



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
 Direcția Generală a Finanțelor
 Publice a Județului Iași



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
 Tel : +0232 213332
 Fax :+0232 219899
 e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. DGc 4102/06.02.2013

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.R.L. Iași

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr. aif/....

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul aceleiași instituții cu adresa nr., înregistrată la instituția noastră sub nr. din, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în, județul Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr., cod de înregistrare fiscală

Contestația este formulată parțial împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-IS și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. AIF, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

Suma contestată este în valoare totală de lei și reprezintă:

- lei - impozit pe profit;
- lei - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei - taxa pe valoarea adăugată;
- lei - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei - diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2011.

Contestația este semnată de către domnul P, în calitate de administrator al societății, și poartă amprenta în original a ștampilei societății contestatoare.

Contestația este însoțită de Referatul cu propuneri de soluționare nr. AIF, semnat de conducătorul organelor care au încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală Iași din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin care propune respingerea în totalitate a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Iași**, ca neîntemeiată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal a fost comunicat petentei sub semnătură de primire în data de, iar contestația a fost depusă în data de, la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală Iași, unde a fost înregistrată sub nr. AIF

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. X S.R.L. Iași, prin reprezentantul său legal, domnul P, contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-IS din și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. AIF, întocmite în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... din ... de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Județene Iași, referitor la impozitul pe profit în sumă de lei, dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de lei, la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei și diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2011 în sumă de lei.

În susținerea contestației petenta motivează următoarele:

A. Cu privire la impozitul pe profit

Societatea contestă impozitul pe profit și obligațiile fiscale accesorii aferente stabilite ca urmare a neadmiterii deductibilității cheltuielilor cu chiria plătită pentru terenurile utilizate pentru efectuarea unor lucrări de dezăpezire, astfel:

- impozit pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor cu chiria înregistrate în anul 2009 și obligații accesorii aferente în sumă de lei;

- impozit pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor cu chiria înregistrate în anul 2010 și obligații accesorii aferente în sumă de lei;

De asemenea, petenta solicită și anularea diminuării pierderii fiscale pentru anul 2011 cu suma de lei, reprezentând tot cheltuieli cu chiria plătită pentru terenurile utilizate pentru efectuarea unor lucrări de dezăpezire, considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală.

Contestatoarea precizează că, în calitate de prestator de servicii conform Contractului de servicii nr. încheiat cu prin, se

obligă să execute „servicii de prevenire și combatere a lunecușului și a înzăpezirii pe sectoare DN 24 și DN 28, în traversarea municipiului Iași în iarna 2008/2009 conform caietului de sarcini și anexelor”.

Petenta menționează, de asemenea, că a încheiat cu societatea C Contractul nr. în baza căruia se obliga să execute servicii de dezăpezire, în perioada 15.11.2009-15.03.2010.

În calitate de subcontractant, contestatoarea a încheiat un Acord de Subcontractare în data de cu firma T S.R.L. în calitate de Contractant general, pentru lucrări de pregătire a drumurilor pentru sezonul rece și întreținerea lor, dezăpezire manuală și mecanică, așteptarea în baze a mijloacelor auto, aprovizionarea cu material antiderapant și pregătirea lui. În baza acestui acord prestatorul/ subcontractorul trebuia să facă dovada posibilităților de a asigura o bază logistică corespunzătoare iar caietul de sarcini pentru iarna 2010-2011 stipulează faptul că „oferantul trebuie să dețină în proprietate, închiriere sau comodat, cel puțin o locație în Iași, Pașcani, Târgu Frumos și Țibănești”. Conform contractelor încheiate, petenta trebuia să constituie și stocuri de material antiderapant.

Pentru realizarea obligațiilor contractuale, în perioada supusă controlului, **S.C. X S.R.L. Iași** menționează că a închiriat două terenuri, astfel:

- un teren în suprafață de 999,5 mp în intravilanul municipiului Iași, închiriat în baza contractului nr. din ... încheiat cu A și B, contractul fiind reziliat în data de 17.06.2010;

- un teren în suprafață de 2.854 mp în extravilanul comunei REDIU, închiriat în baza contractului nr. din 20.05.2010 încheiat cu P și M, contractul fiind reziliat în data de 21.07.2011.

