

Decizia nr.45 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2005

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată asupra contestației formulată de **societatea comercială X**, privind măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului Hunedoara - Activitatea de control financiar fiscal, prin DECIZIA DE IMPUNERE privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, privind impozit pe profit cu accesoriile aferente și taxa pe valoarea adăugată cu accesoriile aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.176 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestație, societatea comercială X, susține următoarele:

1.Referitor la respectarea regulilor privind inspecția fiscală

a). Potrivit prevederilor art.102 alin.3 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală: *“Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”*

Totodată potrivit prevederilor pct.102.4 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003, nu sunt îndeplinite condițiile menționate expres și precis determinat prevăzute de acesta pentru a fi dispusă reverificarea unei perioade și taxe deja verificate.

Cu toate că **societatea comercială X**, a mai făcut obiectul controlului fiscal, efectuat de către salariații ai DGFP Hunedoara, care aveau cunoștință de contractul de prestări servicii nr.../15.10.2002, încheiat între aceasta și societatea comercială Y, prin adresele nr.../04.02.2005 și nr.../15.02.2005, s-a aprobat efectuarea inspecției fiscale de fond care a cuprins reverificarea unei perioade deja verificate.

În acest sens, se invocă procesul verbal încheiat în anul 2003 de către serviciul control fiscal 5, procesul verbal încheiat în anul 2004

de către serviciul control fiscal 4 și raportul de inspecție fiscală încheiat în anul 2004 de serviciul control fiscal 4.

Astfel, în condițiile în care, prin cele trei acte de control invocate a fost admisă deducerea TVA aferentă serviciilor prestate de societatea comercială Y, în mod ilegal a fost aprobată reverificarea unei perioade deja verificate, a unei taxe pentru care inspecția trebuia să o efectueze o singură dată și mai mult decât atât, nu au apărut date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali.

b). În ceea ce privește limba oficială în administrația fiscală, potrivit prevederilor pct.8.2 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală: *“Organele fiscale competente teritorial sunt obligate să asigure condițiile pentru folosirea limbii materne în toate situațiile prevăzute de lege, potrivit pct.8.1”*.

Cu toate acestea, pe perioada controlului nu s-a beneficiat de aceste prevederi, fapt ce a fost de natură a crea unele confuzii în comunicarea cu organele fiscale.

Prin nota explicativă au fost solicitate răspunsuri la întrebări care vizau strict profesia contabilă, deși eventualele erori referitoare la calcularea...a unor impozite, ar fi angajat potrivit prevederilor art.11 alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991 Republicată, răspunderea persoanei care conducea evidența financiar contabilă, societatea de contabilitate reprezentată prin doamna X.

2.Cu privire la TVA stabilită suplimentar.

Taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate pentru activitatea de consultanță, îndeplinește condițiile prevăzute de art.22 din Legea nr.345/2002 Republicată, întrucât aceasta are legătură cu activitatea economică a societății.

Totodată, potrivit art.24 din același act normativ, exercitarea dreptului de deducere a TVA este justificată cu documente legal aprobate (facturi fiscale) emise pe numele sau de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Deosebit de aceasta, cu ocazia verificărilor anterioare efectuate de organele fiscale privind soluționarea cererilor de rambursare a TVA, s-a constatat existenței documentației necesare prevăzută de OMF nr.1006/2002.

În același timp, sunt îndeplinite și cerințele prevăzute la art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, întrucât serviciile au fost prestate efectiv, iar furnizorul acestora este înregistrat la organele fiscale drept plătitor de TVA.

În raportul de inspecție fiscală, s-a înscris faptul că “ s-a constatat existența concordanței între jurnalele de TVA și balanța de verificare” , astfel, în mod inexplicabil și profund nelegal nu s-a

admis deducerea TVA aferentă serviciilor prestate în baza contractului nr.../15.10.2002 încheiat cu societatea comercială Y.

Organele de control înscriu în Raportul de inspecție fiscală reverificarea TVA-ului, făcând referire la efectuarea unui control încrucișat la societatea comercială Y, control care de altfel, a mai fost făcut și la data de 08.09.2004 de către Serviciul de control fiscal4.

