

DECIZIE nr. 4739/20.12.2018
privind soluționarea contestației formulata de
societatea X SA, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.
TMR_DEC/04.06.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ARG AIF/25.05.2018 înregistrată la A.J.F.P. Arad cu adresa nr...../ad/14.12.2017 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub TMR_DEC/04.06.2018, asupra contestației formulate de

X SA,
CIF:
cu sediul în Timișoara

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG_REG sub nr...../18.05.2018 și la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ARG_AIF/21.05.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DEC/04.06.2018.

Petenta X SA formulează contestație împotriva următoarelor acte administrativ fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. F-AR/27.03.2018 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală;
- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../27.03.2018 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală;
- Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/27.03.2018 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală solicitând revocarea/desființarea parțială a actelor atacate.

Referitor la contestația formulată împotriva **Raportului de inspecție fiscală** nr. F-AR/27.03.2018, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie

titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.*
(...)

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*” coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația în care obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR/27.03.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Referitor la contestația formulată împotriva **Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr./27.03.2018** emisă de A.J.F.P. Arad

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care prin dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală au fost dispuse măsuri privind efectuarea regularizărilor în evidența contabilă prin contul 117 „ Rezultatul reportat” respectiv prin Declarația 101 rectificativa a diminuării veniturilor declarate pentru anul 2017 cu suma cu care organele de inspecție fiscală au majorat veniturile în anul 2016.

În fapt, urmare deficiențelor constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr./27.03.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/27.03.2018 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr./27.03.2018 prin care s-a dispus: ” societatea va efectua regularizarea în evidența contabilă prin contul 117 „ Rezultatul reportat ” conform art. 19 alin.3 lit. a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, respectiv prin Declarația 101 rectificativa, în sensul diminuării veniturilor declarate pentru anul 2017 cu suma de xxx lei, sumă cu care organele de inspecție fiscală au majorat veniturile în anul 2016.”

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.272 alin.(1), alin.(2) lit. b) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a 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 structurile specializate de soluționare a contestațiilor. (...)

(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

(...)

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține structurii prevăzute la alin. (4).

(...)

(5) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin.(1) se soluționează de către organele fiscale emitente”

coroborat cu pct.5.1 și pct.5.3 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege. [...]

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art.272 alin.(6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.

Potrivit acestor dispoziții legale, structura regională de soluționare a contestațiilor are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a 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.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../27.03.2018 a fost dispusă măsura de regularizare în evidența contabilă prin contul 117 „ *Rezultatul reportat* ” conform art. 19 alin.3 lit. a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, respectiv prin Declarația 101 rectificativa, în sensul diminuării veniturilor declarate pentru anul 2017 cu suma de xxxxx lei, sumă cu care organele de inspecție fiscală au majorat veniturile în anul 2016.”

Prin urmare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu are competența de soluționare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../27.03.2018 având în vedere că aceasta se referă la măsura privind regularizarea în evidența contabilă prin contul 117 „ *Rezultatul reportat* ” conform art. 19 alin.3 lit. a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, respectiv prin Declarația 101 rectificativa, în sensul diminuării veniturilor declarate pentru anul 2017 cu suma de xxxxxx lei, sumă cu care organele de inspecție fiscală au majorat veniturile în anul 2016, și nu la măsura diminuării pierderii fiscale, fapt pentru care competența de soluționare revine Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, în calitate de organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile art.272 alin.5 din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(5) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare organului emitent din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad.

Referitor la contestația formulată împotriva Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. F-AR/27.03.2018 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

Suma totala contestată este de xxxxxxxx lei și reprezintă:

- impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxxxx lei
- TVA în sumă de xxxxxx lei

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, av. KJ, la dosarul cauzei fiind depusă, cu adresa din 06.06.2018 înregistrata la AJFP Arad sub nr. ARG_REG/06.06.2018 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR nr...../21.06.2018 împuternicirea avocațială, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR nr...../27.03.2018, emisă de Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de03.2018, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta X SA formulează contestație împotriva Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. F-AR/27.03.2018, Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../27.03.2018 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/27.03.2018 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală solicitând revocarea/desființarea parțială a actelor atacate pentru următoarele motive:

I. Cu privire la impozit pe profit

I.1 Referitor la deducerea cheltuielilor în sumă de xxxxxx lei aferente unor achiziții de bunuri și servicii efectuate în perioada iunie 2015 - decembrie 2015:

1.1 Constatările inspectorilor fiscali

Prezintă concluzia organelor de inspecție fiscală potrivit cărora cheltuielile în suma totală de xxxxxx lei (detaliate sumar în Anexa 3 la RIF) ar fi fost greșit deduse din baza de calcul a impozitului pe profit pentru singurul motiv că ele nu au fost refacturate ca atare către beneficiari în baza contractelor de antrepriză încheiate de Societatea SA și aflate în derulare în perioada de referință și prin urmare nu poate justifica efectuarea acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile conform prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

1.2 Poziția societății

Arată că, în ceea ce privește constatările inspectorilor fiscali privind nedeductibilitatea cheltuielilor acestea se bazează pe o interpretare greșită a prevederilor contractuale de antrepriză executate de societatea X SA și pe o aplicare greșită a dispozițiilor legale relevante art. 21 alin.(1) Cod Fiscal.

În primul rând, susține că, prin contractele de antrepriză încheiate de petentă și beneficiarii construcțiilor, nu se permiteau refacturarea către beneficiari a fiecărei cheltuieli în parte, efectuate în scopul realizării obiectului contractului și că era îndreptățită să emită facturile către beneficiari numai pe etape de execuție și facturând cantitățile de lucrări (materiale și manoperă) încorporate în respectiva etapă de execuție, cu aplicarea prețurilor fixe (forfetare) agreeate prin contract.

În considerarea modului de determinare a prețului din contractele de antrepriză (prețul estimat), care nu permiteau refacturarea ca atare a vreunei cheltuieli către beneficiari, dar și faptul că s-a încasat efectiv de la beneficiari întregul preț estimat prin contractele de antrepriză (adică a obținut venitul maxim posibil din executarea contractelor de antrepriză), petenta considera cu totul irelevant dacă cheltuielile enunțate în Anexa nr.3 la RIF au fost sau nu refacturate ca atare beneficiarilor (sau dacă, împotriva, au fost incluse în situațiile de lucrări aferente etapelor de execuție într-o altă exprimare).

De altfel, chiar dacă aceste cheltuieli nu se regăsesc refacturate ca atare prin situațiile de lucrări, în opinia sa, este evident că fără ele obiectivul de investiție nu ar fi putut fi realizat în mod complet conform prevederilor contractuale, iar beneficiarul nu l-ar fi recepționat.

Cu alte cuvinte, afirmă că, indiferent de titulatura sub care aceste cheltuieli au fost decontate atâta timp cât necesitatea lor nu este contestată, rezultă că fără ele obiectivul realizat în antrepriză nu ar fi fost complet, iar beneficiarul ar fi refuzat cu siguranța să deconteze societății sale întregul preț estimat prin contract.

Consideră cu totul lipsita de justificare legala poziția inspectorilor fiscali de a nu le recunoaște dreptul de deducere pentru cheltuielile în discuție pentru motivul că ele nu au fost refacturate în mod distinct beneficiarilor. Aceasta cu atât mai mult cu cât din detalierea acestor cheltuieli din Anexa 3 la RIF rezulta, în opinia sa, că se poate de clar că, prin natura lor toate aceste cheltuieli erau aferente obiectului său de activitate (antrepriza în construcții) și obiectului contractelor de antrepriză încheiate cu beneficiarii săi. În plus, susține că, inspectorii fiscali nu au contestat niciun moment faptul că societatea a facturat beneficiarilor întregul preț estimat prin contractele de antrepriza, iar astfel petenta a obținut câștigul maxim posibil din executarea contractelor de antrepriza.

În opinia petentei modalitatea de interpretare și aplicare a dispozițiilor art.21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, contravine spiritului textului legal, al cărui interes clar este acela ca o cheltuială poate fi considerată deductibilă dacă a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, adică dacă a fost destinată să contribuie la obținerea unor venituri impozabile, aspect care trebuia verificat în raport de ansamblul activității economice desfășurate, și nicidecum urmărind dacă fiecare cheltuială în parte a fost sau nu refacturată.

În cazul din speță, afirmă că, activitatea economică generatoare de venituri impozabile constă în antrepriza în construcții pe care societatea petentă o realizează în folosul diverșilor beneficiari în baza contractelor de antrepriza încheiate.

Rezulta astfel că și cheltuielile în discuție trebuiau analizate - în scopul calificării lor ca deductibile sau nedeductibile - nu în raport de criteriul de facturării (care nu era, oricum, permisă de clauzele contractelor de antrepriza), ci în raport de posibila lor contribuție la realizarea obiectului contractelor de antrepriza și, în general, la realizarea obiectului de activitate al petentei.