Contestatoarea menționează că în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt deductibile cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar organele de inspecție fiscală au considerat în mod nejustificat că nu sunt deductibile cheltuielile cu chiria pentru terenurile menționate, pe motiv că societatea avea deja în proprietate terenuri ce puteau fi folosite în scopul depozitării materialelor antiderapante și a utilajelor iar sarea folosită la lucrările de dezăpezire a fost consumată imediat ce a fost cumpărată, nefiind nevoie să fie depozitată.

Petenta precizează că, în conformitate cu clauzele contractelor de prestări servicii încheiate și a caietelor de sarcini anexate, avea obligația să dispună de mai multe locații, stabilite conform cerințelor beneficiarilor, pentru a efectua lucrările de dezăpezire și întreținere a drumurilor în mod eficient, în cel mai scurt timp. Contestatoarea menționează că a folosit terenurile închiriate pentru a depozita utilajele și materialele antiderapante necesare realizării lucrărilor contractate. Aceasta precizează că a depozitat în aceste locații sare, nisip, balast de râu, piatră blocuri pentru gabioane, clorură de calciu, etc.

S.C. X S.R.L. Iași motivează că deși la data încheierii contractelor dispunea de alte terenuri în patrimoniul său, acestea nu puteau fi utilizate pentru depozitarea materialelor menționate, având în vedere normele de siguranță și protecție obligatorii pentru astfel de materiale. Petenta menționează că terenurile care au fost închiriate se aflau mai aproape de comandamentul de dezăpezire iar unele din materialele antiderapante, conform standardelor aplicabile în materie, nu puteau fi amestecate sau contaminate în urma depozitării în apropierea altor materiale folosite la fabricarea de mixturi asfaltice. De asemenea, contestatoarea precizează că anumite materiale, precum sarea și clorura de sodiu, necesită platforme speciale pentru depozitare.

Având în vedere argumentele prezentate și prevederile legale aplicabile, contestatoarea consideră că a înregistrat cheltuieli cu chiria pentru terenuri în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv venituri din lucrări de dezăpezire și întreținere drumuri județene pe timp de iarnă, deci în consecință solicită acceptarea deductibilității acestor cheltuieli pentru perioada supusă controlului și anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei, precum și obligațiile accesorii aferente în sumă de lei.

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Contestatoarea motivează că organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru lucrările în curs de execuție înregistrate în luna noiembrie 2010, aferente C, aceasta trebuia să colecteze TVA în sumă de lei, sumă scadentă începând cu data de 27.11.2012, având în vedere prevederile art. 134¹, alin. (1), pct. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră „TVA devine exigibil la data întocmirii situațiilor de lucrări sau la data acceptării acestora, dar să nu depășească un an”.

Petenta precizează că prevederile art. 134¹ „Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii” din Codul fiscal au suferit diverse modificări în decursul timpului iar varianta în vigoare în luna octombrie 2011 – luna în care organele de inspecție fiscală au considerat că a intervenit faptul generator pentru prestările de servicii respective, nu mai prevedea la pct. 7 al alin. (1) din articolul menționat sintagma „Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an”.

S.C. X S.R.L. Iași reține astfel că autoritățile fiscale au aplicat prevederi legale care nu mai erau în vigoare la momentul de referință, deci suma de lei stabilită suplimentar ca TVA de plată și accesoriile aferente nu au susținere legală.

Referitor la suma de lei reprezentând TVA de plată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală ca fiind aferentă lucrărilor de modernizare și reabilitare pentru campusul G, înregistrate în luna octombrie 2009, petenta precizează că aceste lucrări nu au fost acceptate de beneficiar iar în conformitate cu prevederile art. 137, alin. (1) din Codul fiscal reiese că baza impozabilă la TVA pentru tranzacțiile dintre părți nu

poate depăși suma agreată de acestea, cu condiția să nu fie prestări efectuate cu titlu gratuit. Contestatoarea menționează că în situația de față, lucrările pentru care a fost obligată să colecteze TVA nu reprezintă prestări de sine stătătoare, ci sunt lucrări efectuate în cadrul unui proiect determinat și cu preț prestabilit, o parte din lucrările efectuate fiind deja facturate, deci nu poate fi vorba de o prestare cu titlu gratuit.