Prin aceasta au fost încălcate dispozițiile art.102 alin.5 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, în sensul că nu au fost respectate principiile unicității și autonomiei.

S-a dovedit buna credință dintre societate și organele fiscale, prezentând și la controalele anterioare înscrisurile pentru rambursarea TVA, organul fiscal reținându-le în copie și făcând vorbire despre acestea în conținutul actelor de control încheiate, admitând rambursarea TVA; de altfel, actele emise de organele fiscale, sunt acte administrativ fiscale potrivit prevederilor art.41 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și prin acestea organul fiscal competent, în aplicarea legislației a stins drepturi și obligații fiscale, acestea producându-și efectele odată cu comunicarea lor.

3.Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar

Intrucât pentru serviciile de consultanță prestate de societatea comercială Y, există contractul nr.../15.10.2000, acesta fiind încheiat în forma scrisă, obiectul contractului fiind precizat, iar în acesta este prevăzut atât tariful perceput de prestator cât și obligațiile acestuia, sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.9 pct.7 lit.s din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare și HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

În condițiile în care la controalele efectuate anterior de către organele fiscale, a fost admisă deducerea TVA-ului aferent serviciilor de consultanță și rambursarea TVA-ului aferent acestora, considerându-se că deducerea s-a făcut în scopul realizării de operațiuni impozabile, pe cale de consecință și contravaloarea cheltuielilor de consultanță este deductibilă din punct de vedere fiscal.

Calcularea, evidențierea și virarea impozitului pe profit, a făcut obiectul verificării potrivit constatărilor înscrise în procesul verbal încheiat la data de 25.07.2003 de către Serviciul de control fiscal 5.

Organul de control s-a pronunțat și cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanță prestate de societatea comercială Y, astfel că reverificarea nu are nici un temei legal.

Mai mult, Serviciul control fiscal 4 menționează “In baza contractului de prestări servicii nr.../15.10.2002, societatea comercială Y prestează servicii de consultanță pentru care se emit în perioada verificată, facturile prezentate...”.

De asemenea, prestatorul de servicii a făcut obiectul verificării organelor fiscale.

Nu poate fi reținut nici faptul că facturile întocmite de prestator nu îndeplinesc condițiile de document justificativ, întrucât acestea cuprind elementele principale prevăzute la pct.2.4 din OMF nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate...

In ceea ce privește așa – zisa diminuare a creanței fiscale privind impozitul pe profit, potrivit prevederilor art.11 din Legea contabilității nr.82/1991 Republicată nu poate atrage răspunderea administratorului, în condițiile în care evidența contabilă era condusă de o societatea de contabilitate reprezentată prin doamna X.

4.Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent plății chiriei.

Organele de inspecție fiscală au aplicat cota de impozit pe profit asupra veniturilor obținute de către societatea comercială Z, fără a ține cont de cheltuielile aferente realizării acestor venituri, în conformitate cu prevederile art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

5.Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere.

In toată perioada verificată, unitatea a înregistrat TVA de recuperat, iar soldul sumei negative a TVA a fost constant mai mare decât preținsele sume stabilite suplimentar la această categorie de taxă. In aceste condiții, chiar dacă am datora TVA-ul stabilit, organul de control, în mod netemeinic și nelegal a calculat dobânzi și penalități de întârziere.

II. Organele de control ale Direcției generale a finanțelor publice a județului Hunedoara-Activitatea de control financiar fiscal, au consemnat următoarele:

1.Cu privire la contractul de consultanță încheiat cu societatea comercială Y

Societatea comercială X a încheiat în data de 01.09.2002 contractul de prestări servicii nr.../15.10.2002 cu societatea comercială Y, obiectul contractului constituindu-l prestarea de servicii de consultanță și asistența în afaceri.

Din control s-a constatat că prestatorul pe perioada verificată a emis lunar facturi cu valoare stabilită prin contract, iar anexele la facturi sunt identice fără să precizeze exact în ce a constat prestația

efecuată, timpul alocat, tarifele percepute, valoarea totală a contractului.

Pe perioada 2003 și 2004 s-a plătit pentru consultanță suma ...

Societatea a luat în considerare ca deductibile fiscal cheltuielile cu consultanța în suma de ... lei fără a avea situații anexe justificative și fără a putea justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată conform reglementărilor legale.