Or, arată că, din simpla verificare a tipurilor de cheltuieli sumar enunțate de inspectorii fiscali în Anexa 3 la RIF rezulta foarte clar că toate aceste cheltuieli sunt strâns legate de obiectul de activitate al societății petente și de obiectul contractelor de antrepriza încheiate cu beneficiarii săi (cheltuieli cu lucrări topografice pentru proiectul Vivalia 1, cofrag centuri atic proiect Vivalia 1, manopera sticla și copertina etaj 5-9 proiect Vivalia 1, materiale pentru proiectul Vivalia 1, chirie pompe și epuizmente pentru proiectul Vivalia 3 etc).

În concluzie susține că aceste cheltuieli nu doar ca au avut ca scop obținerea de venituri impozabile, si au si contribuit efectiv la obținerea de venituri impozabile, întrucât fără ele obiectul contractelor de antrepriza nu ar fi fost integral realizat, iar prețul antreprizei nu ar fi fost integral decontat.

1.2. Referitor la consumul de materiale si servicii aferente unor lucrări construcții efectuate în perioada septembrie 2015 - decembrie 2015 fără a fi înregistrate în aceeași perioadă si veniturile aferente

2.1 Constatările inspectorilor fiscali

Prezintă concluzia organelor de inspecție fiscală potrivit cărora cheltuielile în sumă totală de xxxxx lei, detaliate conform Anexei 1 la RIF nu pot fi recunoscute fiscal în perioada în care au fost înregistrate pentru singurul motiv ca veniturile aferente lor au fost înregistrate cu întârziere, adică în perioadele fiscale ulterioare, fiind astfel încălcate prevederile pct. 446 din OMFP 1802/2014.

2.2 Poziția societății

Petenta consideră că tratarea ca nedeductibile a acestor cheltuieli este nemotivată în drept, în sensul că:

➤ sigurul argument de drept invocat pentru tratarea ca nedeductibile a acestor cheltuieli îl constituie pretinsa încălcare a prevederilor pct.446 din OMFP 1802/2014, text legal care, în opinia petentei, se referă exclusiv la momentul înregistrării fiscale a veniturilor din prestările de servicii (și nu conține nicio referire la cheltuieli). Or, în opinia petentei, deficiența constatată de organele de inspecție fiscală nu are nicio legătură cu înregistrarea fiscală a veniturilor obținute de societatea sa din activitatea de antreprenor în construcții.

➤ în condițiile în care pct.446 di OPANAF 1802/2014 se referă exclusiv la momentul înregistrării veniturilor din prestările de servicii (și nicidecum la momentul înregistrării cheltuielilor angajate pentru realizarea acestor venituri), afirmă că, acest text legal nu poate fi extrapolat și aplicat arbitrar și în materie de cheltuieli.

Mai susține că, în materie de cheltuieli " nu există niciun temei legal care să împiedice deducerea cheltuielilor în perioada curentă în care au fost realizate sau care să ne oblige să înregistrăm fiscal aceste cheltuieli abia în perioada ulterioară în care sunt realizate și veniturile aferente".

În acest sens, arată faptul că nu este un dezvoltator imobiliar, ci antreprenor general plătit pe măsura executării lucrărilor de construcții, astfel că, nu avea nicio obligație de a capitaliza cheltuielile angajate în scopul prestării serviciilor, în serviciile în curs de execuție, respectiv de a

înregistra fiscal aceste cheltuieli numai la momentul viitor al realizării veniturilor aferente.

De altfel, susține că, nici art.21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal care enunța principiul general de recunoaștere a deductibilității cheltuielilor nu prevede vreo condiționare legată de realizarea simultana a veniturilor din prestarea de servicii, singura cerința a textului legal fiind aceea ca cheltuiala sa fi fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Or, în opinia petentei, aceasta cerința a fost îndeplinită în cazul din speță, în condițiile în care inclusiv prin RIF se recunoaște ca veniturile aferente acestor cheltuieli au fost efectiv realizate în perioadele fiscale ulterioare. Prin urmare, susține că, este evident ca poziția echipei de control de a nu recunoaște deductibilitatea acestor cheltuieli în perioada fiscală în care au fost înregistrate este, în principal, nemotivată în drept, iar în subsidiar lipsită de justificare legală.

1.3. Referitor la stornarea avansului în sumă de xxxxxxxx lei reprezentând c/v tâmplărie PVC facturat inițial în baza facturii nr...../30.06.2016. sumă care nu se mai regăsește înregistrată ca atare ulterior în evidența contabilă

3.1 Constatările inspectorilor fiscali

Prezintă constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora suma de xxxxxxx lei înregistrată ca avans tâmplărie PVC în baza facturii cu nr. /30.06.2016 a fost stornată în data de 10.11.2016, iar ulterior, în perioada verificată, inspectorii fiscali nu au regăsit înregistrată în evidența contabilă vreo factură finală de aceeași valoare emisă pentru livrarea respectivei tâmplării PVC.

Din acest unic considerent, inspectorii fiscali au tratat suma de xxxxxx lei (valoarea avansului stornat) drept o creanță pentru care nu a fost încă întocmită factura, iar prin aplicarea prevederilor pct. 53 din OMFP 1802/2014 privind reglementările contabile conforme cu Directivele Europene, coroborate cu prevederile pct. 446 (Venituri din prestarea de servicii) din OMFP nr. 1802/2014, au stabilit în sarcina petentei venituri suplimentare în suma de xxxxxxx lei aferente trimestrului IV al anului 2016 (Anexa nr. 1).

3.2 Poziția societății

Petenta arată că situația este mult similară cu cea de la pct. I.1, în sensul că, o sumă (cheltuiala sau venit) este impozitată pentru simplul și singurul motiv ca inspectorii fiscali nu o regăsesc ca fiind

facturata/refacturată ca atare beneficiarilor in baza contractelor de antrepriza.

Astfel, afirmă că, și in acest caz teza susținuta de inspectorii fiscali se bazează pe o interpretare greșita a prevederilor contractelor de antrepriza executate de petentă în perioada de referința si pe o aplicare greșita a dispozițiilor legale relevante având în vedere următoarele:

- în toate cele 3 contracte de antrepriza generala executate de petenta in perioada supusa verificării prețul antreprizei a fost determinat sub forma unui preț total estimat, aferent tuturor lucrărilor de construcții si instalații necesare in vederea finalizării complete a obiectivului de investiție si predării acestuia către beneficiar.

- în toate cele 3 contracte de antrepriza generala executate de petenta in perioada verificata prețul total estimat se regăsea detaliat in Devizul-oferta anexat contractului de antrepriza, Deviz în care apar detaliate atât tipurile de lucrări ce făceau obiectul antreprizei in construcții, cât și cantitățile de materiale/manopera ocazionate de fiecare lucrare si preturile unitare aplicabile.

- suma în litigiu a fost facturata ca avans tâmplărie PVC în baza contractului de antrepriza cu nr. / 01.10.2015 încheiat cu beneficiarul Y pentru realizarea blocului de locuințe din locația Timișoara, B-dul L.....

- din Devizul-oferta atașat contractului de antrepriza si anexat la contestație în Anexa nr.1, rezultă că, prețul estimat al contractului a inclus si realizarea completa a tâmplăriei exterioare din PVC.

- petenta a facturat integral beneficiarului prețul estimat aferent contractului de antrepriza așa cum a fost modificat prin acte adiționale (care, după cum rezulta din Devizul-oferta anexat la contract, includea si realizarea completa a lucrării de tâmplărie PVC).

- în dovedirea facturării si încasării integrale a prețului estimat aferent acestui contract de antrepriza (care includea si întreaga contravaloare a lucrării de tâmplărie) petenta a anexat în motivarea contestației Anexa nr.2 cuprinzând o situație centralizatoare privind facturile emise către beneficiar în baza acestui contract, care totalizează prețul estimat al contractului.

Față de aspectele mai sus expuse (si anume, pe de o parte faptul ca prețul estimat al contractului includea si întreaga contravaloare a lucrării de tâmplărie PVC, iar pe de alta parte faptul ca prețul estimat al contractului a fost deja facturat si încasat integral), petenta arată că este cu neputința ca societatea să mai dețină vreo creanța față de beneficiar privind plata sumei de xxxxxx lei - suplimentara fata de prețul estimat deja încasat -, cu titlu de contravaloare tâmplărie.

Astfel fiind, in opinia sa, in mod greșit a tratat echipa de inspectie fiscala valoarea avansului in suma de xxxxxx lei (actualmente stornat)

drept o creanța pentru care nu a fost încă întocmită factura, întrucât în condițiile în care prețul total estimat al contractului includea și realizarea completă a tâmplăriei PVC, iar acest preț este în prezent facturat și încasat integral, este absolut exclus ca petenta să mai dețină vreă creanța față de beneficiar privind plata vreunei sume suplimentare cu titlu de contravaloare tâmplărie.

