au fost emise Decizia de impunere nr. .X./2014 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, au fost constatate următoarele:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit

Perioada verificată a fost .X./2008 – .X./2012. Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a. Societatea a înregistrat eronat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea unui imobil amplasat în municipiul .X., deși acest mijloc fix nu a fost utilizat în vederea realizării de venituri în perioada verificată, încălcând prevederile pct.70² din Hotărârea Guvernului nr. .X./2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În consecință, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății ca fiind datorat impozit pe profit în cuantum de .X. lei, pentru care au calculat și obligații fiscale accesorii constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

b. Societatea a evidențiat eronat pe costuri, serviciile prestate de SC .X. SRL și SC .X. SRL. Organele de inspecție fiscală au constatat că prestările au fost efectuate în baza unor contracte de prestări servicii, dar nu

a fost justificată prestarea efectivă a acestora prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, astfel că au fost încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.48 alin.3 din Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. .X./2004.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății impozit pe profit în cuantum de .X. lei pentru care au calculat și obligații fiscale accesorii constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

c. Societatea a evidențiat eronat cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X., înscrise în nota contabilă nr..X. din luna .X. 2012, încălcând prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la existența documentelor justificative care să facă dovada efectuării operațiunilor.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății impozit pe profit în cuantum de .X. lei, pentru care au calculat obligații fiscale accesorii constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

II. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată a fost .X./2008 – .X./2013. Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a. Societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de SC .X. SRL și SC .X. SRL, în sumă de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. Serviciile au fost prestate în baza unor contracte, dar societatea nu justifică prestarea efectivă a serviciilor prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru. Astfel, au fost încălcate prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru obligația fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în cuantum de .X. lei au fost calculate obligații fiscale accesorii constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

b. Societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziționării unui teren în suprafață de .X. mp, taxă înscrisă în factura nr..X./2011 emisă de SC .X. SA. Organele de inspecție fiscală au constatat că această factură nu îndeplinește condițiile pentru a constitui document justificativ, întrucât tranzacția nu s-a materializat, neîntocmindu-se contract de vânzare cumpărare, iar dreptul de proprietate nu a fost înscris în cartea funciară a Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X..

Astfel, au fost încălcate prevederile pct.44 din Hotărârea Guvernului nr. .X./2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic, în baza documentelor justificative.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că prin încheierile nr..X./2011 și nr..X./2013, Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. precizează că imobilul cu numărul cadastral .X., înscris în Cartea funciară .X., are ca proprietar societatea .X. SA, asupra terenului fiind instituit sechestrul asigurator la Administrația Finanțelor Publice a județului .X., fapt consemnat în Procesul verbal de sechestrul asigurator nr..X./2011.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei. Aferent acestei obligații fiscale suplimentare au fost calculate obligații fiscale accesorii constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. 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, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care în cuprinsul acestei dispoziții nu se regăsește măsura de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, au dispus următoarea măsură:

„- Întocmirea corectă și depunerea la organele fiscale a declarației 394 „Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național” pe perioada .X./2008 – .X./2013;

- înregistrarea sumelor suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în contabilitatea societății verificate.”

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„1 Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

coroborat cu cele ale art.206 alin.2 din același act normativ:

„(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Potrivit acestor prevederi legale, contestatarul este îndreptățit să formuleze contestație împotriva titlului de creanță sau a altor acte administrative fiscale, obiectul contestației constituindu-l numai sumele și măsurile înscrise de organele fiscale în aceste documente.

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, la data depunerii contestației, se reține că potrivit art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

[...] c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele

formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât între măsurile dispuse la pct.1.1 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 nu se regăsește diminuarea pierderii fiscale ci măsura de întocmire corectă și depunere la organele fiscale a declarației 394 „Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național” pe perioada .X./2008 – .X./2013 precum și măsura de înregistrare a sumelor suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în contabilitatea societății verificate, se reține că **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, acesta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

coroborat cu pct.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”,

fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, precum și obligațiile fiscale accesorii constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile cu amortizarea unui imobil, în condițiile în care imobilul nu a concurat la obținerea de venituri impozabile.

În fapt, în perioada verificată, respectiv .X./2008 – .X./2012, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea unui imobil amplasat în municipiul .X..

