

Decizia nr.13 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2005

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată de Activitatea de control financiar fiscal asupra contestației formulate de **societatea comercială X** privind măsurile stabilite de organele de control ale Direcției generale a finanțelor publice a județului Hunedoara - Activitatea de control financiar fiscal, prin Decizie de impunere, privind impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, majorări/dobânzi și penalități de întârziere.

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

1. Prin contestație, societatea comercială X, consideră constatările reținute ca fiind netemeinice și nelegale, susținând următoarele:

A. Referitor la cheltuielile înregistrate în evidența contabilă cu servicii facturate de societatea comercială Y București.

Serviciile facturate de societatea comercială Y București sunt cheltuieli deductibile din următoarele motive:

- au fost efectuate în baza unui contract(acte adiționale) care cuprinde date referitoare la prestator, precizează serviciile efectuate și valoarea contractului; contractul a fost încheiat în baza Hotărârii AGA;
- serviciile au fost efectiv prestate de prestator, dovada fiind rapoartele trimestriale și corespondența pe e-mail; s-au recomandat societății clienți cu care s-au încheiat contracte de închiriere, s-au negociat contracte de închiriere cu clienți importanți la prețuri mult mai mari decât cu cei locali, s-au dat soluții pentru mărirea suprafeței comerciale, valorificarea suplimentară a suprafeței rezultată, soluții pentru constituirea de depozite bancare, achiziționarea de titluri de stat;
- în perioada analizată, activitatea de bază desfășurată de societate fiind una de închiriere a spațiilor comerciale era necesar încheierea unor contracte de consultanță, aceasta nefiind singura în oraș care desfășoară această activitate;
- necesitatea acestor cheltuieli este dovedită de creșterea

veniturilor din chirii;

- cele două facturi la care face referire organul de control că au fost achitate fără contract și documente justificative, s-a omis prezentarea lor deoarece nu s-au solicitat expres aceste documente;
- actul adițional din 12.12.2003 are ca obiect servicii de evaluare imobile și nu servicii de analiză privind oportunitatea reevaluării cum precizează organul de control;
- actul adițional din 17.06.2004 are ca obiect implementarea programului Ciel; programul achiziționat nu implica instruirea personalului, această activitate facturându-se separat; consultanța pentru implementare și facturarea automată s-a făcut de societatea comercială Y București, documentele justificative nu au fost puse la dispoziția organului de control, deoarece acesta nu a făcut referire la ele;
- referitor la precizarea organului de control - societatea a încheiat contracte și cu alte societăți care au prestat aceleași servicii - analizând contractele, acestea au alte obiecte, respectiv: promovarea spațiilor comerciale pe internet, training program pentru angajați, dezvoltarea și îndrumarea privind măsurile potrivite a fi luate în scopul creșterii vânzărilor ...

Concluzionând, agentul economic susține faptul că, dacă se analizează suprafața închiriată se poate dovedi că această consultanță a fost necesară și a dus la creșterea suprafeței închiriate.

B. Referitor la cheltuielile cu consultanta facturată de terți

Cheltuielile sunt deductibile din următoarele motive:

- facturile achitate către SC ...București - sucursalele Brașov și Sinaia, nu fac obiectul unui contract de consultanță, reprezintă c/val. cheltuielilor de cazare, deplasare, fiind facturate ca o prestare de serviciu;
- nu s-a făcut nici o plată către SC ... București așa cum a arătat organul de control;
- contractul încheiat cu SC ...Galați nu este un contract de consultanță așa cum precizează organul de control, ci un contract de prestări de utilități a cărui obiect îl constituie prestarea de către directorul de vânzări a unor servicii de închirieri de spații;
- datorită faptului că spațiile comerciale din complexul ... nu au putut fi închiriate, suprafețele fiind foarte mari, neavând o compartimentare adecvată actualelor forme de comerț a fost necesară consultarea unui arhitect; din acest motiv s-au încheiat contractele de consultanță cu SC ... Râmnicu Vâlcea;