Prin urmare, arată ca inspectorii fiscali, deși nu au regăsit în contabilitate o factura finală de tâmplărie în valoare de exact xxxxxx lei, contravaloarea tâmplăriei executate a fost facturată (într-o altă exprimare) și plătită integral de către beneficiar, în condițiile în care **beneficiarul a achitat integral prețul estimat al contractului.**

Pe de altă parte, arată ca, fiind vorba de un contract de antrepriza cu un preț estimat (integral achitat), societatea nu mai putea pretinde beneficiarului **niciun** fel de creanță suplimentară acestui preț și ca, astfel, suma impozitată reprezintă în fapt o **creanță inexistentă** în raport de realitatea faptică și de prevederile contractului de antrepriza.

În concluzie, în condițiile în care prețul estimat al contractului de antrepriza a fost achitat integral de către beneficiar, iar acest preț includea inerent și contravaloarea întregii lucrări de tâmplărie PVC (conform mențiunii exprese din Devizul-oferta), rezultă ca în niciun caz avansul de tâmplărie stornat nu mai poate fi calificat drept o creanță suplimentară, pentru care petenta să nu fi emis încă factura.

Dimpotrivă, în condițiile în care prețul estimat a fost achitat integral de către beneficiar, conform legii, petenta concluzionează că, este exclusă existența oricărei creanțe suplimentare față de beneficiar, pentru care să nu fi fost încă emisă factura.

1.4. Referitor la deducerea eronată a sumei de xxxxxx lei aferentă unor achiziții de bunuri și servicii deduse în perioada februarie 2016 - decembrie 2016. respectiv suma de xxxxx lei reprezentând c/v lucrărilor nerecepționate de beneficiar

4.1 Constatările inspectorilor fiscali

Arată că, în ceea ce privește suma de xxxxx lei menționată la sub punctul (a), constatările inspectorilor fiscali sunt similare celor de la punctul I.1, în sensul că și în acest caz echipa de control concluzionează că aceste cheltuieli ar fi fost greșit deduse din baza de calcul a impozitului pe profit pentru singurul motiv că ele *nu au fost refacturate ca atare către beneficiari* în baza contractelor de antrepriza încheiate pentru proiectele 1 și 2, în prezent finalizate.

În ceea ce privește suma de xxxx lei menționată la sub punctul (b), constatările inspectorilor fiscali sunt similare celor de la punctul I.2, în sensul că și în acest caz echipa de control concluzionează că aceste

cheltuieli ar fi fost greșit deduse din baza de calcul a impozitului pe profit pentru singurul motiv ca lucrările cărora le corespund aceste cheltuieli nu au fost încă recepționate de beneficiar.

4.2 Poziția societății

Petenta face trimitere la motivațiile expuse pe larg la punctele 1.2 și 2.2 din cuprinsul contestației, care se aplică integral și în mod corespunzător și în cazul celor două sume indicate la acest punct.

1.5. Referitor la înregistrarea în evidența contabilă în perioada ianuarie 2016 - decembrie 2016 a unor consumuri de materiale, respectiv servicii aferente unor lucrări de construcții, fără a fi înregistrate în aceeași perioadă și veniturile aferente

5.1 Constatările inspectorilor fiscali

Prezintă constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora aceste cheltuieli ar fi fost greșit deduse din baza de calcul a impozitului pe profit pentru singurul motiv ca *veniturile aferente au fost înregistrate cu întârziere*, în perioade fiscale ulterioare, invocându-se ca fiind încălcate prevederile pct.446 din OMFP 1802/2014 referitor la momentul înregistrării veniturilor din prestările de servicii.

5.2 Poziția societății

Petenta face trimitere la motivațiile expuse pe larg la pct.2.2 din cuprinsul contestației, care se aplică integral și în mod corespunzător și în acest caz, în principal în ceea ce privește nemotivarea în drept a poziției organului fiscal de a nu recunoaște deductibilitatea acestor cheltuieli, iar în subsidiar în privința faptului ca și aceste cheltuieli au fost tratate ca nedeductibile în perioada în care au fost înregistrate fără o justificare legală pertinentă.

II. Cu privire la Taxa pe valoarea adăugată

II.1. Cu privire la TVA în suma de xxxxx lei din factura nr./30.06.2016 în suma de xxxxxxx lei reprezentând avans c/v tâmplărie PVC stornata ulterior prin Factura nr./10.11.2016:

1.1. Constatările inspectorilor fiscali:

Petenta prezintă concluzia organelor de inspecție fiscală conform căreia, suma de xxxxxxx lei (valoarea avansului c/v tâmplărie PVC stornat prin factura cu nr./10.11.2016) ar reprezenta o creanță pentru care societatea petenta nu ar fi întocmit încă factura.

În consecința, prin aplicarea prevederilor art. 291 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 36 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.

1/2016 inspectorii fiscali au procedat la colectarea unui TVA suplimentar in suma de 20.129 lei aferent acestei pretinse creanțe nefacturate.

1.2. Poziția societății:

Petenta face trimitere la motivațiile expuse pe larg la pct.3.2 din cuprinsul contestației, prin care, în opinia petentei s-a demonstrat faptul ca creanța invocata de organul fiscal (pentru care s-a colectat nejustificat TVA suplimentar) in realitate nu exista, in condițiile in care prețul total estimat al contractului de antrepriza este in prezent facturat si încasat integral, iar acest preț estimat includea si realizarea completa a tâmplăriei PVC (adică implicit si valoarea avansului in litigiu).

II.2. Cu privire la TVA in suma de xxxxx lei aferenta cheltuielilor in suma de xxxxxxxx lei deduse in perioada iunie 2015 - decembrie 2016:

2.1. Constatările inspectorilor fiscali:

Petenta prezintă concluzia organelor de inspecție fiscală conform căreia aceasta nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in sumă de xxxxxx lei aferent cheltuielilor in sumă totală de xxxxxxxxx lei enunțate în Anexa nr.3 la RIF (din care xxxxxxxx lei cheltuieli aferente anului 2015 si xxxx lei cheltuieli aferente anului 2016) pentru motivul ca aceste cheltuieli nu au fost refacturate ca atare către beneficiari in baza contractelor de antrepriza încheiate.

2.2. Poziția societății:

Face trimitere la contra-argumentele expuse pe larg la pct.1.2 si 4.2. din contestația formulată, prin care, în opinia sa, s-a demonstrat ca in condițiile in care prin contractele de antrepriza încheiate a agreat cu beneficiarii săi stabilirea unui preț estimat (fix) pentru toate lucrările executate, contractele nu îi permiteau sa refactureze beneficiarilor ca atare niciuna din cheltuielile efectuate in scopul prestării serviciilor.

Pe de alta parte, in condițiile in care prețul estimat reprezintă o modalitate legala (de stabilire a prețului intr-un contract de antrepriza), petenta susține că, inspectorii fiscali nu aveau niciun drept de a cenzura înțelegerea contractuală a părților in sensul de a condiționa dreptul de deducere de o alta modalitate de decontare decât cea prevăzuta in contract.

Nu in ultimul rând, afirmă că, aceste cheltuieli la care se face referire apar detaliate in Anexa 3 la RIF, iar din enumerarea lor rezulta fără dubiu ca toate aceste cheltuieli au fost angajate in scopul prestării serviciilor asumate in baza contractelor de antrepriza (fiind vorba de cheltuieli aferente unor achiziții de materiale, lucrări si servicii indisolubil legate de obiectul contractelor noastre de antrepriza generala), astfel ca, in

condițiile în care obiectul contractelor de antrepriza s-a materializat, iar petenta a încasat integral prețul convenit în baza acestor contracte (pentru care a și colectat TVA aferent), este incontestabil faptul că și aceste cheltuieli au fost destinate utilizării în scopul unor operațiuni taxabile.

Prin urmare, consideră că pentru toate aceste cheltuieli îndeplinește cumulativ toate condițiile impuse de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, și anume:

(a) condiția de fond prevăzută de art.145 alin.(2) lit.a) din vechiul Cod fiscal (și respectiv dispozițiile echivalente din noul Cod fiscal), aceea că bunurile/ serviciile achiziționate să fie destinate utilizării în folosul unei operațiuni taxabile și respectiv

(2) condiția de forma impusă de art. 146 alin.(1) lit.a) din vechiul Cod fiscal (și respectiv dispozițiile echivalente din noul Cod fiscal) privind deținerea de facturi care să cuprindă toate elementele prevăzute de art.155 alin.(5), situație în care, în opinia petentei, organul fiscal nu este sub nicio formă îndreptățit să condiționeze dreptul de deducere prin impunerea unor cerințe suplimentare (de ex. refacturarea), neprevăzute de dispozițiile legale relevante.

