

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINSTRARE FISCALĂ  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba  
Biroul de soluționare a contestațiilor

**DECIZIA NR. ... / ...**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. I S.R.L.** din ...,  
contestație înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Alba a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Alba, prin adresa nr. ... / ..., înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ..., cu privire la contestația formulată de S.C. I S.R.L., cu sediul social situat în ..., împotriva Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ... / ... al Activității de Inspecție Fiscală Alba, ale cărui concluzii au fost sintetizate prin Decizia de impunere nr. ... / ...

Obiectul contestației îl constituie suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei - TVA;
- ... lei - dobânzi aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 177 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, este semnată de petent și poartă ștampila persoanei juridice, în conformitate cu prevederile art. 176 alin. (1) lit e), din același act legislativ.

Constatându-se îndeplinirea condițiilor de procedură impuse de lege, s-a trecut la soluționarea contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

**I. Prin contestația formulată, petenta precizează următoarele:**

Petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. ... / ... și a raportului de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă respectiva decizie, întocmite de organele de specialitate din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Alba și exonerarea de la plata către bugetul statului pentru impozit pe profit, TVA și accesorii aferente acestora în sumă totală de ... lei, motivele de fapt și de drept invocate fiind următoarele:

Contestatoarea arată că raportul de inspecție fiscală a cuprins în verificare perioada 01.01.2001 - 31.12.2006, ori, conform art. 89 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, iar la alin. 2 se prevede că “fenomenul de

prescripție a dreptului prevăzut la alin. 1 începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23”.

Așadar, se consideră că verificarea și constatările asupra anului 2001 sunt nule de drept, fiind prescrise.

Prin contestație se mai precizează că societatea a depus declarații fiscale în interiorul dreptului de prescripție și a îndeplinit toate obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, astfel cum au fost acestea stabilite prin sistemul declarativ de către Ministerul Finanțelor Publice.

Societatea mai arată faptul că organele de control nu au ținut cont de prevederile legale, stabilind o serie de obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, precum și accesorii ale acestora, după cum urmează:

I. Cu privire la impozitul pe profit stabilit ca datorat aferent intervalului 2001 - 2006:

1. Referitor la impozitul pe profit stabilit ca datorat pentru anul 2001:

În condițiile în care se au în vedere prevederile art. 89 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală, rezultă că obligațiile din impozite și taxe aferente anului 2001 sunt prescrise, creanța nefiind valorificată în interiorul termenului de prescripție stabilit de lege (5 ani).

Mai mult, se arată că organul fiscal a determinat prin estimare la o marjă de profit de 5%, un impozit pe profit în cuantum de ... ROL.

Conform legislației în domeniul și jurisprudenței, “dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze”.

Situațiile în care se procedează la estimarea bazei de impunere fiind expres precizate, iar societatea neaflându-se în niciuna din acestea, se apreciază că nu era necesară estimarea bazei de impunere.

Totodată, se consideră că stabilirea unei marje de profit de 5% este arbitrară, nu are la bază nicio justificare economică și financiară și este neprofesionistă, putând să fluctueze, în funcție de condițiile contractuale.

Având în vedere cele de mai sus și faptul că societatea figurează cu sold debitor al contului 441 “Impozit pe profit” cu suma de ... ROL, se apreciază că societatea nu datorează impozit pe profit suplimentar.

2. Cu privire la impozitul pe profit stabilit ca datorat pentru anul fiscal 2002:

În luna ianuarie 2002, agentul economic a emis bonuri de consum în valoare de ... ROL, bonuri care au fost corect întocmite, în care au fost precizate cantitățile de materiale, prețurile unitare și valoarea acestora, înregistrarea acestora în contabilitate făcându-se cu articolul contabil 600 “Cheltuieli cu materiile prime” = 300 “Materii prime”.

Din cauza faptului că o parte din materiale nu erau la parametrii tehnici și economici ceruți de lucrare, s-a făcut o operațiune de retur de

materiale, care a afectat contul 300 "Materii prime" pe debit și contul 121 "Profit și pierdere" pe credit cu suma de ... ROL.