Petenta concluzionează că TVA în sumă de lei a fost impusă în mod nejustificat, precum și accesoriile aferente în sumă de lei.

Pe cale de consecință, ținând cont de motivele prezentate, contestatoarea solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. privind impozitul pe profit în sumă de lei și accesoriile aferente în sumă de lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și accesoriile aferente în sumă de lei, precum și nedeductibilitatea cheltuielilor cu chiria înregistrate în anul 2011 în sumă de lei, stabilită prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. AIF

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Iași au efectuat la **S.C. X S.R.L. Iași** inspecția fiscală generală încheind Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-IS și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. AIF, prin care au consemnat următoarele:

- Perioada supusă inspecției fiscale a fost:
 - 01.07.2009 - 31.12.2011 pentru impozitul pe profit;
 - 01.07.2009 - 30.04.2012 pentru taxa pe valoarea adăugată;
 - 01.07.2009 - 30.04.2012 pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și pentru contribuțiile sociale aferente, precum și pentru impozitul pe veniturile din dividende;
 - 01.07.2009 - 31.12.2011 pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.
- Obiectul principal de activitate declarat al societății contestatoare este: cod CAEN 4211 "*Lucrări de construcții a drumurilor și autostrăzilor*".

Organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

Cu privire la impozitul pe profit

Pentru anul fiscal 2009 s-a constatat că societatea petentă a înregistrat pe costuri cheltuieli cu chiria în sumă de lei în baza contractului nr. ... încheiat cu A și B pentru un teren în suprafață de 999,5 mp situat în intravilanul municipiului Iași. Analizând activele deținute de societate la acel moment, respectiv terenuri situate în comuna Miroslava și

În intravilanul municipiului Iași, și având în vedere obiectul de activitate al acesteia, organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt justificate costurile cu chiria, acestea neparticipând efectiv la obținerea de venituri, fapt ce contravine prevederilor art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Aferent acestor cheltuieli nedeductibile, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (.... lei * 16%).

Pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 s-a constatat că petenta a înregistrat pe costuri cheltuieli cu chiria în sumă totală de lei, aferente contractului de închiriere nr. încheiat cu A Iulian și B pentru un teren în suprafață de 999,5 mp situat în intravilanul municipiului Iași și contractului de închiriere nr. încheiat cu P și M pentru un teren în suprafață de 2.854 mp situat în intravilanul comunei Reditu, jud. Iași.

Organele de inspecție fiscală precizează că administratorul societății, dl. P, a menționat în Nota explicativă dată că terenurile respective au fost închiriate pentru depozitarea materialelor necesare lucrărilor de dezapezire și pentru parcare utilajelor. De asemenea, analizând documentele contabile rezultă că achiziția de sare, material necesar lucrărilor de dezapezire, a fost efectuată în lunile în care s-au executat aceste lucrări, respectiv noiembrie, decembrie și februarie, și tot în aceste luni a fost dată pe costuri, materialul nefiind stocat.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea de dezapezire este o activitate secundară și sezonieră pentru contestatoare, iar suprafețele de teren deținute de aceasta nu justifică necesitatea închirierii altor terenuri.

Având în vedere aceste considerente, au stabilit că aceste cheltuieli cu chiria nu sunt deductibile și au calculat suplimentar un impozit pe profit aferent acestora în sumă de lei (.... lei * 16%).

Pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2010 organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil cu suma de lei reprezentând cheltuieli cu chiria înregistrate în baza contractului nr. încheiat cu P și M, menționat anterior, care au fost considerate cheltuieli nedeductibile. Ținând cont de motivele prezentate anterior, aferent acestor cheltuieli au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei ca urmare a neacordării deductibilității cheltuielilor cu chiria, organele de inspecție fiscală au calculat obligații fiscale accesorii în sumă de lei, așa cum rezultă din Anexa nr. 1 la Referatul cu propuneri de soluționare nr. AIF, și nu în sumă de lei, cât contestă petenta.

Pentru anul fiscal 2011, urmare verificării efectuate s-a redus pierderea fiscală stabilită de **S.C. X S.R.L. Iași** cu suma de lei, reprezentând cheltuieli cu chiria înregistrate de petentă în trim. I 2011 – suma de lei și în trim. III – suma de lei, în baza contractului de

închiriere nr. încheiat cu P și M, cheltuieli considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală deoarece nu participă efectiv la obținerea de venituri, nerespectându-se astfel prevederile art. 19, alin. (1) din Codul fiscal.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală precizează că în mod eronat petenta a atribuit suma de lei reprezentând TVA stabilită suplimentar pentru lucrările la C, ea fiind de fapt aferentă contractului nr. încheiat pentru lucrări de reabilitare și modernizare Campus G.

Acestea au constatat că în luna noiembrie 2010 contestatoarea înregistrează în evidența contabilă, venituri din lucrări și servicii în curs de execuție în sumă de lei aferente lucrărilor de reabilitare și modernizare Campus G, aceste lucrări nefiind facturate beneficiarului până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste lucrări trebuiau facturate în cel mult un an de zile de la data efectuării lor, în conformitate cu prevederile coroborate ale art. 134, alin. (1), (2) și (3), art. 134¹, alin. (1) și (7), art. 134², alin. (1), art. 126, alin. (1), art. 127, alin. (1) și (2) și ale art. 133, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile legale aplicabile și ținând cont că petenta a dedus TVA aferentă materialelor înglobate în aceste lucrări dar nu a colectat TVA care a devenit exigibilă la data întocmirii situațiilor de lucrări sau la data acceptării acestora de către beneficiari, dar nu mai târziu de un an, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea trebuia să colecteze TVA în sumă de lei (..... lei * 24%) cu scadența 27.12.2011.

Acestea precizează că în situația de fapt au aplicat legislația aflată în vigoare la data când s-au înregistrat lucrările în curs de execuție în evidența contabilă, respectiv luna noiembrie 2010.

Referitor la suma de lei reprezentând TVA aferentă lucrărilor în curs de execuție înregistrate în luna octombrie 2009 în sumă de lei și neacceptate de beneficiar, organele de inspecție fiscală precizează că acestea sunt lucrări de sine stătătoare, care erau necesare pentru finalizarea proiectului inițial. Mai mult, lucrările de reabilitare și modernizare Campus G nu au fost finalizate până la data încheierii inspecției fiscale și, contrar motivației contestatoarei, acestea nu au fost facturate, fiind lucrări suplimentare la contractul nr.

Având în vedere argumentele prezentate, organele de inspecție consideră că **S.C. X S.R.L. Iași** datorează sumele stabilite suplimentar ca TVA de plată și obligațiile fiscale accesorii aferente.

În concluzie, organele de inspecție fiscală își mențin punctul de vedere cu privire la sumele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală

nr. și prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., constatate urmare inspecției fiscale consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr., respectiv:

- impozit pe profit - lei;
- obligații accesorii aferente impozitului pe profit - lei;
- diminuarea pierderii fiscale an 2011 - lei;
- taxa pe valoarea adăugată - lei;
- obligații accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată - lei;

și propun respingerea în totalitate a contestației formulate ca fiind neîntemeiată.

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

1. Referitor la diferența de impozit pe profit în sumă de lei și la obligațiile accesorii aferente în sumă de lei stabilite în sarcina contestatoarei, cauza supusă soluționării este dacă, în mod legal, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile cu chiria, în condițiile în care petenta nu demonstrează că acestea participă efectiv la realizarea de venituri impozabile.