- organul de control precizează că, societatea comercială a luat în calcul ca nedeductibile fiscal toate cheltuielile de consultanță pentru care cele trei societăți au emis facturi, neînțelegând în acest caz de ce organul de control le consideră încă o dată cheltuieli nedeductibile fiscal;
- aceste cheltuieli au fost înregistrate ca fiind deductibile fiscal pe cheltuieli de exploatare;

C. Referitor la cheltuielile aferente serviciilor facturate de societatea comercială Z București

Cheltuielile sunt deductibile din următoarele motive:

- au fost efectuate în baza unor contracte(acte adiționale) care conțin date referitoare la prestator, serviciile prestate lunar și valoarea contractului ca fiind lunară;
- organul de control precizează că au fost modificate periodic durata contractului și plata serviciilor; analizând contractele și actele adiționale, rezultă că plata serviciilor este aceeași fără să fie modificată, prin acte adiționale s-a modificat numai durata contractului;
- societatea a încheiat contracte și cu alți prestatori, dar aceste contracte au alte obiecte: furnizarea serviciilor de e-mail, promovarea spațiilor comerciale pe internet;
- prestarea serviciilor s-a efectuat prin deplasarea unui reprezentant al prestatorului la sediul beneficiarului, constatarea și diagnosticarea fiind trecute în fișele de intervenție; În aceste fișe prestatorul face referire la rețea de calculatoare, rețea care a existat și a fost demontată deoarece era veche și i s-au făcut diverse completări și intervenții; prestatorul nu a trecut în fișa de intervenție piesele înlocuite, acestea provenind de la calculatoarele amortizate aflate în dotarea societății;

D.Referitor la achiziționarea instalatiei de aer conditionat si a unui autoturism, aceste mijloace fixe au fost achiziționate în baza hotărârilor consiliului de administrație urmând să fie folosite în interesul societății;

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 cheltuielile înregistrate în evidenta contabilă cu serviciile facturate de societatea comercială Y Bucuresti

La data de 1 iunie 2000 **societatea comercială X** a incheiat contractul de consultanta cu societatea comercială Y.

Obiectul contractului este prestarea de servicii astfel:

- studii, strategii și cercetări în domeniul managementului aplicat pe structura și capacitățile clientului;
- definirea și implementarea performanței manageriale pe proiecte și/sau studii aprobate de acționari și/sau conducerea firmei;
- studii și cercetări în domeniul burselor de valori și a burselor de marfuri;
- studii și cercetări în domeniul strategiei manageriale și de piață;
- în domeniul pietelor financiare;
- oportunități de plasamente;
- în domeniul investițiilor
- în domeniul pieței imobiliare și altele la cererea clientului.

Durata contractului este de 12 luni.

Conform art... din contract, se prevede că pentru serviciile prestate consultantul va fi plătit cu ... \$/lună, corespunzător timpului minim dedicat de consultant realizării obiectului contractului.

Contractul a fost completat cu acte adiționale referitoare la perioada și valoarea contractului.

Suplimentar de actele adiționale cu privire la durata și valoarea contractului, consultantul încheie cu **societatea comercială X**, 2 acte adiționale astfel:

- 12.12.2003 se încheie actul adițional fără număr prin care consultantul se angajează să acorde suplimentar servicii de evaluare imobile pentru care stabilește o valoare de ...\$.

Aceleași servicii au fost contractate cu SC ... București astfel:

- 21.01.2003 contractul fără număr cu o valoare de ...\$+ TVA A și având ca obiect evaluarea **societății comerciale X**.
- 11.02.2004 contractul fără număr cu o valoare de ...\$+ TVA și având ca obiect evaluarea activelor imobilizate proprietatea clientului în baza HG 1553/2002.
- 17.06.2004 se încheie actul adițional fără număr prin care consultantul prestează servicii suplimentare "asistență financiar contabilă-implementare program informatic Ciel".

Programul informatic Ciel a fost implementat de SC ... Deva pentru care s-a emis factura nr.../23.12.2003.