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că imobilul nu a fost utilizat de societate pentru obținerea de venituri impozabile astfel încât cheltuielile cu amortizarea aferente nu reprezintă cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile pct.70 alin.2 din Hotărârea Guvernului nr. .X./2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În consecință, pentru perioada verificată, au stabilit suplimentar în sarcina societății, ca fiind datorat, impozit pe profit în cuantum de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„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.”

Potrivit acestor prevederi legale, 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.

De asemenea, art.21 alin.1 din același act normativ prevede următoarele:

„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.”

Astfel, la determinarea profitului impozabil se iau în considerare doar acele cheltuieli care au contribuit la realizarea de venituri.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea unui imobil situat în municipiul .X., imobil în care societatea afirmă că are deschis „un sediu secundar (filială)”.

Astfel, conform Certificatului constatator nr..X./2014 emis de Oficiul Național al Registrului Comerțului, document existent în copie la dosarul

contestației, SC .X. SRL are deschisă în .X. str..X. nr. .X. sector .X. o filială, cu personalitate juridică, având CUI .X. și J.X..

Față de cele de mai sus, se reține că filiala este o entitate cu personalitate juridică, patrimoniu propriu, este înregistrată la Registrul Comerțului și acționează în nume propriu în relațiile cu terții. În această situație, filiala își organizează propria evidență contabilă, distinctă față de cea a societății mamă, evidențiind venituri și cheltuieli proprii.

Afirmația contestatarii conform căreia în imobilul situat în .X. a deschis un sediu secundar, astfel că este îndreptățită la deducerea amortizării aferente, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente:

Conform legislației în vigoare, sediul secundar este un spațiu unde un agent economic își desfășoară activitatea în afara sediului social. Prin sediu secundar se înțelege o sucursală, agentie, reprezentanță sau alte asemenea unitati fără personalitate juridică, fără patrimoniu propriu și care acționează doar în numele societății – mamă.

Or, așa cum rezultă din documentele aflate la dosarul contestației, respectiv din Certificatul constatator nr..X. emis de Oficiul Național al Registrului Comerțului la adresa str. .X. nr. .X. sector .X. nu funcționează un sediu secundar al societății, ci o filială cu personalitate juridică.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că amortizarea imobilului situat în municipiul .X. nu este deductibilă la calculul profitului impozabil al persoanei juridice SC .X. SRL, calculând, în consecință impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei.

În concluzie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru capătul de cerere reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere principiul de drept „accesorium sequitur principale” precum și faptul că societatea contestatară nu aduce niciun argument în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor, referitor la cota aplicată și perioada de calcul, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și

pentru obligațiile fiscale accesorii, constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, precum și obligațiile fiscale accesorii constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal SC .X. SRL a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu amortizarea înscrise în Nota contabilă nr..X./2012, în condițiile în care pentru această înregistrare societatea nu a prezentat documente justificative.

În fapt, în luna .X. 2012 contestatara a evidențiat, în baza Notei contabile nr. .X., cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul societatea a încălcat prevederile art.21 alin.4 lit.f, în sensul că nu a prezentat documente justificative pentru înregistrarea în evidența contabilă a sumei de .X. lei, motiv pentru care au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, dispunând și obligații fiscale accesorii constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, la art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, este prevăzut:

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...] f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care nu au la bază documente justificative nu reprezintă cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost emise Normele metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, care la pct.44 precizează:

„Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Potrivit acestor prevederi legale, înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ.

Pentru a dobândi calitatea de document justificativ, înscrisurile care stau la baza înregistrărilor contabile trebuie să îndeplinească condițiile menționate la pct.2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.3512/2008, în forma în vigoare la data realizării operațiunilor, astfel:

„Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- *denumirea documentului;*
- *denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- *numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- *menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- *conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- *datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- *numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- *alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că înregistrările în evidența contabilă se realizează cronologic, în baza documentelor justificative, înscrisuri ce dobândesc această calitate numai în condițiile în care furnizează toate informațiile necesare.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în luna .X. 2010, prin Nota contabilă nr. .X., suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli de amortizare, fără a prezenta documente din care să reiasă modul în care a fost determinată această sumă, fără a preciza care au fost imobilizările corporale avute în vedere. Societatea avea posibilitatea să prezinte, în susținerea celor înscrise în Nota contabilă nr. .X. din .X. 2010, facturi de achiziții, procese verbale de recepție, registru de inventar, fișele mijloacelor fixe sau foi de calcul a amortizării din care să rezulte care sunt mijloacele fixe pentru care a fost stabilită amortizarea.