Pentru toate aceste motive solicită admiterea contestației.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere aferente diferențelor bazelor de impozit de plată F-AR nr...../27.03.2018 încheiată la X SA, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare, astfel:

- impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de xxxx lei din care petenta contestă sumă de xxxxxx lei;
- TVA în sumă de xxxxx lei din care petenta contestă sumă de xxxxxx lei.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit

1. În perioada iunie 2015 - decembrie 2015, petenta a înregistrat ca și cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil, sumă totală de xxxxxx lei, reprezentând achiziții de bunuri și servicii (acestea nefiind refacturate către beneficiar), pentru care nu poate justifica efectuarea acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile conform prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au considerat ca **suma de xxxxxx lei reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul**

profitului impozabil pe anul 2015. (Anexa nr.1 la RIF)

2. În perioada septembrie – decembrie 2015, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă (în conturile 6021,612 și 628)consumuri de materiale, respective servicii, aferentă unor lucrări de construcții realizate într-o perioada fiscala (fiind încheiate situații de lucrări, procese verbale de recepție care atesta realizarea serviciilor prestate) pentru care veniturile aferente au fost înregistrate cu întârziere, în perioade fiscale ulterioare.

Având în vedere faptul ca profitul fiscal aferent trimestrelor III si IV - 2015 a fost influențat, organele de inspecție fiscala au ținut cont la calculul profitului impozabil, în sensul majorării/diminuării veniturilor aferente perioadelor fiscale corespunzătoare, conform prevederilor pct. 446 din OMFP 1802/2014, situație prezentată în Anexa nr.4 la RIF.

3. Conform fișei contului 472 aferenta perioadei 01.04.2014 – 31.12.2016, societatea X SA a înregistrat în data de 30.06.2016 în baza facturii nr..... „ Venituri înregistrate în avans în sumă de xxxxx lei reprezentând contravaloare tâmplărie PVC, suma care ulterior a fost stornată în data de 10.11.2016 conform facturii nr.....

Din verificarea facturilor emise de către petenta, în perioada verificată, nu s-a constatat înregistrarea sumei de xxxxx lei în evidența contabilă, respectiv in cadrul veniturilor, in conformitate cu pct. 53 din CMFP nr. 1802/2014 privind Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene.

Astfel că, prin neînregistrarea sumei de xxxxx lei petenta a diminuat nejustificat veniturile impozabile aferente anului 2016, respectiv rezultatul contabil și fiscal cu aceeași sumă, drept urmare organele de inspecție fiscală **au stabilit venituri suplimentare în sumă de xxxxxx lei aferente trimestrului IV al anului 2016.**

4. În perioada iunie 2015 - decembrie 2015, petenta a înregistrat ca și cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil in suma totala de xxxxx lei și respectiv xxxxxxxx lei aferenta unor achiziții de bunuri si servicii, pentru care nu poate justifica efectuarea acestor cheltuieli in scopul desfășurării activității economice, în sensul că acestea aparțin unor Proiecte Imobiliare finalizate (.....1- PV recepție finală din 15.11.2015, respectiv 2- PV recepție finală din 20.12.2017), cheltuieli care nu au fost refacturate beneficiarilor finali, conform prevederilor art. 25, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare.

Astfel, din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SA în calitate de antreprenor general, subcontractează lucrări și servicii, respectiv achiziționează materiale, în

vederea construirii unor Proiecte imobiliare, costuri pe care societatea verificată le refacturează către beneficiarii finali.

Pentru cheltuielile reprezentând contravaloarea lucrărilor nerefacturate către beneficiar aferente unor proiecte imobiliare finalizate, petenta nu a evidențiat anterior recepției proiectelor imobiliare, aceste costuri pe seama contului 332 "Servicii în curs de execuție" în corespondență cu contul 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție", conform prevederilor pct. 446, alin. (4) din OMFP nr. 1802/2014 privind Reglementările contabile conforme cu Directiva 34/2013 UE.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat ca, petenta nu a refacturat contravaloarea cheltuielilor în sumă de xxxx lei către beneficiarul final, drept urmare nu s-a putut justifica efectuarea acestor cheltuieli în scopul activității economice.

De asemenea, s-a constatat faptul că, pentru cheltuielile în sumă de xxxxxx lei, reprezentând contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar, întrucât acestea sunt aferente proiectului imobiliar 3, petenta avea obligația evidențierii acestor costuri pe seama contului 332 "Servicii în curs de execuție" pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție", conform prevederilor pct. 446, alin. (4) din OMFP nr. 1802/2014 privind Reglementările contabile conforme cu Directiva 34/2013 UE.

Pe cale de consecință suma totală de xxxxx lei compusă din **suma de xxxxx lei reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal, respectiv suma de xxxxx lei reprezintă venituri suplimentare la calculul profitului impozabil pe anul 2016.**

5. În perioada ianuarie - decembrie 2016, petenta a înregistrat în evidența contabilă și tehnico-operativă (în conturile 6021, 612 și 628) consumuri de materiale, respectiv servicii, aferente unor lucrări de construcții realizate într-o perioadă fiscală (fiind încheiate situații de lucrări, procese-verbale de recepție care atesta realizarea serviciilor prestate), pentru care veniturile aferente au fost înregistrate cu întârziere, în perioade fiscale ulterioare, constatându-se că au fost încălcate prevederile pct. 446 din OMFP 1802/2014.

Având în vedere faptul ca profitul fiscal aferent trimestrelor I - IV 2016 a fost influențat, organele de inspecție fiscală au ținut cont la calculul profitului impozabil, în sensul majorării/diminuării veniturilor aferente perioadelor fiscale corespunzătoare, conform prevederilor pct. 446 din OMFP 1802/2014 situație prezentată în Anexa nr.4 la RIF.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

1. Cu privire la TVA în sumă de lei aferente facturii nr./30.06.2016 în sumă de xxxxxx lei reprezentând avans c/v tâmplărie

PVC stornată ulterior prin factura nr...../10.11.2016, s-au constatat următoarele

Petenta înregistrează în data de 30.06.2016 în baza facturii nr. venituri în avans în suma de xxxxxx lei reprezentând contravaloare tâmplărie PVC, suma care ulterior este stornată în data de 10.11.2016 conform facturii nr., rămânând în fapt nefacturate la beneficiarul final.

Verificând facturile emise de către petenta, în perioada verificată, nu s-a constatat înregistrarea sumei de xxxxxx lei, respectiv a taxei pe valoarea adăugată aferentă în suma de xxxxxx lei, în evidența contabilă, în cadrul veniturilor respectiv în cadrul TVA colectată.

Astfel că, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 291 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 36 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de 20.129 lei.

2. Cu privire la TVA în sumă de xxxxxx lei aferentă cheltuielilor în sumă de xxxxxx lei deduse în perioada iunie 2015 - decembrie 2016, s-a constatat următoarele:

În perioada iunie 2015 - decembrie 2016, petenta a înregistrat ca și cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil în suma de xxxxxx lei și și-a exercitat dreptul de deduce în suma de xxxxxx lei aferentă unor achiziții de bunuri și servicii, pentru care nu poate justifica efectuarea acestor achiziții în scopul operațiunilor taxabile ale societății, în sensul că acestea aparțin unor Proiecte Imobiliare finalizate (..... 1- PV recepție finală din 15.11.2015, respectiv .a 2..... - PV recepție finală din 20.12.2017), acestea nefiind refacturate beneficiarilor finali, încălcându-se prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a art. 297, alin (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Pe cale de consecință s-a stabilit că petenta nu are drept de deducere a TVA în suma de xxxxxx lei aferentă pentru cheltuielilor reprezentând contravaloarea lucrărilor care nu au fost refacturate către beneficiar aferente unor proiecte imobiliare finalizate perioadei iunie 2015 - decembrie 2016.

III. X SA cu sediul în Timișoara este înregistrată la O.R.C. sub nr. J....., are cod unic de înregistrare, cod CAEN 4120 „ Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale ”.

1. Cu privire la capetele de cerere privind cheltuielile nedeductibile în sumă de xxxxxx lei (xxxxxxx lei +xxxxxxx lei) reprezentând c/v unor bunuri și servicii care nu s-au regăsit ca fiind

refacturate către beneficiarii finali și TVA aferentă în suma de xxxxx lei, precum și capătul de cerere privind veniturile în suma de xxxxxx lei stabilite suplimentar la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2016 prin Decizia de impunere nr. F-AR/27.03.2018 (pct.I.1, pct.I.4 și pct.II.2), se rețin următoarele:

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta X SA, în perioada verificată a derulat lucrări de construcții la următoarele obiective:

- **Bloc locuințe D+P+8+2ER cu apartamente finisate la „gri superior”** având o suprafață construită desfășurată de cca. mp situat în Arad, județul Arad, în baza contractului de antrepriza nr./31.03.2014 încheiat cu beneficiarul A SA. Acest proiect a fost edificat în baza autorizației de construire nr. 376/07.05.2014, emisă de Primăria Municipiului Arad.

- **Bloc locuințe S+P+9E cu apartamente finisate la „standard superior”** având o suprafață construită desfășurată de cea. xxxxxx mp situat în Timișoara, în baza contractului de antrepriza generală nr./01.10.2015 încheiat cu beneficiarul B SRL, actuala VR SA. Acest proiect este edificat în baza autorizației de construire nr./17.08.2015, emisă de Primăria Municipiului Timișoara;

- **Bloc locuințe S+P+8+2ER cu apartamente finisate „plus”** având o suprafață construită desfășurată de cea. Xxxxxx mp situat în Timișoara în baza contractului de antrepriza generală nr./31.03.2016 încheiat cu beneficiarul AVM SA. Acest proiect este edificat în baza autorizației de construire nr./10.02.2016, emisă de Primăria Municipiului Timișoara.