Contrar prevederilor art.9 (7) lit.j, s din Legea nr.414/ 2002 privind impozitul pe profit, cu modificările ulterioare: "**cheltuielile nedeductibile sunt:**

j) **cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ**, potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **prin care se face dovada efectuării operațiunii;**

s) **cheltuielile cu servicii de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată**".

Potrivit instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit date în explicarea art.9 lit.s din Legea 414/2002, aprobate prin HG nr.859/2002: "...În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă **date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.**

Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate de piață sau orice alte materiale corespunzătoare."

De asemenea, potrivit art.21(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal: "**Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

f) **cheltuieli înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz potrivit normelor;**

m) **cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul**

desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”.

Potrivit instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit date în explicitarea art.21(4) din Legea 571/2203, aprobate prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2203: “ Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: - serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului: prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare; - contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.”

Astfel, la determinarea profitului impozabil pe anii 2003 și 2004 s-au luat în calcul ca deductibil fiscal cheltuielile cu contractul de consultanță încheiat cu societatea comercială Y.

Pentru aceste cheltuieli nu se poate face dovada cu documente legal întocmite a naturii prestației contractate și efectuate în sensul fundamentării și justificării elementelor din înscrisul constatator al contractelor, al fundamentării timpului consumat pentru fiecare prestație efectuată, a tarifelor plătite pentru prestația efectuată și a valorii contractului.

În înscrisul constatator al contractului nu se stipulează analitic prețul serviciilor contractate cu justificarea timpului consumat și a tarifelor plătite pe fiecare prestație.

Din cele menționate mai sus rezultă că acest contract de consultanță încheiat cu societatea comercială Y, are ca obiect o clauză golită de orice substanță, fapt confirmat și de rezultatele constatate în urma verificării încrucișate efectuată la societatea care a efectuat consultanța, confirmate și prin răspunsurile date la notele explicative solicitate de organele de control.

Din verificarea încrucișată cu societatea comercială Y, societate care a acordat consultanță s-a constatat:

- societatea nu are în obiectul de activitate, activitatea de consultanță și asistență în afaceri pe care pretinde ca ar fi efectuat-o și pentru care a încheiat contractul;

- prin nota explicativă luată domnului X, se precizează că nu există acte justificative cu privire la consultanța efectuată în conformitate cu art.9 (7) lit.s din Legea nr.414/2002 și art.21 (4) din Legea 571/2003, toată consultanța fiind efectuată verbal.

- în nota explicativă, doamna Y precizează că documentele ce justifică consultanța efectuată sunt doar anexele la facturi semnate de administrator, despre care am menționat anterior și care sunt anexă la raport.

- în nota explicativă, domnul Y – administratorul societății cotestatoare, arată că “serviciul de consultanță s-a făcut ori de câte ori a fost nevoie” și cuprinde consultanța comercială fără a preciza concret în ce a constat măcar pentru o lună.

La sfârșitul perioadei de control, domnul Y a prezentat adresa nr.../21.03.2005, prin care se solicita societății comerciale Y înceterea contractului de prestări servicii ”**deoarece nu au anexate situațiile de lucrari si rapoartele de lucru aferente prestatiiilor lunare**”.

Față de cele constatate, organele de inspecție au procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar aferent facturilor de consultanță pentru anii 2003 și 2004.

Pentru neplata în termen a impozitului pe profit au fost calculate accesorii majorări/dobânzi și penalități de întârziere

2.Cu privire la inchirierea spațiului și plata contravalorii chiriei

Intre societatea comercială Z în calitate de locatoare și **societatea comercială X** în calitate de locatară s-a încheiat cotractul privind închirierea unui spațiu.

În baza contractului de inchiriere, **societatea comercială X** a plătit către societatea comercială Z chirii în sumă totală de ... lei fără a reține și plăti bugetului de stat impozitul pe profit așa cum prevede art.1, art.2(1), art.16(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pct.16.1 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, art.13(d), art.14(d), art.30, art.34, art.35 și art.119 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Pentru neplata în termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, au fost calculate accesorii majorări/dobânzi și penalități de întârziere.