În fapt, din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că petenta a înregistrat în evidența contabilă, în trimestrul IV 2009, cheltuieli cu chiria în sumă de lei, în baza contractului nr. încheiat cu A și B, pentru un teren în suprafață de 999,5 mp situat în intravilanul municipiului Iași.

De asemenea, în anul fiscal 2010 contestatoarea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu chiria în sumă totală de lei, astfel: lei în trimestrul I 2010, lei în trimestrul II 2010, lei în trimestrul III 2010 și lei în trimestrul IV 2010. Aceste cheltuieli au fost înregistrate în baza contractului nr. încheiat cu A și B (menționat anterior) și a contractului nr. încheiat cu P și M, pentru un teren în suprafață de 2.854 mp situat în extravilanul comunei Reditu, județul Iași.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli cu chiria sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil deoarece contestatoarea nu justifică efectuarea lor în scopul realizării de venituri impozabile și, ca urmare, au reîntregit profitul impozabil cu suma acestora, astfel rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei pentru anul fiscal 2009 (..... lei*16%) și în sumă de lei pentru anul fiscal 2010 (.... lei*16%).

Administratorul societății, domnul P, a justificat în Nota explicativă dată la solicitarea organelor de inspecție fiscală, aflată în copie la dosar, că a închiriat aceste terenuri pentru depozitarea materialelor folosite la lucrările de dezăpezire și pentru parcare utilajelor și autocamioanelor din dotare și închiriate.

S.C. X S.R.L. Iași motivează în cuprinsul contestației că închirierea acestor terenuri a fost necesară pentru îndeplinirea obligațiilor contractuale asumate prin contractele încheiate de societate, respectiv: Contractul de servicii nr. încheiat cu C București prin D Iași, Contractul nr. încheiat cu societatea C și Acordul de Subcontractare nr. 2056 din data de 08.11.2010 încheiat cu firma T în calitate de Contractant general.

Din cuprinsul acestor contracte, aflate în copie la dosarul cauzei, rezultă că petenta s-a angajat să presteze pentru beneficiari servicii specifice, cum ar fi: „servicii de prevenire și combatere a lunecuşului și a înzăpezirii ... în iarna 2008/2009”, „servicii de încărcare material antiderapant și zăpadă ... servicii de dezăpezire”, „pregătirea drumurilor pentru sezonul rece și întreținerea lor, dezăpezire manuală și mecanică, aşteptarea în baze a mijloacelor auto și aprovizionarea cu material antiderapant și pregătirea lui”.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1) și art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

”ART. 19

(1) 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. [...]

ART. 21

(1) 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;[...]

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate se reține că 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, iar veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În cauză reținem că organele de inspecție fiscală au constatat, analizând activele din patrimoniul societății, că aceasta deținea terenuri în proprietate la momentul încheierii celor două contracte de închiriere

menționate anterior, respectiv un teren în suprafață de 8.176 mp situat în comuna Miroslava și un teren în suprafață de 9.177,83 mp în municipiul Iași, în, unde se află și sediul contestatoarei.

De asemenea, constatăm că pentru petentă activitatea de dezăpezire este o activitate sezonieră, secundară, realizată într-o perioadă de timp limitată, nefiind deci principala sursă de realizare a veniturilor.

Din documentele contabile mai rezultă că achiziția de sare, element ce intra în compoziția materialului necesar lucrărilor de dezăpezire, s-a efectuat în lunile în care au fost executate aceste lucrări, acest material fiind dat direct pe costuri, nefiind stocat.

Astfel, motivația **S.C. X S.R.L. Iași** precum că avea obligația să dispună de mai multe locații, stabilite conform cerințelor beneficiarilor, pentru a efectua lucrările de dezăpezire și întreținere a drumurilor în mod eficient, și că a folosit terenurile închiriate pentru a depozita utilajele și materialele antiderapante necesare realizării lucrărilor contractate, nu poate fi reținută favorabil pentru petentă deoarece nu rezultă în mod imperios utilitatea închirierii celor două terenuri.