În vederea edificării acestor proiecte imobiliare, petenta X SA în calitate de antreprenor general, a subcontractat lucrări și servicii, respectiv a achiziționat materiale, costuri pe care petenta le refacturează către beneficiarii finali.

Astfel, în vederea realizării proiectelor imobiliare mai sus prezentate, petenta în calitate de antreprenor general, în perioada verificată, a înregistrat pe cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil suma totală de xxxxxx lei și și-a exercitat dreptul de deducere în sumă de xxxxxx lei aferentă achiziției unor diverse bunuri și servicii prezentate pe larg în Anexa 3 la RIF pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală facturi însoțite de situații de lucrări și procese verbale aferente etapelor de execuție finalizate în care să se regăsească incluse aceste cantități de materiale și servicii achiziționate pentru a justifica efectuarea acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile conform prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul

Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 25, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Totodată s-a constatat înregistrarea în anul 2016 a unor cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil în suma totală de xxxxxx lei, reprezentând cheltuieli aferente proiectului imobiliar Vivalia 3 nerecepționat de beneficiar.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca suma totală de xxxxxx lei (xxxxxxx lei + xxxxxx lei) reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2015 și respectiv 2016 (Anexa nr.1 la RIF), iar petenta nu are drept de deducere a TVA aferentă în suma de xxxxxxxx lei fiind încălcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a art. 297, alin (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, iar suma de xxxxxxxx lei reprezintă venituri suplimentare la calculul profitului impozabil pe anul 2016 în conformitate cu conform prevederilor pct. 446, alin. (4) din OMFP nr. 1802/2014 privind Reglementările contabile conforme cu Directiva 34/2013 UE

În drept, în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 și art.21 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

„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.”

Potrivit prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“12. 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, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. De asemenea, legiuitorul mai statuează că la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul cheltuielile care sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991/R, cu modificările și completările ulterioare și care sunt efectuate pentru realizarea veniturilor din același exercițiu fiscal.

În speță sunt incidente și prevederile Legii 82/1991 a contabilității care statuează că:

“Art. 6 (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

„ ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;

(...)

Totodată conform prevederilor art.297 alin 4 si art. 299 alin.1 lit. a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016

„ ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(...)

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

a) operațiuni taxabile;”

coroborat cu prevederile art. 299, alin.1, lit. a in care se precizează

“ ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care e aplică sistemul TVA la încasare;”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă, **dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

De asemenea, pentru exercitarea dreptului de deducere 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, **persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă** în conformitate cu prevederile art. 319.

În speță din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

În perioada verificată, pentru executarea lucrărilor de construcții imobiliare petenta, în calitate de antreprenor, a încheiat contracte de antrepriza nr./31.03.2014 încheiat cu beneficiarul IC SA, nr./01.10.2015 încheiat cu beneficiarul B SRL și nr...../31.03.2016 încheiat cu beneficiarul AVM SA contracte având ca obiect următoarele obiective:

- **Bloc locuințe D+P+8+2ER cu apartamente finisate la „gri superior”** având o suprafața construită desfășurată de cca. xxxxxx mp situat în Arad, **in baza contractului de antrepriza nr./31.03.2014 încheiat cu beneficiarul IC SA.** Acest proiect a fost edificat în baza autorizației de construire nr./07.05.2014, emisă de Primăria Municipiului Arad.

- **Bloc locuințe S+P+9E cu apartamente finisate la „standard superior”** având o suprafața construită desfășurată de cea. xxxxx mp situat în Timișoara **in baza contractului de antrepriza generala nr./01.10.2015 încheiat cu beneficiarul B SRL,** actuala SA. Acest proiect este edificat în baza autorizației de construire nr./17.08.2015, emisă de Primăria Municipiului Timișoara;

- **Bloc locuințe S+P+8+2ER cu apartamente finisate „plus”** având o suprafața construită desfășurată de cea. xxxxx mp situat în Timișoara **in baza contractului de antrepriza generala nr./31.03.2016 încheiat cu beneficiarul AVM SA.** Acest proiect este edificat în baza autorizației de construire nr./10.02.2016, emisă de Primăria Municipiului Timișoara.

În legătură cu prețul lucrărilor, cele trei contracte de antrepriza conțin clauze similare în ceea ce privește modalitatea în care se determina prețul final al lucrărilor.

Astfel, spre exemplificare, prin contractul de antrepriza nr./31.03.2014 încheiat cu beneficiarul IC SA și a actelor adiționale încheiate, existente în fotocopie la dosarul cauzei, petenta s-a obligat să realizeze toate lucrările de construcție și servicii conexe aferente în vederea predării către Beneficiar a Obiectivului constând în Bloc locuințe D+P+8+2ER cu apartamente finisate la „gri superior” și a amenajării terenului în conformitate cu Proiectul tehnic cu avizele și autorizațiile predate de beneficiar.

În ceea ce privește prețul lucrărilor și serviciilor acesta a fost stabilit inițial la un nivel provizoriu de xxxxxxxx Lei + TVA, reprezentând prețul total estimat al lucrărilor menționate în Devizul-oferta din Anexa 1 executate până la nivelul de finisare și dotare prevăzut, preț care ulterior a mai fost modificat prin acte adiționale. Astfel, conform Actului adițional nr./03.09.2015 la contractului de antrepriză nr.....31.03.2014 s-a stabilit că „ *Prețul lucrărilor și serviciilor este stabilit provizoriu la nivelul sumei totale de xxxxxxxxxxxxxxxx Lei + TVA.*”

Conform prevederilor contractuale, prețul total a fost stabilit în raport de prețurile unitare și respectiv de cantitățile menționate în devizul oferta întocmit de antreprenor și care constituie Anexa 1 la contract, părțile stabilind în mod expres că „ (...) *Prețurile menționate în Anexa 1 includ și toate costurile aferente achiziției materialelor, ale manoperei, ale utilajelor precum și toate costurile necesare în vederea organizării șantierului, realizării efective a lucrărilor (transport, paza lucrărilor și a materialelor proprii, depozitarea materialelor, închirieri sau achiziționări de materiale și utilaje, asigurări, utilități consumate, toate lucrările de siguranță și protecția muncii, curățenia, repararea drumurilor și trotuarelor afectate de lucrările șantierului, precum și asigurarea utilităților de la punctele de branșare indicate de beneficiar, etc.)*”

În ceea ce privește modalitatea de plată a prețului în contract s-a stipulat că: “ Plata prețului lucrărilor prevăzute de articolele 1.2.1, 1.2.2 și 1.2.3 se face conform Graficului de plăți ce constituie Anexa 4 la contract, prin decontări pe etape de execuție pentru etapele din lucrare distincte din punct de vedere fizic și funcțional finalizate (determinate conform

Graficului de execuție ce constituie Anexa 3 la contract și parte integrantă din conținutul contractului) în baza: (i) proceselor verbale de recepție parțială aferente fiecărei etape de execuție/proceselor - verbale de constatare stadiu fizic acceptate de beneficiar prin semnătura reprezentantului legal al acestuia și de către dirigințele de șantier care vor evidenția finalizarea la termen, în mod corespunzător, și fără niciun fel de deficiențe a etapei de execuție respective, și respectiv (ii) în baza situațiilor de lucrări aprobate de reprezentantul Beneficiarului și dirigințele de șantier, care atesta recepția cantitativă a lucrărilor aferente fazei respective”

Analizând prevederile contractuale se constată că, în ceea ce privește modalitatea de plată a prețului final, prin contractele încheiate părțile au convenit că plata prețului lucrărilor/serviciilor prevăzute în acestea se va face prin decontări pe etape de execuție pentru etapele din lucrare distincte din punct de vedere fizic și funcțional finalizate, determinate conform Graficului de execuție ce constituie anexa la fiecare contract în baza:

- proceselor verbale de recepție parțială aferente fiecărei etape de execuție acceptate de Antreprenor prin semnătura reprezentantului legal al acestuia, care vor evidenția finalizarea la termen, în mod corespunzător, și fără niciun fel de deficiențe a etapei de execuție respective, și

- situației de lucrări aprobate de reprezentantul Antreprenorului, care atesta recepția cantitativă a lucrărilor aferente fazei respective.