3.Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată a fost ianuarie 2003-decembrie 2004 în baza referatului de verificare nr.../04.02.2005 și au rezultat următoarele:

La capitolul referitor la impozitul pe profit s-au arătat următoarele:

La determinarea profitului impozabil pe anii 2003 și 2004 s-au luat în calcul ca deductibile fiscal cheltuiala cu contractul

de consultanță încheiat cu societatea comercială Y, pentru care nu se poate face dovada cu documente legal întocmite a naturii prestării contractate și efectuate în sensul fundamentării și justificării elementelor din înscrisul constatator al contractelor, al fundamentării timpului consumat pentru fiecare prestație efectuată, tarifelor plătite pentru prestația efectuată și valoarea totală a contractului.

TVA-ul dedus de societate pentru activitatea de consultanță este în sumă de ... lei.

Având în vedere faptul că nu a fost constatat cu certitudine și fără echivoc o legătură certă între activitatea agentului economic și acordarea consultanței în conformitate cu prevederile art.24(2) din Legea 345/2002Republicată, privind taxa pe valoare adăugată:

**” (2) Nu poate fi dedusă TVA aferentă intrărilor referitoare la:
a) operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile.”**

și art 145 alin.3 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal:

“ (3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoare adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoare adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

nu poate fi dedusă taxa pe valoare adăugată aferentă serviciilor de consultanță facturate de societatea comercială Y.

Având în vedere că au existat suspiciuni cu privire la contractul de consultanță s-a efectuat un controlul încrucișat la societatea comercială Y și s-a întrerupt soluționarea TVA-ului în conformitate cu art.199(2) din Codul de procedură fiscală.

În ceea ce privește TVA solicitat la rambursare, în urma reverificării, s-a constatat că datele înscrise în documentele primare respectiv facturi fiscale, bonuri fiscale, chitanțe, etc, corespund cu datele înregistrate în jurnalele de cumpărări și de vânzări. TVA-ul deductibil provine din aprovizionarea societății cu piese de schimb, combustibil, materiale auxiliare, servicii (pază, telefon, energie electrică, etc.).

S-a constatat că există concordanță între jurnalele de TVA și balanța de verificare. În consecință suma solicitată la rambursare conform decontului de TVA este de ... lei, care se va compensa cu TVA-ul stabilit suplimentar aferent contractelor de consultanță.

TVA-ul nedeductibil aferent contractelor de consultanță pentru perioada pe care solicită rambursarea TVA respectiv iulie 2004-

decembrie 2004, a fost luat în considerare la calculul TVA-ului suplimentar.

Pentru neplata în termen a TVA-ului de plată stabilit suplimentar, au fost calculate accesoriile majorări/dobânzi și penalități de întârziere.

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

1. Referitor la impozitul pe profit aferent plății contravalorii serviciilor de consultanță, dobânzile și penalitățile de întârziere, cauza supusă soluționării este deductibilitatea cheltuielilor aferente prestării de servicii de consultanță și asistență în afaceri, în condițiile în care nu se prezintă situații anexe justificative privind prestarea acestora pentru activitatea autorizată.

Prin contractul de prestări servicii nr... din data de 15.10.2002 este stipulat la articolul 1 că se vor presta de către societatea comercială Y, servicii de consultanță și asistență în afaceri iar la articolul 4 din contract s-a prevăzut că:

“ PRESTATORUL se obligă:

a) să execute la timp fiecare operațiune, respectând termenele specifice aferente fiecărei operațiuni;...”

În drept, potrivit art.9 (7) lit.s din Legea nr.414/ 2002 privind impozitul pe profit nu sunt cheltuieli deductibile:

“ s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată”.

Potrivit Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit data în explicitarea acestui articol, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.859/2002:

“ În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de

lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.”

De asemenea, potrivit art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Prevederile Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipulează:

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

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;**
- **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.”**

S-a reținut că, în executarea contractului de prestări servicii, nu sunt prezentate documente din care să rezulte date certe în legătură cu natura serviciilor de consultanță executate sau alte elemente cu ajutorul cărora să se poată cuantifica prestările de servicii executate pentru fiecare domeniu și tarifele practicate pe fiecare prestare de serviciu funcție și de timpul consumat la executare precum și efectele avute în realizarea obiectului de activitate ca urmare a acestor servicii prestate.