Pentru a justifica facturarea lunară a serviciilor, societatea comercială Y București întocmește doar explicații trimestriale denumite "Consultanță societate comercială Y București trim. (...)" și în care consultanța acordată conține aproximativ aceleași aspecte care se repetă astfel:

- consultanța în ce privește modalitatea convocării adunării

generale a actionarilor, intocmirea convocatorului, publicarea in timp optim a acestuia in publicatiile de specialitate, intocmirea raportului in trimestrul III 2000, trimestrul I 2001, trim I 2002, trim I 2003 si trim. I 2004;

- analiza spatiilor libere a celor inchiriate, clauze contractuale;
- consultanta privind instruirea personalului implicat in activitatea de inchiriere, privind intocmirea bugetului de venituri si cheltuieli, probleme de personal si legislatia muncii, cursuri de perfectionare a personalului.

Societatea comercială X a încheiat contracte și au fost achitate facturi și altor societăți comerciale care au prestat aceleași servicii astfel: - 01.10.2002 contractul fara număr încheiat cu SC ... Galați pe o perioadă de 2 ani și având ca obiect serviciile de închiriere;

- 01.02.2003 contractul încheiat cu SC ... București având ca obiect consultanța pentru promovarea spațiilor comerciale pe internet și promovare efectivă;

- pentru instruirea personalului au fost incheiate contracte cu alte societati sau au fost achitate facturi fără a fi încheiate contracte astfel:

- contractul .../31.08.2001 cu SC ... București pentru care s-a emis factura nr.../27.08.2001

- contractul nr.../25.11.2002 cu SC ... Bucuresti pentru care s-a emis factura nr.../26.11.2002

- contractul nr.../01.02.2003 cu SC ... Slobozia pentru care s-a emis factura nr.../24.02.2003

- contractul nr.../20.05.2003 cu SC ... Râmnicu Vâlcea pentru care s-a emis factura nr.../22.08.2003

- facturile emise de SC ... Sinaia si Brasov nr.../03.12.2002 și nr.../18.07.2003.

Contrar prevederilor art.4 din OG nr.70/1994 R, privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, art.9 din Legea nr.414/2002 cu modificările și completările ulterioare, art.21 din legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, în determinarea profitului impozabil pe anii 2000, 2001, 2002, 2003 si semetrul I 2004 s-au luat in calcul ca deductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de consultanta facturate de societatea comercială Y București pentru care nu se poate face dovada cu documente legal intocmite a naturii prestațiilor contractate si efectuate in sensul fundamentarii si justificarii elementelor din conținutul contractelor, al fundamentarii timpului consumat, tarifelor platite si a valorii contractului.

Pe costurile de exploatare ale exercitiilor financiare 2000,

2001, 2002, 2003 și semestrul I 2004 au fost înregistrate cheltuieli cu serviciile de consultanță facturate de societatea comercială Y București în valoare de ... lei în baza contractului cadru de consultanță încheiat între **societatea comercială X** și societatea comercială Y București. Cu toate acestea, după ce s-a acordat consultanță privind închirierea spațiilor, suprafața închiriată a scăzut la unele trimestre sau nu exista concordanță în explicațiile trimestriale prezentate de consultant la suprafața închiriată, respectiv în explicațiile pentru trim.II 2001 se menționează că suprafața închiriată la începutul trimestrului a fost de 6.144 mp și la sfârșitul acestuia de 6.887 mp comparativ cu explicația pentru trim.III 2001 unde menționează că suprafața închiriată la data de 30.06.2001 este de 6.463 mp nu 6.887 mp.