Or contestatara, nici în fața organelor de inspecție fiscală, nici în susținerea contestației nu a prezentat documente care să îi susțină afirmația

potrivit căreia a înregistrat în mod legal, în categoria cheltuielilor deductibile, cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei, încălcând astfel principiul de drept „*actor incumbit probatio*” conform căruia cel care face o afirmație înaintea unei instanțe trebuie să o dovedească. Mai mult, din analiza documentelor existente la dosarul contestației se reține că organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în luna anterioară înregistrării, societatea nu a achiziționat niciun mijloc fix.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a înregistrat eronat cheltuieli cu amortizarea în luna .X. 2010, în sumă de .X. lei, stabilind în consecință impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei.

În concluzie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru capătul de cerere reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere principiul de drept „*accessorium sequitur principale*” precum și faptul că societatea contestatară nu aduce niciun argument în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor, referitor la cota aplicată și perioada de calcul, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru obligațiile fiscale accesorii, constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

4. În ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând

- impozit pe profit .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea are

drept de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL, în condițiile în care societatea nu prezintă documentele prevăzute de lege pentru justificarea prestării.

În fapt, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de .X. lei, aferente facturilor emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a justificat prestarea acestor servicii prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, astfel că au fost încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.48 alin.3 din Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. .X./2004, în ceea ce privește impozitul pe profit, respectiv prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății impozit pe profit în cuantum de .X. lei pentru care au stabilit și obligații fiscale accesorii constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care au stabilit și obligații fiscale accesorii constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt incidente prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care în forma în vigoare începând cu .X./2010, stipulează:

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...] m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale, au fost elaborate Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. .X./2004, care în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor precizează:

„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale

prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestările de servicii trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții, și anume, serviciile să fie prestate și să se facă dovada necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Totodată, se reține că justificarea prestării serviciilor se efectuează prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, speței îi sunt aplicabile prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, care stipulează:

„ (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, pentru exercitarea dreptului de deducere, la art.146 din același act normativ este prevăzut:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru a exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. 5 din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor legale mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a celor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acesteia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții – aceasta să obțină

sau să urmeze să obțină un serviciu /acesteia să i se presteze sau să urmeze să i se presteze un serviciu – care să fie destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține faptul că SC .X. SRL a înregistrat ca și cheltuieli deductibile, suma de .X. lei și și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL, având ca obiect prestări de servicii.

Pentru justificarea acestor operațiuni, societatea a prezentat Contractul de subantrepriză nr..X./2010, Contractul de prestări servicii nr..X./2010 și Contractul de prestări servicii nr..X./2010.

Astfel, în data de .X./2010, între SC .X. SRL, în calitate de antreprenor și SC .X. SRL din județul .X., reprezentată prin domnul .X., în calitate de subantreprenor, a fost încheiat Contractul de subantrepriză nr..X./2010. Potrivit art.2 *Obiectul contractului*, subantreprenorul se obliga sa execute lucrări de demolare structuri supraterane, precum și fundații si structuri subterane.

De asemenea, în data de .X./2010 între SC .X. SRL, în calitate de beneficiar și SC .X. SRL din județul .X., reprezentată prin domnul .X., în calitate de prestator, a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr..X./2010. Potrivit art.II *Obiectul contractului*, prestatorul avea obligația să evacueze moloz de la demolări din șantierul .X..

Aferent acestor contracte, societatea a anexat o serie de documente denumite „situație de lucrări”, având caracter general, fără specificații referitoare la contractul la care se referă, utilajele sau oamenii care au participat, în care este înscrisă specificația „Pământ/Moloz evacuat”, cantitatea și valoarea. Situațiile de lucrări anexate fac referire la perioada februarie – aprilie2010.