Singurele documente prezentate și considerate justificative de către societatea contestatoare, au fost anexele atașate facturilor privind facturarea operațiunii de consultanță și al căror conținut se repetă.

Mai mult, urmare unei verificări la societatea comercială Y, societatea care a acordat consultanță s-a constatat că aceasta nu

are în obiectul de activitate, activitatea de consultanță și asistență în afaceri.

Din nota explicativă luată domnului X - consilier juridic la societatea comercială Y, cu privire la documentele justificative privind consultanța acordată, acesta susține faptul că *“toate consultările date au fost făcute verbal, ca atare nu am încheiat acte justificative”*.

Din nota explicativă luată doamnei Y - director executiv la societatea comercială Y, cu privire la documentele ce justifică consultanța acordată, aceasta menționează doar *“anexele la facturi semnate de administrator”*.

Din nota explicativă luată domnului Y - administratorul societății cotestatoare, arată că *“serviciul de consultanță s-a făcut ori de câte ori a fost nevoie”*.

La sfârșitul perioadei de control, cu adresa nr../21.03.2005 domnul Y solicită societății societatea comercială Y încetarea contractului de prestări servicii nr../15.10.2002 susținând *“facturile emise și achitate de societatea noastră, nu sunt considerate cheltuieli deductibile deoarece nu au anexate situațiile de lucrări și rapoartele de lucru aferente prestațiilor lunare”*.

Față de cele prezentate anterior, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă cu serviciile facturate de societatea comercială Y sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală corect au stabilit că societatea cotestatoare datorează pentru perioada 2003 - 2004 un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

In ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit, acestea se datorează în condițiile în care aceste sume sunt accesorii debitului datorat.

În drept, sunt incidente prevederile art.12 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, în vigoare până la data de 25.05.2004:

“Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere. Dobânzile și penalitățile de întârziere datorate sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.”

și ale art.108(1) Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art.114 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, conform căroră:

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

Având în vedere temeiurile legale invocate precum și principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru dobânzile și penalitățile de întârziere aferente.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă plății contravalorii serviciilor de consultanță, dobânzile și penalitățile de întârziere, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organul de inspecție fiscală face dovada existenței elementelor noi suplimentare, necunoscute la verificările anterioare care să îndreptățească reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozite și taxe, în conformitate cu prevederile art. 102(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În fapt, prin decizia de impunere nr.../01.04.2005 contestată în prezent, emisă urmare a raportului de inspecție fiscală nr.../01.04.2005, încheiat ca urmare a cererii de rambursare nr.../31.01.2005 depuse de contestator și a referatului de reverificare nr.../04.02.2005, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei **2003 – 2004**, pentru plata contravalorii serviciilor de consultanță efectuată de **societatea comercială X** către societatea comercială Y.

Prin procesul verbal încheiat la data de **25.07.2003**, anexat la dosarul cauzei, organele de control au verificat, în urma cererii de rambursare nr.../01.07.2003, taxa pe valoarea adăugată rezultată din decontul lunii mai și au aprobat rambursarea taxei pe valoarea adăugată, precizând că societatea “înregistrează cheltuieli cu servicii de consultanță prestate de societatea comercială Y în baza contractului nr.../15.10.2002...Cheltuielile prezentate anterior s-au efectuat în scopul obținerii de venituri din activitatea de export...”

Prin procesul verbal încheiat la data de **12.01.2004**, anexat la dosarul cauzei, organele de control au verificat, în urma cererii de rambursare nr.../15.12.2003, taxa pe valoarea adăugată rezultată din decontul lunii noiembrie și au aprobat rambursarea taxei pe valoarea adăugată, precizând că “ Verificând modul de constituire a taxei pe valoarea adăugată de rambursat...se constată că aceasta se constituie în principal urmare deducerii TVA aferentă următoarelor activități...prestării servicii consultanță - în baza contractului de prestări servicii nr.../15.10.2002 - încheiat între agentul economic verificat și societatea comercială Y.”