Astfel, părțile au convenit ca, factura aferentă unei etape de execuție se va emite numai după semnarea de către Antreprenor a procesului-verbal de recepție și a situației de lucrări aferente etapei de execuție, facturile emise de subantreprenor urmând a fi considerate automat acceptate la plată în măsura în care sunt însoțite de procesul verbal și situația de lucrări aferentă etapei de execuție respective semnate fără obiecții de către reprezentantul legal al Antreprenorului, nicio plată către subantreprenor nu va fi considerată scadentă câtă vreme lucrările cărora le corespunde plata nu au fost recepționate calitativ și cantitativ de către Antreprenor. Pe cale de consecință, se constată că, potrivit contractelor încheiate, modul de decontare a lucrărilor executate și serviciilor prestate de petenta în calitate de antreprenor este stabilit direct prin contracte, respectiv:

- sunt stabilite lucrările ce urmează a se executa și termenele de execuție;

- faptul că antreprenorul are obligația de a preda beneficiarului documentele necesare pentru confirmarea realizării lucrării, pe fiecare

etapa de execuție prevăzută în graficul de execuție ce face parte integrantă din conținutul contractelor;

- decontarea are loc pe baza lucrărilor realizate conform graficului de execuție prin înaintarea facturii aferenta fiecărei etape de execuție, sub condiția plății acesteia numai după semnarea de către Antreprenor a procesului – verbal de recepție și a situației de lucrări aferente fiecărei etape de execuție, respectiv sa fie însoțită obligatoriu de aceste documente confirmate de antreprenor.

Ca urmare, facturile emise de antreprenor și care au atașate procesele verbale de recepție și situații de lucrări semnate de antreprenor, reprezintă lucrări executate și servicii prestate confirmate de beneficiar, având în vedere că anterior emiterii facturilor fiscale antreprenorul avea obligația depunerii documentelor necesare pentru confirmarea realizării acestor lucrări și servicii de către antreprenor.

Din documentele existente la dosarul cauzei se constată că, în perioada verificată, în vederea realizării proiectelor imobiliare încheiate și prezentate la situația de fapt, petenta în calitate de antreprenor general a subcontractat lucrări și servicii, respectiv a achiziționat materiale, costuri pe care le refactura către beneficiarii finali.

Cu toate acestea s-a constatat înregistrarea unor cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil pentru care petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală facturi însoțite de situații de lucrări și procese verbale aferente etapelor de execuție finalizate în care să se regăsească incluse aceste cantități de materiale și servicii achiziționate pentru a justifica efectuarea acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile, în sensul că acestea aparțin Proiectelor Imobiliare finalizate (..... 1- PV recepție finală din 15.11.2015, respectiv 2-PV recepție finală din 20.12.2017), și ca acestea au fost refacturate beneficiarilor finali, conform prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 25, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În contestația formulată petenta a susținut că toate aceste cheltuieli au fost efectuate în vederea îndeplinirii obiectului său de activitate (antrepriza în construcții) și obiectului contractelor de antrepriză încheiate cu beneficiarii săi.

Prin urmare, în scopul soluționării contestației și având în vedere susținerile din contestația formulată în legătură cu existența conform contractelor de antrepriza încheiate a obligativității facturării de către petenta în calitate de antreprenor general, pentru fiecare etapa de execuție, a cantităților de lucrări (materiale și manoperă) către beneficiarii

finali, în baza situațiilor de lucrări care să detalieze cantitățile de lucrări (materiale și manoperă) încorporate în respectiva etapa de execuție, cu adresa nr...../24.10.2018, DGRFP Timișoara a solicitat petentei documente justificative de natura mijloacelor de proba reglemente de Codul de procedura fiscala care să ateste faptul că X SA a realizat venituri aferente acestor cheltuieli conform art. 21 alin.1 din Codul fiscal respectiv facturi însoțite de situațiile de lucrări și procesele verbale aferente etapelor de execuție finalizate în care se regăsesc incluse aceste cantități de materiale și servicii achiziționate.

Cu adresa nr....., înregistrata la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR sub nr...../12.10.2018 petenta a depus la dosarul cauzei în legătură cu aceste cheltuieli următoarele documente:

1. Referitor la cheltuielile în sumă totală de xxxxxx lei

- *tabel Centralizator (Anexa 2)*, în care cheltuielile în discuție în suma totală de xxxxxx lei apar defalcate și explicitate (coloanele A până la I din tabel), după care pentru fiecare din aceste cheltuieli a indicat factura/element constructiv (generatoare de venituri) emisă de X S.A. pe seama beneficiarului final, în care s-a reflectat achiziția efectuată (coloanele J, K și L din tabelul Centralizator);

- *fotocopiile facturilor fiscale, cu situațiile de lucrări aferente, emise de X S.A. pe seama beneficiarului final pentru elementele constructive în care s-au reflectat cheltuielile în discuție (Anexa 3);* cu indicarea facturilor menționate la coloanele J, K și L din tabelul Centralizator și a faptului că, în tabelul Centralizator atașat ca Anexa 2 pozițiile care se referă la cheltuielile în suma totală de xxxxxx lei se regăsesc la rândurile 5-27 inclusiv.

2. Referitor la cheltuielile în suma totală de xxxxxxxx lei

- *Tabelul Centralizator* atașat ca **Anexa 2**, în care cheltuielile în discuție în suma totală de xxxxx lei apar defalcate și explicitate (coloanele A până la I din tabel), după care pentru fiecare din aceste cheltuieli am indicat factura/element constructiv (generatoare de venituri) emisă de X S.A. pe seama beneficiarului final, în care s-a reflectat achiziția efectuată (coloanele J, K și L din tabelul Centralizator);

- *fotocopiile facturilor fiscale, cu situațiile de lucrări aferente, emise de X S.A. pe seama beneficiarului final pentru elementele constructive în care s-au reflectat cheltuielile în discuție (Anexa 7)* cu indicarea facturilor menționate la coloanele J, K și L din tabelul Centralizator și a faptului că în tabelul Centralizator atașat ca Anexa 2 pozițiile care se referă la cheltuielile în suma totală de xxxx lei se regăsesc la rândurile 28-48 inclusiv.

În scopul soluționării contestației în raport de susținerile petentei și de documentele justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedura fiscală depuse de aceasta în motivarea contestației, în considerarea art. 279 alin. 4 din Codul de procedura fiscală coroborat cu pct.3.4 din OPANAF 3741/2015, DGRFP Timișoara a oferit organelor de inspecție fiscală, urmare solicitării nr...../24.10.2018, posibilitatea legală a prezentării punctului de vedere vis a vis de aceste documente.

Organele de inspecție fiscală au transmis răspunsul lor, cu adresa nr. ARG_AIF/ad/13.11.2018 înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR DGR sub nr...../21.11.2018 împreună cu documentele depuse de petenta în motivarea contestației.

Analizând documentele justificative prezentate de petenta în motivarea contestației, precum și constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației constată că acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele motive:

- nu se pot corela cantitățile de materiale și serviciile achiziționate înscrise în facturile de achiziție cu cele înscrise în situațiile de lucrări atașate facturilor cantitățile de materiale și serviciile achiziționate înscrise în facturile de achiziție depuse în motivarea contestației și indicate în Tabelul centralizatorului Anexa nr.2 la adresa de răspuns.

- referitor la cheltuielile cuprinse în Tabelul centralizatorului Anexa nr.2, la poziția 11 reprezentând " montare sticlă și copertină etaj 5+9" în suma totală de xxxxx lei, deși s-a susținut că acestea au fost reflectate în factura nr...../30.10.2015 și situația de lucrări la poziția 27 "Neprevăzute", această justificare nu poate fi primită întrucât cheltuielile în discuție, după natura lor, nu pot fi incluse în categoria cheltuielilor neprevăzute, acestea fiind cheltuieli direct legate de construirea Proiectului imobiliar Vivalia 1.

- există în unele cazuri neconcordanțe între data înregistrării cheltuielilor și cea a veniturilor, în sensul că veniturile indicate ca fiind aferente cheltuielilor au fost înregistrate anterior efectuării și înregistrării respectivelor cheltuieli.

- spre exemplu, în cazul cheltuielilor cuprinse în tabelul centralizatorului la poziția 42 reprezentând materiale bloc Vivalia 1, montat balustrada și gresie, acestea nu pot fi justificate ca fiind cuprinse în situația de lucrări anexată facturii nr. .../11.11.2015, atâta vreme cât, aceste cheltuieli au fost înregistrate în cursul anului 2016, iar factura indicată a fost emisă către beneficiar în anul 2015, astfel încât veniturile nu puteau fi înregistrate anterior efectuării cheltuielilor, conform principiului general de drept *tempus regit actum* și a dispozițiilor exprese ale art.6 din Legea nr.82/1991.

- cu privire la operațiunile care reprezintă cheltuieli de remediere a unor deficiențe pe care antreprenorul era obligat să le repare pe cost propriu, respectiv pentru care nu au fost realizate venituri, învederam faptul că în condițiile în care societatea X SA în calitate de antreprenor general, a reținut garanții de bună execuție de la subantreprenori, aceasta avea obligația remedierii deficiențelor de execuție în baza garanțiilor reținute de la aceștia.