Totodată, societatea anexează o serie de facturi emise de SC .X. SRL, care au specificația „Prestări servicii conform contract nr. .X. din .X./2010”, emise în luna .X. 2010.

Având în vedere aceste aspecte, situațiile de lucrări prezentate nu pot fi corelate cu aceste facturi anexate.

Societatea contestatară a mai anexat la dosar o serie de documente denumite „Centralizator valoare totală” din analiza cărora se reține că nu au specificata persoana care le-a întocmit, data la care au fost întocmite, perioada la care se referă. Mai mult, facturile anexate, care au înscrisă la rubrica *Denumirea produselor sau serviciilor* specificația „Prestări servicii conf. contr..X. din .X./2010” nu prezintă niciun element care să facă legătura cu situațiile de lucrări, rapoartele de lucru sau procesele verbale de recepție care au stat la baza emiterii lor.

În data de .X./2010, între SC .X. SRL, în calitate de beneficiar și SC .X. SRL din județul .X., reprezentată prin domnul .X., în calitate de prestator, a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr..X./2010. Potrivit art.II *Obiectul contractului*, prestatorul avea obligația să evacueze moloz de la demolări din șantierul .X..

Aferent acestui contract, societatea a anexat o „situație de lucrări” din data de .X./2010, având caracter general, fără specificații referitoare la contractul la care se referă, utilajele sau oamenii care au participat, în care este înscrisă specificația „Pământ/Moloz evacuat”, cantitatea și valoarea.

De asemenea, au fost anexate facturi care au înscrisă la rubrica *Denumirea produselor sau serviciilor* specificația „Prestări servicii conf. contrt..X. din .X./2010”, documente care nu prezintă niciun element care să facă legătura cu situațiile de lucrări, rapoartele de lucru sau procesele verbale de recepție care au stat la baza emiterii lor.

Prin urmare, se reține că societatea nu prezintă documentele prevăzute de lege pentru justificarea prestării, respectiv din documente nu rezultă:

- prin ce modalități au fost realizate obiectul contractelor;
- numărul de ore prestate pentru fiecare prestație în parte;
- resursele umane și materialele folosite în vederea prestării serviciilor în cauză;
- modalitatea de calcul a tarifelor stabilite pentru fiecare dintre serviciile prestate facturate.

Pentru a justifica că au fost efectuate în acest scop, cheltuielile cu achiziționarea de servicii, respectiv pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art. 21 alin. 4 lit m din Codul fiscal, coroborate cu pct. 48 al titlului II din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, sau pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, simpla prezentare a contractelor de prestări servicii și a facturilor emise în baza acestora nu este suficientă, societatea contestatoare trebuind să justifice prestarea de servicii cu documente care să conțină elementele precizate expres de legiuitor.

Mai mult, se reține că, potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării achizițiilor în scopul obținerii de venituri, respectiv de operațiuni taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

În același sens, este și practica Înaltei Curți de Casație și Justiție care, prin Decizia nr..X./2012 a statuat că „persoana impozabilă care pretinde

exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate. [...]

Ori, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei *serviciul să fie prestat*, implică prezentarea dovezilor de prestare, a calității serviciilor prestate.”

Astfel, având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că societatea nu a prezentat, nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației, documente din care să rezulte că serviciile în cauză reprezintă costuri necesare desfășurării activității, că au fost prestate efectiv și s-au materializat sub forma de studii, rapoarte, proiecte, planuri etc, potrivit naturii serviciilor, termenilor și condițiilor stipulate în contractele încheiate cu prestatorii.

Mai mult, din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține faptul că cele trei contracte de prestări servicii, în baza cărora au fost emise facturile mai sus menționate au fost semnate la subantreprenor, respectiv prestator de domnul .X., care avea calitatea de administrator, iar din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., încheiat ca urmare a inspecției fiscale desfășurate la SC .X. SRL, se reține că acesta a deținut calitatea de administrator doar în perioada .X./2007 – .X./2008, nemaivând această calitate la data semnării contractelor.

Totodată, din documentele existente la dosarul contestației se reține faptul că SC .X. SRL și SC .X. SRL, nu au declarat livrări, în conformitate cu declarația .X. *Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național*.