Prin procesul verbal încheiat la data de **08.09.2004**, anexat la dosarul cauzei, organele de control au verificat, în urma cererii de rambursare nr.../23.07.2004, taxa pe valoarea adăugată rezultată din decontul lunii iunie și au aprobat rambursarea taxei pe valoarea adăugată, precizând că *“în baza contractului de prestări servicii nr.../15.10.2002 - societatea comercială Y prestează servicii de consultanță pentru care se emit în perioada verificată facturi...In scopul verificării realității și legalității operațiunilor impozabile prezentate anterior, în timpul controlului s-a procedat la verificarea modului de înregistrare a acestora în evidența contabilă a furnizorului prestator de servicii, întocmindu-se în acest sens nota de constatare înregistrată la societatea comercială Z în data de 08.09.2004...”*

In drept, prevederile art.102(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează următoarele:

“Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspekției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspekției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspekțiilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora”.

În conformitate cu textul de lege sus citat, **reverificarea aceleiași perioade și același tip de impozit reprezintă o excepție de la regula care interzice această reverificare, aceasta operând numai în cazurile expres prevăzute de lege, respectiv în situația în care de la încheierea inspekției fiscale și până la împlinirea termenului de prescripție apar date suplimentare, necunoscute organului de inspekție fiscală la data efectuării verificării care influențează rezultatele acestora, excepțiile fiind de strictă interpretare și aplicare.**

În consecință, Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **interzice reverificarea unui agent economic pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, cu excepțiile strict prevăzute la art.102(3).**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că verificarea societății materializată prin raportul de inspekție fiscală nr.../01.04.2005 în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr.../01.04.2005, a fost efectuată deoarece s-a constatat că a dedus TVA și a înregistrat cheltuieli de consultanță acordate *de societatea*

comercială Y – societate care nu avea ca obiect astfel de activitate și care a fost supusă unei verificări încrucișate, control materializat prin procesul verbal nr.../21.03.2005 și nu poate justifica cu documente legal întocmite acordarea acesteia”, așa cum se precizează în referatul înregistrat la Direcția de control fiscal sub nr.../04.02.2005 privind aprobarea reverificării.

În aceste condiții organul de inspecție fiscală a analizat contractul de prestări servicii nr.../15.10.2002 și a stabilit că *“întrucât nu se poate face dovada cu documente legal întocmite a naturii prestării contractate și efectuate în sensul fundamentării și justificării elementelor din înscrisul constatator al contractelor, al fundamentării timpului consumat pentru fiecare prestație efectuată tarifelor plătite pentru prestația efectuată și valoarea totală a contractului”* se impune ajustarea cheltuielilor cu aceste servicii înregistrate de societatea contestatoare, operațiune în urma căreia a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei, dobânzi și penalități de întârziere aferente.

Având în vedere cele prezentate se reține că, prin raportul de inspecție nr.../01.04.2005 în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr.../01.04.2005 contestată, urmare a verificării cheltuielilor înregistrate în baza contractului de prestări servicii nr.../15.10.2002, organul de inspecție fiscală a stabilit ca fiind nedeductibile aceste cheltuieli și implicit neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, înregistrate de **societatea comercială X** în perioada 2003 – 2004.

Conform celor prezentate și prin prisma textelor de lege invocate, se reține că reverificarea aceleiași perioade și a aceluiași tip de impozit, reprezintă o excepție de la regulă care interzice această reverificare, și că reverificarea perioadei 2003 - 2004 s-a efectuat *“deoarece s-a constatat că a dedus TVA și a înregistrat cheltuieli de consultanță acordate de societatea comercială Y – societate care nu avea ca obiect astfel de activitate și care a fost supusă unei verificări încrucișate, control materializat prin procesul verbal nr.../21.03.2005 și nu poate justifica cu documente legal întocmite acordarea acesteia”,*”.

De asemenea, este de natură a justifica reverificarea și simplul control încrucișat, întrucât reprezintă un element suplimentar deoarece a condus la aflarea unor date noi, care nu au fost cunoscute de organele de inspecție fiscală la verificările anterioare.

Astfel, referitor la *“datele suplimentare apărute”*, se reține că, lipsa activității de consultanță din obiectul de activitate al societății comerciale Y poate fi considerată dată suplimentară necunoscută la data verificărilor anterioare.