Faptul că încheierea celor două contracte de închiriere nu a fost imperios necesară pentru realizarea de venituri rezultă și din situația că deși acestea au fost reziliate în data de 17.06.2010, respectiv în data de 21.07.2011, așa cum reținem din documentele aflate la dosarul cauzei, contestatoarea a efectuat lucrări de dezăpezire și în iarna anului 2011/2012, fără să întâmpine dificultăți majore.

În concluzie, organul de soluționare competent reține, prin prisma prevederilor legale aplicabile și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, că în mod legal și corect organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu chiria înregistrate în baza celor două contracte ca fiind nedeductibile la calcul impozitului pe profit, deoarece acestea nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Având în vedere cele reținute, rezultă că legal organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru anii fiscali 2009 și 2010, în sumă totală de lei, aferent cheltuielilor cu chiria nedeductibile fiscal în sumă de lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Referitor la dobânzile/majorările și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, reținem că petenta contestă obligații accesorii în sumă totală de lei, după cum urmează:

- lei – dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de lei stabilit suplimentar pentru cheltuielile cu chiria înregistrate în anul 2009;

- lei - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de lei stabilit suplimentar pentru cheltuielile cu chiria înregistrate în anul 2010.

Cu privire la calculul dobânzilor și penalităților de întârziere sunt aplicabile prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

„Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Art. 120 Dobânzi

(1). Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Art. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Având în vedere că pentru diferența de impozit pe profit care a generat aceste obligații fiscale accesorii, în sumă de lei, s-a respins contestația, ca neîntemeiată, potrivit principiului de drept ”accesoriul urmează principalul”, urmează a se respinge ca neîntemeiată și contestația pentru accesoriile aferente impozitului pe profit, în sumă de lei.

2. Referitor la capătul de cerere privind diminuarea pierderii fiscale înregistrată de petentă în anul 2011, cu suma de lei reprezentând cheltuieli cu chiria nedeductibile fiscal, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă măsura a fost

stabilită în mod legal de organele de inspecție fiscală, motivat de faptul că aceste cheltuieli nu participă efectiv la realizarea de venituri impozabile.

În fapt, în anul fiscal 2011 societatea contestatoare a înregistrat, în baza contractului nr. încheiat cu P și M, pentru un teren în suprafață de 2.854 mp situat în extravilanul comunei Reditu, județul Iași, cheltuieli cu chiria în sumă totală de lei, după cum urmează: suma de lei în trim. I 2011 și suma de lei în trim. III 2011.

Având în vedere considerentele prezentate în capitolele anterioare ale prezentei decizii de soluționare, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu chiria nedeductibile, acestea neparticipând efectiv la realizarea de venituri impozabile.

În anul 2011 **S.C. X S.R.L. Iași** a înregistrat o pierdere contabilă în sumă de lei, așa cum rezultă din bilanțul de verificare la 31.12.2011, și o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de lei, așa cum rezultă din formularul 101 „Declarație privind impozitul pe profit” pentru anul 2011 depus on-line și înregistrat sub nr.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1), art. 21, alin. (1) și art. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

”ART. 19

(1) 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. [...]

ART. 21

(1) 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; [...]

ART. 26 Pierderi fiscale

(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora. [...]

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (1), pierderea fiscală anuală realizată începând cu anul 2009, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”

Analizând prevederile legale menționate, documentele aflate la dosarul contestației, și având în vedere motivele și argumentele prezentate la punctul III.1. din prezenta decizie de soluționare, reținem că petenta nu poate justifica cheltuielile cu chiria înregistrate în anul 2011, ca fiind necesare în scopul realizării de venituri. Constatăm astfel că, în mod justificat și corect, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în sumă de lei ca fiind nedeductibile la calculul pierderii fiscale aferentă anului 2011.

De asemenea, analizând textele de lege menționate și documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că petenta mai are dreptul să recupereze din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi, o pierdere fiscală aferentă anului 2011 în sumă de lei (față de ... lei, cât a declarat inițial contestatoarea), așa cum se precizează în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-IS și în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. AIF, acte emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Iași din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași.