Petenta consideră că afirmația organului de control conform căreia "nu se admit pe costuri aceste consumuri în sumă de ... ROL" este eronată, această sumă nefiind înregistrată pe costuri și influențând doar contul 300 și 121.

3. Cu privire la impozitul pe profit stabilit ca datorat pe anul fiscal 2003:

a) Contractul pentru prestări servicii nr. ... / ..., încheiat între S.C. M S.R.L. ... și S.C. I S.R.L. ... are ca obiect al contractului o serie de servicii care constau în:

- fotocopii documente;
- fotocopii, probe și similare pentru proceduri de sudare și autorizări;
- alte materiale publicitare (fotografii, pliante), tipizate personalizate.

Pentru a putea deduce cheltuielile cu prestările de servicii asemănătoare cu cele prestate de societatea mai sus menționată, trebuie îndeplinite condițiile cumulative inserate la pct. 9.14. din H.G. nr. 859 / 2002:

- 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, valoarea totală a contractului;
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților efectuate.

Ori contractul nr. ... / ... îndeplinește în totalitate cele două cerințe, la data derulării lui societatea avea nevoie de acest serviciu, iar acest serviciu s-a realizat efectiv prin materializarea în pliante, poze, etc.

B) Contractul de prestări servicii din ... încheiat între S.C. M S.R.L. ... și S.C. I S.R.L. ... este un contract încheiat în baza legii române, are ca obiect realizarea unor prestări servicii publicitare (fotografii color) și generează o cheltuială deductibilă fiscal integral.

c) Contractul FN și fără dată încheiat între S.C. M S.R.L. și S.C. I S.R.L., în valoare de ... ROL, din care TVA ... ROL, poate îndeplini cerințele pentru ca înregistrarea lui în contabilitate să genereze o cheltuială deductibilă integral pentru S.C. I S.R.L. ..., fiind o cheltuială reglementată de legislația în domeniu la acea dată privind impozitul pe profit, respectiv Legea nr. 414 / 2002.

Organul de control apreciază în mod eronat că nu este deductibilă fiscal suma de ... ROL, aferentă facturilor emise de S.C. M S.R.L. ..., în conformitate cu contractele nr. ... / ..., ... / ... și FN din ..., societatea considerând că facturile care au fost emise în baza acestor contracte de prestări servicii au calitate de document justificativ și trebuie înregistrate la nivel de societate, generând o cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal.

4. Cu privire la impozitul pe profit stabilit ca datorat aferent anului 2004:

Societatea a încheiat cu S.C. D S.R.L. ... un contract de comision în data de ..., obiectul contractului constând în servicii de intermediere contracte, iar valoarea acestuia cifrându-se la ... ROL.

Contestatoarea apreciază că acest contract este reglementat de practica comercială și este în raport cu cerințele Codului fiscal pentru a putea fi considerat o cheltuială deductibilă.

În privința modului de derulare a contractului de execuție nr. ... / ... cu Primăria ... pentru lucrarea “Extindere canalizare pe străzile ...” din ..., se arată următoarele:

- valoarea totală a lucrării licitate: ... ROL, din care TVA ... ROL;
- procesul verbal de recepție a lucrării nr. ... / ... stabilește o valoare finală de .... ROL;
- faptul că la finele lucrării cantitățile bonate sunt mai mari decât cele din oferte este explicabil din următoarele considerente;
  - + prețurile materialelor au variat în sensul majorării acestora;
  - + complexitatea lucrărilor impune materiale noi și mai costisitoare;
  - + există posibilitatea ca materialele aflate pe stoc să fie neconforme cu cerințele lucrării, impunându-se înlocuirea lor.

5. În ceea ce privește impozitul profit aferent anului 2005:

Diferența dintre bonurile de consum nominalizate în valoare de ... ROL și materialele consumate din devize de ... ROL aferent lucrării de extindere rețea canalizare pe str. ... din ... provine din faptul că s-au folosit efectiv materiale mai multe și mai scumpe decât cele din deviz, lucru posibil de certificat prin expertiză tehnică.