- conform contractelor de antrepriza petenta în calitate de antreprenor general avea obligația facturării pentru fiecare etapă de execuție, a cantităților de lucrări (materiale și manoperă) către beneficiarii finali, în baza situațiilor de lucrări care să detalieze cantităților de lucrări (materiale și manoperă) încorporate în respectiva etapă de execuție

Susținerile petentei din contestația formulată ca era îndreptățită să emită facturile către beneficiari numai pe etape de execuție și facturând cantitățile de lucrări (materiale și manoperă) încorporate în respectiva etapă de execuție, cu aplicarea prețurilor fixe (forfetare) agreeate prin contract, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, câtă vreme din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat faptul că bunurile și serviciile achiziționate, în cauză, de către X SA au fost recepționate de către petentă, odată cu semnarea proceselor verbale de recepție încheiate cu subantreprenorii la finalizarea etapei de execuție corespunzătoare. De asemenea, în cadrul Anexei 1A &Grafic execuție bloc D+P+9E&, respectiv în cadrul Anexei 1B &Fișă proiect 1 P+9&, care fac parte integrantă din conținutul contractului de antrepriză nr. / 31.03.2014 sunt cuprinse atât materialele cât și serviciile reprezentând „manoperă sticlă și copertină et. 5+9”, „lucrări topo”, „cofrag centuri atic”, drept urmare aceste sume au fost incluse în prețul estimat al contractului, respectiv trebuiau cuprinse în facturile emise către beneficiar.

Astfel, se constată că, petenta nu a depus la dosarul cauzei documente suplimentare de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirmă constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv facturi, situații de lucrări și procese verbale de recepție aferente finalizării unei etape de execuție, care să ateste faptul că societatea X SA a realizat venituri aferente cheltuielilor cu materialele și serviciile înregistrate ca și cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil și pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA, deși acestea au fost încorporate în proiectul imobiliar rezidențial (bloc de locuințe D+P+9E) și ulterior predate și recepționate de către beneficiarul final, în baza procesului verbal de recepție finală .

În legătură cu înregistrarea în anul 2016 a cheltuielilor deductibile la determinarea masei profitului impozabil în suma totală de xxxxxx lei,

reprezentând cheltuieli aferente proiectului imobiliar Vivalia 3 nerecepționat de beneficiar se reține că, în condițiile în care

- suma de xxxx lei reprezintă contravaloarea unor cheltuieli înregistrate în anul 2016 aferente unui proiect imobiliar nerecepționat și care urmează a fi finalizat într-o perioadă fiscală viitoare, petenta având obligația evidențierii acestor costuri pe seama contului 332 „Servicii în curs de execuție” pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” în conformitate cu prevederile pct. 446, alin. (4) din OMFP nr. 1802/2014,

- reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin OMFP NR.1802/2014 clarifică modul de înregistrare a veniturilor pe parcursul unui proiect pentru a evita înregistrarea în totalitate a veniturilor la data finalizării proiectului în timp ce cheltuielile ar fi fost înregistrate pe tot parcursul acestuia, în sensul în care, în cazul lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei acestea se evidențiază la cost, în contul 332 “Servicii în curs de execuție”, pe seama contului 712 “Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”.

- petenta nu a respectat reglementările contabile în legătură cu înregistrarea veniturilor și a cheltuielilor care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție prin recunoașterea simultană a acestora în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli, astfel că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca suma de xxxxxx lei reprezintă venituri suplimentare la calculul profitului impozabil pe anul 2016.

În speță se reține jurisprudența consacrată a Înaltei Curți de Casație și Justiție, respectiv Decizia nr.1261/12.03.2014, prin care instanța a reținut faptul că „(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.”

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de

probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.***

Prin urmare, având în vedere petenta nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală din care să rezulte ca aceste bunuri și servicii au fost încorporate în lucrări executate sau servicii prestate, respectiv încorporate în lucrările executate în favoarea beneficiarilor finali la obiectivele investiționale conform scopului declarat și implicit efectuarea de cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile, față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru cererile de cerere privind neacceptarea la deducere a cheltuielilor în sumă de xxxxxx lei, veniturilor suplimentare în sumă de xxxlei, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de xxxlei.

2. Cu privire la capătul de cerere privind înregistrarea de către petentă în evidența sa contabilă, în perioada septembrie 2015 – decembrie 2015 a unor cheltuieli deductibile cu consumurile de materiale și a serviciilor aferente unor lucrări de construcții, fără a fi înregistrate în aceeași perioadă și veniturile aferente (pct.1.2 din contestația formulată) se rețin următoarele:

În fapt, în perioada septembrie 2015 – decembrie 2015, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă (în conturile 6021, 612 și 628) consumuri de materiale, respectiv servicii aferente unor lucrări de construcții realizate într-o perioadă fiscală (fiind încheiate situații de lucrări, procese verbale de recepție care atesta realizarea serviciilor

prestate) pentru care veniturile aferente au fost înregistrate în perioade fiscale ulterioare.

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

***“(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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*”**

În speță sunt aplicabile și prevederile O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care precizează :

“ 53 - (1) Principiul contabilității de angajamente. Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

(2) Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesoșite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).

(3) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.

“ 446. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

(4) Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".

Față de prevederile legale aplicabile, conform legislației contabile respectiv Ordinul nr.1802/2014, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

La fel cum se înregistrează și producția de bunuri în curs de execuție, există și obligația înregistrării în contabilitate a serviciilor. Pentru aceasta se fac evaluări ale stadiului de execuție al lucrării de către personalul implicat în producerea serviciilor. Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

Totodată, în cazul lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei acestea se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".

Din punct de vedere al funcționalității conturilor ce se utilizează pentru înregistrarea veniturilor din prestarea serviciilor, precum și înregistrarea serviciilor în curs de execuție, Ordinul 1802/2014 prevede:

Contul 704 "Venituri din servicii prestate"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din servicii prestate.

În creditul contului 704 "Venituri din servicii prestate" se înregistrează:

- tarifele serviciilor prestate, facturate clienților (411);
- tarifele serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi (418);
- venituri înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exercițiului în curs (472);
- tarifele serviciilor prestate, încasate în numerar (531);

- sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate, entități asociate și entități controlate în comun (451, 453).

Contul 332 *“Servicii în curs de execuție”*

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei. Contul 332 *“Servicii în curs de execuție”* este un cont de activ.

În debitul contului 332 *“Servicii în curs de execuție”* se înregistrează:

- valoarea la cost de producție a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei (712).

În creditul contului 332 *“Servicii în curs de execuție”* se înregistrează:

- scăderea din gestiune a valorii serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (712).

Contul 712 *“Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”*

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al serviciilor în curs de execuție, precum și variația acestuia.

În creditul contului 712 *“Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”* se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, costul serviciilor în curs de execuție (332);

În debitul contului 712 *“Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”* se înregistrează:

- reluarea serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei (332).”

Prin urmare, O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate clarifică modul de înregistrare a veniturilor pe parcursul unui proiect pentru a evita înregistrarea în totalitate a veniturilor la data finalizării proiectului în timp ce cheltuielile ar fi fost înregistrate pe tot parcursul acestuia, în sensul în care, în cazul lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei acestea se evidențiază la cost, în contul 332 *“Servicii în curs de execuție”*, pe seama contului 712 *“Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”*. De asemenea se stabilesc norme clare cu privire la documentația necesară pentru determinarea stadiului de execuție a lucrării dar și cum sunt recunoscute veniturile în cazul lucrărilor de construcții.

Totodată, în conformitate cu legislația aplicabilă, elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute

atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadei aferente, iar veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent în aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.

În ceea ce privește reflectarea în contabilitate a veniturilor obținute din serviciile prestate pe parcursul a două sau mai multe exerciții financiare consecutive trebuie avute în vedere și cerințele **principiului independentei exercițiului**. În acest sens, trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile eferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri si creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 “Clienți – facturi de întocmit”), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 “Furnizori – facturi nesosite”). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atesta livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se constată că, în perioada septembrie – decembrie 2015, petenta a înregistrat în evidența sa contabila (în conturile 6021, 612 și 628) consumuri de materiale, respectiv servicii aferente unor lucrări de construcții realizate într-o perioada fiscală (trim. III și IV 2015), fiind încheiate situații de lucrări, procese verbale de recepție care atesta realizarea serviciilor prestate pentru care veniturile aferente au fost înregistrate într-o perioadă fiscală ulterioară (ianuarie 2016).

Prin urmare, prin înregistrarea în trimestrul III și IV 2015, în conturile de cheltuieli a unor consumuri de materiale si servicii aferente unor lucrări de construcții realizate, petenta a influențat profitul fiscal aferent acestor trimestre, în timp ce veniturile rezultate direct și concomitent din aceeași tranzacție au fost recunoscute în contabilitate, într-o perioadă fiscală ulterioară, respectiv în anul 2016 când a fost înregistrată factura nr.....12.01.2016 care cuprinde și refacturarea costurilor cu materialele si prestările de servicii respective.

În speță, petenta avea obligația evidențierii în anul 2015 a prestărilor nefacturate corespunzătoare cheltuielilor, în contul 332 “Servicii în curs de execuție”, pe seama contului 712 “Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”.