În concluzie, organul de soluționare reține că legal organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală aferentă anului 2011 cu suma de lei reprezentând cheltuieli cu chiria nedeductibile, motiv pentru care se va respinge, ca neîntemeiată, contestația pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată, și obligațiile accesorii aferente în sumă de lei, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă acestea au fost stabilite legal, în condițiile în care sunt aferente unor lucrări de construcții efectuate de petentă dar care nu au fost facturate beneficiarului conform prevederilor legale în vigoare la momentul înregistrării lor în contabilitate.

În fapt, societatea contestatoare, conform obiectului de activitate și contractelor încheiate, a efectuat în perioada supusă inspecției fiscale diverse lucrări de construcții în cadrul unor proiecte, unele dintre acestea fiind finalizate și facturate beneficiarilor finali, altele fiind în curs de execuție.

Organele de inspecție fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS, au constatat că petenta a înregistrat în luna noiembrie 2010, venituri din lucrările în curs de execuție efectuate la Campusul G, în baza notei contabile nr. 37, articolul contabil ct. 332 "Servicii în curs de execuție" = cont 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție", cu suma de lei.

Conform „Situăției lucrărilor în curs în stoc la 31.12.2011”, întocmită de petentă și aflată în copie la dosarul cauzei, rezultă că suma de lei reprezintă venituri din lucrări în curs de execuție aferente Lucrării de reabilitare și modernizare campus G nefacturate beneficiarului, sumă ce se regăsește și în soldul anului 2010.

Organul de soluționare reține că organele de inspecție fiscală, ținând cont de faptul că aceste lucrări au fost înregistrate în evidența contabilă a petentei în luna noiembrie 2010, că până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală aceste lucrări nu au fost facturate beneficiarului și că pentru materialele înglobate în aceste lucrări contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă, au stabilit că **S.C. X S.R.L. Iași** trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor din lucrări în curs de execuție în sumă de lei (.... lei*24%), aceasta devenind exigibilă la data întocmirii situațiilor de lucrări sau la data acceptării acestora de către beneficiari, dar nu mai târziu de un an, în conformitate cu prevederile legale aplicabile.

În consecință, având în vedere aceste considerente, au stabilit că taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei este datorată începând cu data de 27.12.2011.

Menționăm că în mod eronat contestatoarea a atribuit această sumă reprezentând TVA ca fiind aferentă lucrărilor efectuate la C, așa cum precizează în contestația formulată la pag. 3, ea în fapt fiind aferentă contractului nr. pentru lucrări de reabilitare și modernizare Campus G.

Din documentele contabile aflate la dosarul cauzei, precum și din Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS, rezultă că petenta a înregistrat și în luna octombrie 2009 venituri din lucrări în curs de execuție efectuate la Campusul G, în sumă de lei. Această situație rezultă și din extrasul raportului de audit al societății pentru anul 2009, care prezintă „Centralizatorul lucrărilor în curs de execuție la 31.12.2009”, precum și din Anexa „Situăția lucrărilor în curs în stoc la 31.12.2011”, aflate în copie la dosarul contestației.

Având în vedere aceleași considerente prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru veniturile din lucrările în curs de execuție înregistrate în luna octombrie 2009 petenta trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, această sumă devenind exigibilă începând cu data de 25.11.2010, după un an de la data înregistrării lor în contabilitate.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 134, alin. (1), (2) și (3) și ale art. 134¹, alin. (1) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.

ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

Coroborate cu prevederile art. 126, alin. (1) și ale art. 127, alin. (1) din același act normativ, care menționează:

„ART. 126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

ART. 127 Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) *În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că lucrările de construcții-montaj care determină decontări și plăți succesive se consideră efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. De asemenea, la momentul respectiv, legea prevedea că indiferent de situație perioada de decontare nu poate depăși un an.

În ceea ce privește situația de fapt rezultă că perioada de decontare a lucrărilor efectuate de contestatoare nu putea să depășească un an de la data la care au fost realizate și înregistrate în contabilitate lucrările respective, respectiv luna octombrie 2009 și luna noiembrie 2010.