6. Cu privire la impozitul pe profit corespunzător anului 2006:

Petenta consideră că factura nr. ... / ... emisă de M..., în sumă de ... RON, reprezentând cheltuială de reclamă și publicitate, având la bază contractul nr. 219 / 27.11.2006, generează o cheltuială deductibilă fiscal integral, deoarece îndeplinește condițiile prevăzute de art. 4 lit. m din Legea nr. 571 / 2003 și cele din H.G. Nr. 44 / 2004.

II. Cu privire la TVA-ul stabilit ca obligație de plată pe perioada 2001- 2006:

1. Cu privire la TVA-ul stabilit ca datorat pe anul 2001:

În condițiile în care se au în vedere prevederile art. 89 alin. 1 și 2 din Codul de procedură fiscală, obligațiile din impozite și taxe aferente anului 2001 sunt prescrise, creanța nefiind valorificată în interiorul termenului de prescripție stabilit de lege (5 ani).

Societatea mai arată că la nivelul anului 2001, din verificarea jurnalului de vânzări a rezultat în trim IV o diferență de TVA colectat de ... ROL.

În privința avansurilor, agentul economic consideră că societatea beneficiază de facilitatea conferită de O.U.G. nr. 17 / 2000 art. 12 și pct. 7.12 din H.G. nr. 401 / 2000, prin care se prevede exigibilitatea TVA la data emiterii facturilor.

Prin contestație se mai arată că societatea a adresat DGFPCFS Alba o adresă prin care solicita ca, în conformitate cu O.U.G. Nr. 17 / 2000 și H.G. nr. 401 /2000, TVA-ul aferent avansurilor încasate să devină exigibila data emiterii facturilor sau a altor documente înlocuitoare.

Prin adresa nr. ... / ..., DGFPCFS Alba răspune societății arătând că, în conformitate cu prevederile legale în materie, antreprenorii de lucrări pot opta pentru plata TVA la livrarea bunurilor imobile, în următoarele condiții:

a. lucrările imobiliare să aibă caracter deosebit și să fie executate în cadrul unor contracte în care să se prevadă obligația antreprenorului de a asigura instalarea sau încorporarea bunului imobil în lucrarea respectivă;

b. lucrările imobiliare la care materialele și aparatele indispensabile pentru funcționarea instalațiilor sau încorporate în lucrare depășesc 50% din prețurile negociate între antreprenor și beneficiar.

Având în vedere specificul lucrărilor realizate de agentul economic, precum și prevederile O.U.G. nr. 17 / 2000 și H.G. nr. 401 / 2000, societatea a considerat corect că beneficiază de această facilitate, îndeplinind condițiile cerute de legislația în domeniu.

2. Cu privire la TVA-ul stabilit ca datorat aferent anului fiscal 2002:

Pentru avansuri, societatea consideră că beneficiază de facilitatea prevăzută de O.U.G. nr. 17 / 2000 și H.G. nr. 401 / 2000, așa cum s-a arătat la punctul anterior.

Cheltuielile de protocol au fost la 31.12.2002 în sumă de ... ROL. Având în vedere nivelul deductibilității acestora stabilit prin reglementări legale, rezultă cheltuieli nedeductibile fiscal de .... ROL, pentru acestea stabilindu-se o diferență de TVA în sumă de ... ROL, în conformitate cu prevederile art. 22 alin. 4 lit. C din Legea nr. 345 / 2002.

În ceea ce privește suma de .... ROL, care nu a afectat cheltuiala societății, se apreciază că nu se impune stabilirea de TVA suplimentar de ... ROL, întrucât suma de mai sus reprezintă materii prime și materiale care au fost stornate și au reîntregit contul 300.

3. În ceea ce privește TVA-ul stabilit ca datorat pentru anul 2003:

În condițiile în care contractele încheiate cu S.C. M S.R.L. ..., pentru diferite prestări de servicii, sunt redactate în formă scrisă și au la bază o necesitate a societății, petenta consideră că cheltuiala aferentă în sumă de ... ROL este deductibilă integral, deci și TVA-ul în sumă de ... ROL este deductibil integral.