Referitor la argumentul contestatarii privind caracterul exemplificativ și nu limitativ al mijloacelor de probă pentru demonstrarea prestării efective a serviciilor, prevăzute la pct.48 din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece legiuitorul, într-adevăr, prin norma legală invocată, nu limitează, ci impune cerințele minime de prezentare a unor documente pentru dovedirea realității prestărilor de servicii, contestatara având libertatea să aducă, pe lângă cele specificate, și orice alte documente pe care le consideră relevante pentru cauza sa.

Referitor la argumentul contestatarii conform căreia asupra caracterului deductibil al cheltuielilor s-a pronunțat și consultantul fiscal .X., acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece reprezintă o opinie exprimată într-o probă extrajudiciară și, mai mult, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii, documentele prezentate nu întrunesc cerințele legale pentru a justifica prestarea serviciilor.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că sumele înregistrate în evidența contabilă, aferente facturilor emise de către SC .X. SRL și SC .X. SRL, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, stabilind suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei, respectiv nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei

În concluzie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrație Județene a Finanțelor Publice .X., pentru capătul de cerere reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, în sumă de .X. lei, respectiv taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferent prestărilor de servicii executate de SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Totodată, având în vedere principiul de drept „accesorium sequitur principale” precum și faptul că societatea contestatară nu aduce niciun argument în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor, referitor la cota aplicată și perioada de calcul, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru obligațiile fiscale accesorii, constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente impozitului pe profit, precum și în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii, constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată.

5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii nr..X./2011 având ca obiect teren în suprafață de .X. mp, în condițiile în care nu a avut loc transferul dreptului de proprietate, terenul nefiind înregistrat în patrimoniul societății.

În fapt, în baza facturii nr..X./2011 emisă de SC .X. SA, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei având ca obiect teren în suprafață de .X. mp.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că tranzacția nu s-a materializat, neîntocmindu-se contract de vânzare cumpărare, iar dreptul de proprietate nu a fost înscris în cartea funciară a Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X., astfel că factura nr..X./2011, în baza căreia societatea și-a exercitat dreptul de deducere nu are caracter justificativ.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că prin încheierile nr..X./2011 și nr..X./2013, Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. precizează că imobilul cu numărul cadastral .X., înscris în Cartea funciară .X., are ca proprietar societatea .X. SA, asupra terenului fiind instituit sechestrul asigurator la Administrația Finanțelor Publice a județului .X., fapt consemnat în Procesul verbal de sechestrul asigurator nr..X./2011.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, aferent acestei obligații fiscale suplimentare stabilind obligații fiscale accesorii constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, prevederile art.145 alin.1 și alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, stipulează:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității acesteia, iar o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește faptul generator, acesta este reglementat la art.134¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care în forma în vigoare începând cu anul 2011, precizează:

„Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

La alin.6 al aceluiași articol, legiuitorul a stipulat:

„Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume

scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.”

Potrivit acestor prevederi legale, faptul generator intervine la data livrării bunurilor, iar în situația în care este vorba de livrarea unui imobil, faptul generator are loc la data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației se reține faptul că SC .X. SA a încheiat, în data .X./2011, cu SC .X. SA, o convenție privind achiziționarea unui bun imobil, constând într-un teren în suprafață de .X. mp iar, în baza acesteia SC .X. SA a emis factura nr..X./2011, în sumă de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Se reține, totodată, faptul că între părți nu a fost încheiat un contract, în formă autentică, prin care să se ateste transferul dreptului de proprietate asupra terenului, fapt recunoscut și de SC .X. SRL prin contestație.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat faptul că imobilul cu numărul cadastral .X. are ca proprietar SC .X. SA iar asupra terenului a fost instituit sechestrul asigurator la Administrația Finanțelor Publice a județului .X., fapt consemnat în Procesul verbal de sechestrul asigurator nr..X./2011.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că momentul la care intervine faptul generator în ceea ce privește bunurile imobile este determinat de data la care intervine, potrivit legii, transferul dreptului de proprietate.