În condițiile în care serviciile prestate nu cuprind date referitoare la termenele de execuție, tarifele percepute și respectiv valoarea totală a contractului, iar așa cum s-a prezentat documentele justificative nu atestă efectuarea serviciilor, sunt cheltuieli nedeductibile conform art.4 lit.r din OG 70/1994 R cu modificările ulterioare coroborată cu HG nr.402/2000 privind metodologia de calcul a impozitului pe profit și cu art.9 lit.s din Legea nr.414/2002 coroborată cu pct.9.14 din HG nr.859/2002 privind metodologia de calcul a impozitului pe profit și cu art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Urmare celor prezentate, s-a determinat și taxa pe valoarea adăugată suplimentară fără drept de deducere în conformitate cu art.19 din Og nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, art.24 alin.2 din Legea nr.345/2002, art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

De asemenea, în conformitate cu art.13 din OG nr.11/1996 cu modificările și completările ulterioare, art.12, art.13 și art.14 din OG nr.61/2002 și a art.108 din OG nr.92/2003 aprobată și modificată prin Legea nr.174/2004, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată.

2.Referitor la cheltuielile cu consultanța facturată de terți

Separat de contractele de consultanță cu societatea comercială Y, **societatea comercială X** a mai încheiat contracte de consultanță și cu alte societăți sau a achitat contravaloarea facturilor emise fără a fi încheiate contracte astfel:

a)SC ... București - acționar majoritar la **societatea comercială X** cu care nu are încheiat contract, dar achită contravaloarea facturilor:

-nr.../03.12.2002-contravaloare prestări servicii la filiala din Sinaia

-nr.../18.07.2003-contravaloarea cheltuielilor analiza buget semestrul I 2003 la sucursala din Braşov

-nr.../11.05.2004-contravaloare servicii aferente perioadei de instruire

b)SC ... Galaţi - societate care face parte dintr-un grup controlat de persoane juridice şi cu care a încheiat contractul de prestări utilităţi, fără număr şi dată, având ca obiect prestarea unor servicii de închiriere spaţii. Durata contractului este de 2 ani începând cu 01.10.2002;

c)SC ... Râmnicu Vâlcea - încheiat contractul de consultanţă nr.../2003 având ca obiect consultanţa tehnică privind amenajare spaţii comerciale.

Pe costurile de exploatare ale exercitiilor financiare 2002, 2003 si semestrul I 2004 au fost înregistrate cheltuieli cu serviciile de consultanta pentru care nu există documente justificative pentru timpul consumat şi tarifele plătite pentru fiecare prestaţie.

Pentru facturile emise de SC ... Bucureşti se precizează (instruire, perioada, cheltuielii analiză buget, contravaloare servicii aferente perioadei de instruire) fără a se explicita clar felul de cheltuială (cazare, deplasare, ...)

În condiţiile în care documentele justificative nu atestă efectuarea serviciilor, sunt cheltuieli nedeductibile conform art.4 lit. r din OG 70/1994 R cu modificările ulterioare coroborată cu HG nr.402/2000 privind metodologia de calcul a impozitului pe profit şi cu art.9 lit.s din Legea nr.414/2002 coroborată cu pct.9.14 din HG nr.859/2002 privind metodologia de calcul a impozitului pe profit şi cu art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Urmare celor prezentate, s-a determinat şi taxa pe valoarea adăugată suplimentară fără drept de deducere în conformitate cu art.19 din OG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, art.24 alin.2 din Legea nr.345/2002, art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

De asemenea, în conformitate cu art.13 din OG nr.11/1996 cu modificările şi completările ulterioare, art.12, art.13 şi art.14 din OG nr.61/2002 şi a art.108 din OG nr.92/2003 aprobată şi modificată prin Legea nr.174/2004, au fost calculate dobânzi şi penalităţi de întârziere aferente impozitului pe profit şi taxei pe valoarea adăugată.

3.Referitor la cheltuielile aferente serviciilor facturate de societatea comercială Z Bucureşti

Începand cu data de 01.02.2002 **societatea comercială X** incheie anual contracte de furnizare servicii de comunicatii de

date, internet, service Hard si Software, întreținere rețea și stații de lucru cu societatea comercială Z București.

Durata contractului si plata serviciilor au fost modificate periodic prin acte aditionale la contractele mentionate, in sensul prelungirii perioadelor specificate initial in contracte si in sensul majorarii tarifelor prevazute in contractele incheiate.