Având în vedere prevederile legale aplicabile raportat la situația de fapt mai sus prezentată se reține că, petenta în mod eronat nu a

evidențiat veniturile în același exercițiu financiar când s-a efectuat și înregistrarea cheltuielilor rezultate din aceeași tranzacție pentru a determina în mod corect rezultatul impozabil al exercițiului și implicit a impozitului pe profit, și pentru a respecta principiul independenței exercițiului, astfel că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au ținut cont la calculul profitului impozabil, în sensul majorării/diminuării veniturilor aferente perioadelor fiscale corespunzătoare, conform prevederilor pct. 446 din OMFP nr. 1802/2014, situație prezentată în Anexa nr.4 la RIF.

Sușinerile petentei din contestație în legătură cu faptul că deficiența constatată de organele de inspecție fiscală ar fi fost în legătură cu tratarea ca nedeductibile a acestor cheltuieli și că aceasta ar fi nemotivată în drept și lipsită de justificare legală, nu este întemeiată, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe cu privire la înregistrarea cu întârziere a veniturilor aferente cheltuielilor înregistrate de către societatea X SA în sensul că refacturarea și înregistrarea veniturilor trebuia evidențiată în același exercițiu financiar când s-a efectuat și înregistrarea cheltuielilor pentru a determina în mod corect rezultatul impozabil al exercițiului și implicit a impozitului pe profit, și pentru a respecta principiul independenței exercițiului și nu deficiente în legătură cu tratarea ca nedeductibile a acestor cheltuieli.

Din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată reiese că organele de inspecție fiscală urmare deficiențelor constatate în legătură cu înregistrarea cu întârziere a veniturilor aferente cheltuielilor înregistrate de către societatea X SA, au influențat profitul fiscal aferent trimestrului III și IV 2015 cu suma de xxxxxx lei reprezentând venituri înregistrate eronat la o altă perioadă fiscală, sumă care cuprinde costurile cu materialele și prestările refacturate prin factura nr...../12.01.2016 (cu întârziere față de momentul recunoașterii veniturilor) și nu cu suma totală de xxxxx le indicată de petenta în cuprinsul contestației care reprezintă totalul sume stabilite de organele de inspecție fiscală aferente anului 2015.

Sușinerea petentei că " nu există niciun temei legal care să împiedice deducerea cheltuielilor în perioada curentă în care au fost realizate sau care să ne oblige să înregistrăm fiscal aceste cheltuieli abia în perioada ulterioară în care sunt realizate și veniturile aferente" este infirmată de prevederile punctului 53, alin. (3) din OMFP 1802/2014 conform căreia: *"Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli"*.

Prin urmare, având în vedere că argumentele petentei nu sunt de natură să modifice corecția rezultatului financiar al anului 2015 și 2016, cu sumele prezentate în anexa nr.4 din RIF, față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3. Cu privire la capătul de cerere privind stornarea avansului în sumă de xxxxxx lei reprezentând c/v tâmplărie PVC facturat inițial în baza facturii nr...../30.06.2016 și a TVA în sumă de xxxxxxx lei (pct.I.3 și II.1 din contestație),, se rețin următoarele:

În fapt, petenta a înregistrat în data de 30.06.2016 în baza facturii nr. venituri în avans în suma de xxxx lei reprezentând contravaloare tâmplărie PVC, suma care ulterior a fost stornată în data de 10.11.2016 conform facturii nr.

Verificând facturile emise de către petenta în perioada verificată s-a constatat neînregistrarea sumei de xxxxxxx lei, respectiv a taxei pe valoarea adăugată aferentă în suma de xxxxxxx lei, în evidența contabilă, în cadrul veniturilor respectiv în cadrul TVA colectată, deși din analiza documentelor prezentate de petenta în timpul desfășurării inspecției fiscale, dar și ulterior în susținerea contestației s-a constatat faptul că bunurile achiziționate de către X SA (respectiv tâmplărie PVC), au fost recepționate de către petentă, odată cu semnarea proceselor verbale de recepție încheiate cu subantreprenorii la finalizarea etapei de execuție corespunzătoare respectiv tâmplăria PVC în cauză, a fost montată în luna iulie 2016, așa cum rezultă din facturile emise de către subantreprenor (FF,.....,....., și din 12.07.2016), respectiv se regăsesc facturate către beneficiar prin factura nr./14.07.2016.

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

“(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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

În speță sunt aplicabile și prevederile O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care precizează :

“ 53 - (1) Principiul contabilității de angajamente. Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

(2) Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).

(3) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.

“ 446. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

(4) Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".

Față de prevederile legale aplicabile, conform legislației contabile respectiv Ordinul nr.1802/2014, veniturile din prestări de servicii se

înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele aspecte:

- conform Anexei 1 "Deviz privind modul de calcul al prețului forfetar (Bloc Vivalia 2)", anexat de către petentă în motivarea contestației, care face parte integrantă din conținutul contractului de antrepriză nr./01.10.2015 sunt cuprinse materialele reprezentând "tâmplărie PVC", drept urmare aceste sume au fost incluse în prețul forfetar al contractului, respectiv trebuiau cuprinse în facturile emise către beneficiarul final

- tâmplăria PVC în cauză, a fost montată în luna iulie 2016, așa cum rezultă din facturile emise de către subantreprenor (FF,, și din 12.07.2016), respectiv se regăsește facturată către petentă prin factura nr. ../14.07.2016, prin urmare contravaloarea acesteia trebuia să se regăsească facturată către beneficiarul final fiind aferentă unei cheltuieli inclusă într-o etapă de execuție deja finalizată și recepționată de către petentă, odată cu semnarea proceselor verbale de recepție încheiate cu subantreprenorii la finalizarea etapei de execuție corespunzătoare.

- petenta a înregistrat în data de 30.06.2016 în baza facturii nr..... venituri în avans în suma de xxxxx lei reprezentând contravaloare tâmplărie PVC, suma care ulterior a fost stornată în data de 10.11.2016 conform facturii nr.

Pe cale de consecință, în condițiile în care nu s-a constatat înregistrarea în cadrul veniturilor a sumei de xxxxxx lei, respectiv colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă în suma de xxxxx lei, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal, au stabilit că prin neînregistrarea sumei de xxxx lei, petenta a diminuat nejustificat veniturile impozabile aferente anului 2016, respectiv rezultatul contabil și fiscal al anului 2016 cu aceeași sumă, și drept urmare au stabilit venituri suplimentare în sumă de xxxxxxlei aferente trimestrului IV 2016 și au stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumaxxxx lei.

În motivarea contestației, cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR/12.10.2018, petenta a anexat la dosarul cauzei:

- fotocopia contractului de antrepriză nr...../01.10.2015, cu actele adiționale aferente – Anexa nr.4 la adresa de răspuns
- fotocopia facturii fiscale nr...../30.06.2017 împreună cu situația de lucrări realizată în luna iunie 2017 și – Anexa nr.5 la adresa de răspuns

Față de documentele depuse de petenta în motivarea contestației, organul de soluționare a contestației constata că, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele motive:

- factura fiscală nr...../30.06.2017, situația de lucrări și procesul verbal de recepție cu care petenta a dorit să justifice facturarea către beneficiarul final a contravalorii tâmplăriei PVC achiziționate în amonte, în valoare totală de xxxxx lei, au fost emise în anul 2017 și sunt aferente unor lucrări realizate în luna iunie 2017, ulterior perioadei verificate, respectiv 01.04.2014 – 31.12.2016 pentru impozitul pe profit și 17.04.2014 – 31.12.2016 pentru taxa pe valoarea adăugată,

- din documentele verificate s-a constatat faptul că tâmplăria PVC în discuție a fost montată în luna iulie 2016, așa cum rezultă din facturile emise de către subantreprenor (FF,,, și din 12.07.2016), respectiv se regăsește facturată către beneficiar prin factura nr. /14.07.2016, prin urmare contravaloarea acesteia trebuia să se regăsească facturată către beneficiarul final fiind aferentă unei cheltuieli efectuate în anul 2016 și inclusă într-o etapă de execuție deja finalizată și recepționată de către petentă, odată cu semnarea proceselor verbale de recepție încheiate cu subantreprenorii la finalizarea etapei de execuție corespunzătoare.

Prin urmare, având în vedere că documentele și argumentele petentei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. art.279 alin. 1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E

- *constatarea necompetenței materiale* a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara privind contestația formulată de X SA împotriva măsurilor dispuse prin Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. /27.03.2018 emisă de A.J.F.P. Arad și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, în calitate de organ fiscal competent de soluționare.

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate de societatea **X SA** împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/27.03.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad pentru suma totală de **xxxxx lei** reprezentând:

- impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxxxxxx **lei**
- TVA în sumă de xxxx **lei**

- prezenta decizie se comunica la:

- I.S.A

- A.J.F.P. Arad - Activitatea de
Inspecție Fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din
OPANAF nr. 3741/2015.

Decizia este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,