Referitor la afirmația contestată potrivit căreia organele de inspecție fiscală au aplicat retroactiv dispozițiile noului Cod civil unei tranzacții încheiate înainte de intrarea acestuia în vigoare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru următoarele considerente:

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./2014, contestate, reiese că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./2011 emisă de SC .X. SA pe motivul lipsei unui contract în formă autentică care să ateste transferul dreptului de proprietate de la SC .X. SA către societatea contestată, astfel încât respectiva factura nu îndeplinește condiția de document justificativ așa cum prevăd dispozițiile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Transferul dreptului de proprietate se realizează de drept prin acordul de voință al părților, odată cu încheierea contractului, acesta reprezentând sursa transferului.

Contestatară recunoaște în cuprinsul contestației că nu a fost încheiat un contract în forma prevăzută de lege prin care să aibă loc transferul dreptului de proprietate asupra terenului.

Potrivit art.20 alin.1 din Legea nr. .X./1996 privind Legea cadastrului și a publicității imobiliare, în vigoare la data emiterii facturii, „*dreptul de proprietate și celelalte drepturi reale asupra unui imobil se vor înscrie în cartea funciară pe baza actului prin care s-au constituit ori s-au transmis în mod valabil*”.

Astfel, în materia transferului dreptului de proprietate, legiuitorul a prevăzut îndeplinirea anumitor condiții pentru opozabilitate față de terți a transferului dreptului de proprietate și anume înscrierea în Cartea funciară pe baza unui act valabil întocmit.

Având în vedere că societatea contestată nu a făcut dovada existenței unui contract translativ de proprietate care să ateste că a devenit proprietara terenului în suprafață de .X. mp, organele de inspecție fiscală în mod corect au întreprins demersuri la Oficiul de Cadastru și de Publicitate Imobiliară .X. în vederea stabilirii calității de proprietar asupra imobilului cu număr cadastral .X. înscris în Cartea funciară.

Astfel, în conformitate cu încheierile nr..X./2011 și nr..X./2013 emise de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. a rezultat că proprietar al imobilului respectiv este SC .X. SA, terenul fiind pus sub sechestru asigurator conform Procesului verbal de sechestru asigurator nr..X./2011 emis de Administrația Finanțelor Publice a județului .X..

Având în vedere cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./2011 emisă de SC .X. SA întrucât societatea contestată nu a îndeplinit condițiile prevăzute de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus enunțate, nefăcând dovada, potrivit legii, că este proprietara imobilului în discuție.

Referitor la argumentul contestat conform căruia speței îi sunt aplicabile prevederile art. 134²* și art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece, așa cum s-a precizat în considerentele prezentei decizii, legiuitorul a prevăzut norme speciale pentru tranzacționarea bunurilor imobile, concretizate în prevederile art.134¹ alin.6, norme care derogă de la cadrul general reglementat de art.134¹ alin.1.

Astfel speței îi este aplicabil principiul de drept *specialia generalibus derogant*, conform căruia norma specială e cea care derogă de la norma generală, astfel că norma specială este de strictă interpretare.

Fiind derogatorie de la norma generală, rezultă că norma specială se aplică ori de câte ori ne găsim în fața unui caz ce intră sub incidența prevederilor sale, deci norma specială se aplică prioritar față de norma generală, chiar și atunci când norma specială este mai veche decât norma generală.

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia se află în ipoteza în care exigibilitatea taxei intervine înaintea faptului generator, situație confirmată și de consultantul fiscal .X., într-un raport de expertiză, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum s-a reținut mai înainte, speța reprezintă un caz aparte în ceea ce privește livrarea bunurilor, deoarece este vorba de livrarea unui imobil, livrare pentru care legiuitorul a prevăzut în mod expres că faptul generator intervine la data la care se realizează transferul dreptului de proprietate și la care are loc exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, concluzia consultantului fiscal referitoare la exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată nu ține cont de faptul că transferul dreptului de proprietate asupra terenului nu s-a materializat.

În concluzie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru capătul de cerere reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere principiul de drept „accesorium sequitur principale” precum și faptul că societatea contestatară nu aduce niciun argument în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor, referitor la cota aplicată și perioada de calcul, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru obligațiile fiscale accesorii, constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

*
* *
*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor și transmiterea contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., spre competență soluționare.

2. Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulată de **SC .X. SRL**, împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- | | |
|----------------------------------------------------------------------|---------|
| - impozit pe profit | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,