In aceeași perioadă și tot pentru servicii de natura comunicării de date se constată că societatea a încheiat contractul nr.../01.08.2000 cu SC ... Hunedoara, pentru o perioadă nelimitată al cărui obiect este furnizarea de servicii de Email și contractul FN /01.02.2003 cu SC ... București al cărui obiect îl constituie "furnizarea de servicii de consultanță pentru promovarea spațiilor comerciale pe internet și promovare efectivă".

In perioada verificată, s-a constatat că societatea are înregistrate în patrimoniu 5 calculatoare din care doar 3 funcționează.

In plus față de serviciile facturate pentru Hard și Soft de cele trei societăți, în conformitate cu statul de funcțiuni, începând cu 2003 societatea are angajată o persoană cu program parțial de 2 ore, cu funcția de programator.

Cu privire la softul utilizat pentru evidența contabilă aferentă perioadei 01.01.2000 - 31.12.2003 societatea utilizează un program informatic care nu corespunde criteriilor minime cuprinse la lit. H din Ordinul MF nrA25/1998.

Pentru perioada anului 2004, societatea a achiziționat programul Ciel de la SC ... Deva care l-a și implementat, încheindu-se în acest sens la data de 29.12.2003 procesul verbal de predare primire.

Pentru serviciile prestate de societatea comercială Z București sunt anexate lunar "fise de intervenție" care cuprind concret data, ora intervenției și echipamentul care face obiectul intervenției și care este întotdeauna menționat ca fiind rețea de calculatoare, în condițiile în care societatea nu are cele 3 calculatoare legate în rețea, nu se justifică obiectul intervenției.

Totodată există specificat pe fiecare fișă de intervenție un raport tehnic care conține în cele mai multe cazuri constatare și diagnosticare, curățare imprimantă, curățare calculator de praf, montare prize rețea, reparații cablare, instalare/inlocuire fax-modem intern, instalare, inlocuire fax modem extern.

In nici o fișă de intervenție nu sunt înscrise materialele

consumate , desi exista rubrici speciale in care ar fi trebuit consemnate acestea in conditiile in care s-ar fi inlocuit si instalat piese pentru calculatoarele din dotare.

Neconcordantele intre dotarea concreta existenta la societate si obiectul intervenției precum si lucrarile de inlocuire, instalare si consumul efectiv de materiale din "fișa de intervenție" reflectă faptul ca documentele justificative nu atesta efectuarea serviciilor. Totodata nici fisa de interventie si nici contractele sau actele aditionale incheiate nu prevad termene de executie a lucrarilor, tarife percepute, valoarea totala a contractului.

Cheltuielile inregistrate in evidenta contabila cu "servicii conform contract" provenind de la societatea comercială Z București, sunt nedeductibile fiscal conform art.4 lit.r din OG 70/1994 R cu modificările ulterioare coroborată cu HG nr.402/2000 privind metodologia de calcul a impozitului pe profit și cu art.9 lit.s din Legea nr.414/2002 coroborată cu pct.9.14 din HG nr.859/2002 privind metodologia de calcul a impozitului pe profit și cu art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Urmare celor prezentate, s-a determinat și taxa pe valoarea adăugată suplimentară fără drept de deducere în conformitate cu art.19 din OG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, art.24 alin.2 din Legea nr.345/2002, art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

De asemenea, în conformitate cu art.13 din OG nr.11/1996 cu modificările și completările ulterioare, art.12, art.13 și art.14 din OG nr.61/2002 și a art.108 din OG nr.92/2003 aprobată și modificată prin Legea nr.174/2004, au fost calculate dobânzi și penalități de Întârziere aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată.

4.Cu privire la cheltuielile de amortizare aferente bunurilor neutilizate în folosul societății

In anul 2003 societatea comercială X a achiziționat o instalație de aer condiționat și un autoturism.

In urma verificării actelor existente s-a constatat că societate a nu deține documente justificative aferente utilizării acestor bunuri de către societate.