Cu privire la stabilirea sumei de lei reprezentând TVA și a accesoriilor aferente în sumă de lei, la pct. 22. din cuprinsul contestației petenta motivează: *„autoritățile fiscale au aplicat în mod eronat o prevedere legală care nu mai era în vigoare la momentul de referință, pentru a stabili TVA colectată aferentă prestărilor în cauză”*.

În acest sens, organul de soluționare reține că prevederile art. 134¹ „Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii” din Codul fiscal au fost modificate de punctul 39 din Ordonanța Guvernului nr. 30 din 31 august 2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, prin această modificare fiind eliminată sintagma „Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an”, prevăzută anterior în cuprinsul aliniatului (7) al acestui articol. Această modificare se face aplicabilă începând cu data de 05.09.2011.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, constatăm că organele de inspecție fiscală au aplicat, în mod corect și legal, reglementările legale care erau în vigoare la data când lucrările în curs de execuție au fost înregistrate în evidența contabilă și au fost recunoscute de contestatoare ca venituri, prin înregistrarea articolului contabil ct. 332 "Servicii în curs de execuție" = cont 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție", și nu cele valabile în luna octombrie 2011, așa cum motivează petenta că ar fi fost corect.

Astfel, în situația de fapt, nu putem reține favorabil argumentul invocat de contestatoare.

De asemenea, cu privire la stabilirea sumei de lei reprezentând TVA și a accesoriilor aferente în sumă de lei,

contestatoarea menționează la pct. 29 din cuprinsul contestației: „*Având în vedere refuzul beneficiarului și implicit faptul că o partidă adițională nu urmează a fi obținută pentru aceste elemente, valoarea lor nu poate face parte din baza impozabilă*”.

Organul de soluționare, prin prisma prevederilor legale menționate anterior, reține că prestările de servicii efectuate de contestatoare se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, iar faptul că dacă pentru aceste lucrări nu urmează a fi obținută o contrapartidă, nici valoarea lor nu poate face parte din baza impozabilă, așa cum susține petenta, nu are susținere legală.

Mai mult, faptul că **S.C. X S.R.L. Iași** a acceptat veniturile obținute din aceste lucrări, prin înregistrarea lor în evidența contabilă, contravine justificărilor aduse împotriva taxei pe valoarea adăugată colectată stabilită în sarcina ei de către organele de inspecție fiscală, deoarece aceste operațiuni sunt taxabile.

De asemenea, reținem că organele de inspecție fiscală menționează cu privire la suma de lei reprezentând TVA aferentă lucrărilor în curs de execuție înregistrate în luna octombrie 2009 și neacceptate de beneficiar, că acestea reprezintă lucrări de sine stătătoare care erau necesare pentru finalizarea proiectului inițial și că lucrările de reabilitare și modernizare Campus G nu erau finalizate și facturate la finalizarea verificării fiscale, contrar motivației contestatoarei.

Ca urmare, având în vedere reținerile anterioare, prevederile legale și documentele aflate la dosarul cauzei, concluzionăm că organele de inspecție fiscală în mod legal și justificat au stabilit în sarcina petentei obligația de a colecta suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, motiv pentru care contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Precizăm că, prin contestația formulată, contestatoarea nu a obiectat asupra modului de calcul al majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere, în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere și cota aplicată, ci a menționat doar faptul că nu datorează accesoriile calculate aferente debitelor stabilite suplimentar.

Având în vedere că pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei care a generat aceste accesorii s-a respins contestația, ca neîntemeiată, potrivit principiului de drept ”accesoriul urmează principalul”, urmează a se respinge ca neîntemeiată și contestația cu privire la majorările/dobânzile și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sumă de lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași

DECIDE :

Art. 1 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Iași**, pentru suma totală de lei, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-IS din și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. AIF, reprezentând:

- lei - impozit pe profit;
- lei - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei - taxa pe valoarea adăugată;
- lei - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei - diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2011.

Art. 2 Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de Inspecție Fiscală Iași din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii, contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.