În aceste condiții, se reține că elementul invocat de organul de inspecție fiscală poate constitui un temei care să îndrituiască reverificarea societății contestatoare pe aceeași perioadă care a mai făcut obiectul unui control și că există temeiuri de a reconsidera regimul deductibilității cheltuielilor înregistrate în perioada 2003 - iunie 2004 în baza contractului de prestări servicii nr.../15.10.2002.

Societatea comercială X a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea serviciilor facturate de societatea comercială Y la nivelul anilor 2003 - 2004 în sumă totală de ... lei.

In drept, îi sunt aplicabile prevederile art.24 alin.2 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care prevede:

“ Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:

a) operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile;”

și art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, care stipulează:

“ (3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Conform constatărilor prezentate la partea de impozit pe profit, nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de societatea comercială Y.

In ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, acestea se datorează în condițiile în care aceste sume sunt accesorii debitului datorat.

În drept, sunt incidente prevederile art.12 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, în vigoare până la data de 25.05.2004:

“Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere. Dobânzile și penalitățile de întârziere datorate sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.”

și ale art.108(1) Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art.114 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, conform căroră:

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

Având în vedere temeiurile legale invocate precum și principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru dobânzile și penalitățile de întârziere aferente.

3. Referitor la impozitul pe profit aferent plății contravalorii chiriei, dobânzile și penalitățile de întârziere, cauza supusă soluționării este dacă pentru veniturile din chirie realizate de o persoană juridică străină prin punerea la dispoziția unei societăți comerciale române a unui spațiu de închiriat, aceasta din urmă avea obligația reținerii și plății la bugetul de stat a impozitului pe profit.

In fapt, în luna noiembrie 2002, între societatea comercială Z în calitate de **locatoare** și **societatea comercială X** în calitate de **locatară** s-a încheiat contractul privind închirierea unui spațiu, proprietatea locatoarei.

În baza contractului de închiriere mai sus menționat, **societatea comercială X** a plătit către societatea comercială Z chirii în sumă totală de ...

Aferent câștigului net rezultat din această închiriere în sumă de ... lei și realizat de către societatea comercială Z, organul de inspecție fiscală a stabilit că **societatea comercială X** datorează un impozit pe profit în cuantum de ... lei, impozit care nu a fost reținut și virat la bugetul de stat.

La nivelul anului 2003

In drept, acest tip de operațiune este reglementat prin art.16 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care prevede următoarele:

“(1) Persoanele juridice străine care realizează următoarele venituri se impozitează pentru profitul corespunzător acestora, potrivit prevederilor prezentei legi, cu cota prevăzută la art.ă 2 alin.(1):

a) veniturile obținute din sau în legătură cu proprietăți imobiliare situate în România, inclusiv închirierea în scopul utilizării unei asemenea proprietăți, și câștigul obținut prin înstrăinarea unui drept asupra unei astfel de proprietăți, inclusiv orice alte drepturi de proprietate atribuibile indirect, inclusiv prin înstrăinarea acțiunilor și a altor drepturi similare într-o societate ale cărei active corporale sunt formate în principal - direct sau indirect - din proprietăți imobiliare situate în România;[...]”

Prin Hotărârea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit date în explicitarea Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit, legiuitorul vine cu următoarele precizări referitoare la articolul de lege sus menționat:

“ 16.1 În cazul persoanelor juridice nerezidente care obțin veniturile prevăzute la art.16 alin. (1) lit. a) și b) și la alin.(2) din lege, obligația completării și depunerii declarației de impunere potrivit art.21 din lege, precum și a calculării, reținerii de la beneficiarul de venit și plății impozitului revine persoanei rezidente, o dată cu primul termen stabilit la art.20 din lege.

[...]

16.4. Profiturile sau câștigurile corespunzătoare veniturilor prevăzute la art.16 din lege, care se impozitează, se determină ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile aferente. În cazul câștigurilor de capital profitul se determină ca diferență între valoarea realizată la vânzare și valoarea de achiziție majorată cu cheltuielile privind comisioanele, tarifele și taxele aferente tranzacțiilor, rezultate din documente.”