Din nota explicativă rezultă că bunurile achiziționate de societate sunt folosite de președintele Consiliului de Administrație din București.

Societatea nu deține, nu are Închiriat până la data controlului nici un spațiu În București; nu a prezentat nici un document justificativ din care să rezulte că autoturismul este utilizat În folosul societății(ordine de deplasare, foi de parcurs ...)

Cheltuielile înregistrate în evidența contabilă cu amortizarea bunurilor achiziționate sunt nedeductibile fiscal în conformitate cu pct.9.1 și pct.9.2 din HG nr.859/2002 privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, cu art.9 și art.21 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în condițiile în care bunurile nu sunt utilizate pentru realizarea veniturilor societății ci în uzul personal al președintelui consiliului de administrație care nu este acționar sau asociat al societății.

Urmare celor prezentate, s-a determinat și taxa pe valoarea adăugată suplimentară fără drept de deducere în conformitate cu art.19 din OG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, art.24 alin.2 din Legea nr.345/2002, art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

De asemenea, în conformitate cu art.13 din OG nr.11/1996 cu modificările și completările ulterioare, art.12, art.13 și art.14 din OG nr.61/2002 și a art.108 din OG nr.92/2003 aprobată și modificată prin Legea nr.174/2004, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată.

III. Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și având în vedere actele normative în vigoare pe perioada verificată, se desprind următoarele aspecte:

1.Cu privire la cheltuielile înregistrate în evidența contabilă cu serviciile facturate de societatea comercială Y București

Prin Contractul de consultanță din data de 01.06.2000 este stipulat la punctul ... că se vor presta de către societatea comercială Y București servicii de consultanță în diverse domenii iar la punctul ... din contract s-a prevăzut că:

"Pentru servicii prestate în conformitate cu prevederile prezentului contract, consultantul va fi plătit cu ...\$ lunar corespunzător timpului minim dedicat de consultant realizării obiectivelor contractuale sau plătit pentru fiecare proiect, studiu finalizat ... Consultantul va prezenta o factură precizând timpul utilizat și serviciile prestate, iar ... "

În drept, potrivit art. 4(6) lit.r) din OUG nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.70/1994

privind impozitul pe profit, nu sunt cheltuieli deductibile:

“cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificate prestatorii în legătură cu natura acestora.”

Potrivit Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit date în explicitarea acestui articol, aprobate prin HG nr. 402/2000:

“În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile prestate să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului.”

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

“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 date în explicitarea acestui articol, 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. ”

Prevederile Hotărârii Guvernului Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003

privind Codul fiscal, stipulează:

Codul fiscal:

Art.21 "(4) 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;"

Norme metodoloaice:

"48. 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 activităților desfășurate."

S-a reținut că, în executarea contractului de consultanță și a actelor adiționale menționate, nu sunt prezentate documente din care să rezulte date certe în legătură cu natura serviciilor executate, tariful practicat, timpul consumat, etc. S-a reținut că pe unele facturi emise de societatea comercială Y București este înscris la poziția denumirea produselor sau serviciilor "servicii consultanță luna ... conform contract ", fără să se precizeze natura serviciilor de consultanță prestate.

Totodată, din rapoartele trimestriale denumite "Consultanță societate comercială Y București" prin care se "confirmă prestarea servicii efectuate de societatea comercială Y București " au fost enumerate aspecte ale consultanței acordată(aspecte care se repetă) fără să se precizeze numărul și valoarea facturii

ce se va emite, 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.

S-a reținut că, deși prin Contractul de consultanță din data de 01.06.2000 se stipulează că, *"pentru serviciile prestate ... consultantul va prezenta o factură precizând timpul utilizat și serviciile prestate"*, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea efectivă a lucrărilor respective.

De asemenea, deși a fost acordată consultanță privind închirierea spațiilor, suprafața închiriată a scăzut la unele trimestre sau nu există concordanță în rapoartele trimestriale prezentate de consultant referitor la suprafața închiriată.

Ca urmare, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă cu serviciile facturate de societatea comercială Y București sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Societatea comercială X a înregistrat lunar în evidența contabilă contravaloarea serviciilor facturate de societatea comercială Y București în suma de ... din care TVA deductibil în suma de ...

Potrivit art.19 din Ordonanța Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

"Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia ... "

De asemenea, art.24 alin.2 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, prevede:

"(2) 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 prevede:

"(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 prestațiile 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 București.

2. Cu privire la serviciile de consultanță facturate de terți

În afară de contractul de consultanță încheiat cu societatea comercială Y București, **societatea comercială X** a încheiat contracte de consultanță și cu alte societăți sau a achitat contravaloarea facturilor emise fără a fi încheiate contracte astfel:

- achită contravaloarea facturilor emise de SC ... București, filiala societății din Sinaia și sucursala din Brașov reprezentând contravaloare servicii aferente perioadei de instruire, contravaloare prestări servicii și contravaloarea cheltuielilor privind analiza buget semestrul I 2003;

- a încheiat contractul de prestări utilități cu SC ... Galați având ca obiect prestarea unor servicii de închiriere spații;

- a încheiat contractul de consultanță cu SC ... Râmnicu Vâlcea având ca obiect consultanța tehnică privind amenajare spații comerciale.

Prin prisma prevederilor legale enunțate la punctul 1. Cu privire la cheltuielile înregistrate în evidența contabilă cu serviciile facturate de societatea comercială Y, s-a reținut că, în executarea contractelor menționate și achitarea facturilor, nu sunt prezentate documente din care să rezulte date certe în legătură cu natura serviciilor executate, tariful practicat pentru fiecare prestație și timpul consumat la executare.

De asemenea, pe facturile emise de SC... București filiala Sinaia și sucursala Brașov, este înscris la poziția denumirea produselor sau serviciilor "*c/val. prestări servicii instruire*" respectiv "*c/val. cheltuieli analiză buget semestrul I 2003*", fără să se precizeze natura serviciilor, și anume cheltuieli ocazionate de cazare, deplasare așa cum susține agentul economic.

Ca urmare, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă cu

serviciile facturate SC ... București, filiala societății din Sinaia și sucursala din Brașov, SC ... Galați, SC ... Râmnicu Vâlcea, sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, conform constatărilor prezentate la partea de impozit pe profit și prin prisma prevederilor legale enunțate la punctul 1. Cu privire la cheltuielile înrestrate în evidența contabilă cu serviciile facturate de societatea comercială Y București nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de SC ... București, filiala societății din Sinaia și sucursala din Brașov, SC... Galați, SC ... Râmnicu Vâlcea.

3.Cu privire la serviciile facturate de societatea comercială Z Bucuresti

Începând cu data de 01.02.2002 **societatea comercială X** încheie anual contracte cu societatea comercială Z Bucuresti, având ca obiect: furnizarea servicii de comunicații de date, internet, service hard și software, incluzând întreținere rețea și stații de lucru.

De asemenea, agentul economic a încheiat contracte astfel:

- a încheiat contractul cu SC ... Hunedoara având ca obiect: furnizarea de servicii de EMAIL;
- a încheiat contractul cu SC ... București având ca obiect: furnizarea de servicii de consultanță pentru promovarea spațiilor comerciale pe internet și promovare efectivă;
- potrivit cu statul de funcțiuni, începând cu 2003 societatea are angajată o persoană cu program parțial de 2 ore, cu funcția de programator.

S-a reținut că, în executarea contractelor încheiate cu societatea comercială Z București, serviciile prestate nu cuprind date certe în legătură cu termenele de execuție, tarifele percepute și valoarea totală a contractului.

Pentru serviciile prestate de societatea comercială Z București sunt anexate lunar "fise de intervenție" ... În care este întotdeauna menționat "rețea de calculatoare", în condițiile în care societatea nu are calculatoarele legate în rețea, nu se justifică obiectul intervenției.