Conform textelor de lege invocate mai sus, se reține că în cazul în speță, o persoană juridică nerezidentă, respectiv societatea comercială Z, a obținut venituri din închirierea unei proprietăți imobiliare societății comerciale X, situație în care obligația declarării, calculării, reținerii și plății impozitului pe profit aferent câștigului obținut din închiriere, revine persoanei juridice rezidente, respectiv societatea comercială X **Profitul corespunzător veniturilor obținute din contractul de închiriere care se impozitează, se determină ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile aferente.**

Prin contestație, agentul economic susține că, organele de inspecție fiscală au aplicat cota de impozit pe profit asupra veniturilor obținute de către societatea comercială Z, fără a ține cont de cheltuielile aferente realizării acestor venituri, respectiv impozitul pe clădiri și amortizarea construcției.

În acest sens, depune **DECLARAȚIA DE IMPUNERE** pentru stabilirea impozitului pe clădiri în cazul contribuabililor persoane juridice, datorat în temeiul Ordonanței Guvernului nr.36/2002 privind impozitele și taxele locale, republicată, înregistrată la Primăria municipiului Petroșani nr.../31.12.2003, cu un impozit aferent în sumă de ...lei.

Prin prisma prevederilor legale enunțate și în baza documentelor existente la dosarul cauzei, s-a reținut faptul că, atât în timpul controlului cât și la introducerea contestației, nu s-au

prezentat situații referitoare la cheltuielile aferente realizării veniturilor.

Ca urmare, apărarea contestatorului formulată prin contestație nu este relevantă și suficientă pentru ca să demonstreze deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor.

Organele de inspecție fiscală corect au stabilit că societatea contestatoare datorează pentru anul 2003 un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei.

La nivelul anului 2004

In drept, acest tip de operațiune este reglementat prin art.30 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevede următoarele:

“ Venituri obținute de persoanele juridice străine din proprietăți imobiliare și din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare

(1) Persoanele juridice străine care obțin venituri din proprietăți imobiliare situate în România sau din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română au obligația de a plăti impozit pe profit pentru profitul impozabil aferent acestor venituri.

(2) Veniturile din proprietățile imobiliare situate în România includ următoarele:

a) veniturile din închirierea sau cedarea folosinței proprietății imobiliare situate în România;

(3) Orice persoană juridică străină care obține venituri dintr-o proprietate imobiliară situată în România sau din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română are obligația de a plăti impozit pe profit, potrivit art.34, și de a depune declarații de impozit pe profit, potrivit art.35. Orice persoană juridică străină poate desemna un reprezentant fiscal pentru a îndeplini aceste obligații.

(4) Orice persoană juridică română sau persoană juridică străină cu sediul permanent în România, care plătește veniturile prevăzute la alin.(1), către o persoană juridică străină, are obligația de a reține impozitul calculat din veniturile plătite și de a vira impozitul reținut la bugetul de stat.

Conform textului de lege invocat mai sus, se reține că în cazul în speță, **o persoană juridică nerezidentă**, respectiv societatea comercială Z, a obținut venituri din **închirierea unei proprietăți imobiliare** societății comerciale X, situație în care **obligația declarării, calculării, reținerii și plății impozitului pe profit**

aferent câștigului obținut din închiriere, revine persoanei juridice rezidente, respectiv societatea comercială X.

Impozitul pe profit corespunzător veniturilor obținute din contractul de închiriere se calculează asupra veniturilor plătite.

Ca urmare, susținerea agentului economic potrivit căreia, organele de inspecție fiscală au aplicat cota de impozit pe profit asupra veniturilor obținute de către societatea comercială Z a, fără a ține cont de cheltuielile aferente realizării acestor venituri, nu poate fi reținută.

Organele de inspecție fiscală corect au stabilit că societatea contestatoare datorează pentru anul 2004 un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei.

In ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit, acestea se datorează în condițiile în care aceste sume sunt accesorii debitului datorat.

În drept, sunt incidente prevederile art.12 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, în vigoare până la data de 25.05.2004:

“Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere. Dobânzile și penalitățile de întârziere datorate sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.”

și ale art.108(1) Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art.114 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, conform căroră:

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

Având în vedere temeiurile legale invocate precum și principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru dobânzile și penalitățile de întârziere aferente.

Având în vedere cele arătate și în temeiul art.185 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea contestației formulate de **societatea comercială X.**