Totodată există specificat pe fiecare fișă de intervenție un raport tehnic care conține în cele mai multe cazuri: constatare și diagnosticare, curățare imprimantă, curățare calculator de praf, montare prize rețea, verificare rețea, reparații cablare, instalare Server, instalare/inlocuire fax modem intern, instalare/inlocuire fax modem extern, etc.

Astfel, nu se atestă efectuarea serviciilor, întrucât acestea se referă la o rețea de calculatoare care la nivelul societății nu există și la înlocuiri de piese pentru care nu există evidențiate consumuri în fișele de intervenție.

În nici o fișă de intervenție nu sunt înscrise materialele consumate, deși există rubrici speciale în care ar fi trebuit consemnate acestea în condițiile în care s-ar fi înlocuit și instalat piese pentru calculatoarele din dotare.

Având în vedere constatările și prin prisma prevederilor legale referitoare la impozitul pe profit, enunțate la punctul 1. **Cu privire la cheltuielile înregistrate în evidența contabilă cu serviciile facturate de societatea comercială Y București,** cheltuielile înregistrate în evidența contabilă cu serviciile facturate de societatea comercială Z București sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Societatea comercială X a înregistrat lunar în evidența contabilă contravaloarea serviciilor facturate de societatea comercială Z București în suma de ... din care TVA deductibil în suma de ...

Conform constatările prezentate la partea de impozit pe profit și prin prisma prevederilor legale enunțate la punctul 1. **Cu privire la cheltuielile înregistrate în evidența contabilă cu serviciile facturate de societatea comercială Y București** nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de societatea comercială Z București.

4. Cu privire la cheltuielile de amortizare aferente achiziționării unei instalații de aer condiționat și a unui autoturism.

În anul 2003, **Societatea comercială X** a achiziționat o instalație de aer condiționat și un autoturism.

Din nota explicativă dată de directorul general executiv la **Societatea comercială X**, a reieșit faptul că:

- instalația de aer condiționat este pusă în funcțiune în biroul președintelui Consiliului de Administrație din București;
- autoturismul este utilizat de președintele Consiliului de Administrație.

Până la data controlului, **Societatea comercială X** nu deținea și nu avea închiriat nici un spațiu în București.

De asemenea, nu a prezentat nici un document justificativ din care să rezulte că instalația de aer condiționat și autoturismul sunt

utilizate în folosul societății (proces verbal de punere în funcțiune, respectiv, ordine de deplasare, foi de parcurs ...)

Se reține faptul că, societatea nu deține documente justificative care să ateste utilizarea instalației de aer condiționat și a autoturismului de către societate și în legătură cu activitatea economică desfășurată.

În drept, prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, stipulează:

“(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile. “

Potrivit Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit date în explicarea acestui articol, aprobate prin HG nr.859/2002: ***“9.1. Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.***

9.2. Nu sunt deductibile cheltuielile cu amortizarea caselor de odihnă proprii sau a imobilizărilor, care nu sunt utilizate pentru realizarea veniturilor, ... ”

Având în vedere constatările și prin prisma prevederilor legale enunțate, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă cu amortizarea instalației de aer condiționat și a autoturismului, sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării instalației de aer condiționat și autoturismului, potrivit art.19 din Ordonanța Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

“Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia ... ”

De asemenea, art.24 alin.2 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, prevede:

“(2) 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.128 alin.4, art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal stipulează:

Art.128 "(4) Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial."

Art.145 "(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 și prin prisma prevederilor legale enunțate, nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării instalației de aer condiționat și a autoturismului.

Majorările de întârziere, dobânzile și penalitățile de întârziere, au fost calculate în conformitate cu art.13 din Ordonanța Guvernului nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare cu modificările și completările ulterioare, art.12, art.13 și art.14 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare și a art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobată și modificată prin Legea nr.174/2004 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și

până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Stabilirea acestora în sarcina agentului economic reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, întrucât societatea comercială datorează debit de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, aceasta datorează dobânzile și penalitățile aferente.

Pe cale de consecință și în temeiul prevederilor art.185 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

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