4. Cu privire la TVA-ul stabilit ca datorat pe anul 2004:

În condițiile în care factura emisă de S.C. D S.R.L. ... are la bază un contract de comision pentru un serviciu care era necesar societății, iar contractul este redactat în formă autentică, societatea consideră că TVA-ul aferent facturii emise de societatea mai sus menționată, în sumă de ... ROL este deductibil.



La 31.12.2004 societatea înregistrează cheltuieli de protocol în sumă de ... ROL, din care cheltuieli de protocol nedeductibile de ... ROL, pentru acestea stabilindu-se un TVA nedeductibil de ... ROL, în conformitate cu art. 128 alin. 9 lit. F din Legea nr. 571 / 2003.

Întrucât opinia petentei este că materialele în sumă de ... ROL au fost corect înregistrate și incluse pe cheltuieli fiind o cheltuială integral deductibilă, având la bază bonuri de consum care reflectă efectiv consumarea acestora, se apreciază că TVA-ul aferent acestor consumuri în sumă de ... ROL este deductibil.

Ca atare, societatea consideră că, la nivelul anului 2004, TVA-ul de plată suplimentar este de doar ... ROL.

5. Cu privire la TVA-ul stabilit ca datorat pe anul 2005:

Verificând modul în care s-au înregistrat cheltuielile de protocol a rezultat o suma de ... RON, din care ... RON este nedeductibilă.

În privința lucrărilor efectuate pentru obiectivul “extindere rețea canalizare pe str. ....”, se arată faptul că suma de ... Ron este o cheltuială deductibilă integral, datorită faptului că are la bază acte și documente justificative cerute de Codul fiscal și, în consecință, TVA-ul aferent acestei cheltuieli în sumă de ... RON este integral deductibil.

6. Cu privire la TVA-ul aferent anului 2006:

Pentru lucrările efectuate în perioada iunie - decembrie 2006 către firma E ..., reprezentând “Reabilitare sistem distribuție alimentare cu apă ...”, s-a emis un număr de 8 facturi, în sumă de ... RON (fără TVA), din care garanții de bună execuție în cuantum de ... RON.

În evidența contabilă, societatea a înregistrat în contul 704 “Venituri din lucrări executate și servicii prestate” venituri diminuate cu garanția de bună execuție, astfel că garanția nu a fost reflectată în contabilitate.

Pentru suma de ... RON se datorează TVA în sumă de ... RON, chiar în situația în care garanția nu este încasată.

Totodată, petenta consideră că prestările de servicii realizate în baza contractului încheiat cu M... și factura nr. ... / ... sunt reale și generează o cheltuială deductibilă, care îndeplinește cerințele prevăzute de Codul fiscal și, în consecință, TVA-ul aferent acestor facturi, în sumă de ... RON este deductibil.

## **II. Prin Decizia de impunere nr. ... / ... și Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ..., întocmite de Activitatea de Control Fiscal Alba, s-au stabilit următoarele:**

Perioada în care s-a desfășurat controlul a fost ... și a vizat intervalul 01.01.2001 - 31.12.2006, fiind o inspecție fiscală parțială.

Obiectul principal de activitate al agentului economic supus verificării îl constituie lucrările de instalații sanitare și de încălzire centrală și de montaj de echipamente și utilaje tehnologice la clădiri și construcții inginerești - cod CAEN 4533.

La cap. III “Constatări fiscale” sunt inserate următoarele:

Ca urmare a reluării inspecției fiscale pentru impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată s-a analizat dacă agentul economic a repartizat cheltuielile directe și indirecte pe fiecare lucrare executată, constatându-se că s-au centralizat pe lucrări bonurile de consum pentru materialele consumate și facturile emise pe beneficiarii lucrărilor, fără a se repartiza cheltuielile directe și indirecte pe fiecare lucrare, conform situațiilor de lucrări.

În conformitate cu prevederile art. 1 alin. 1 din Legea nr. 82 / 1991 republicată, societățile comerciale au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară potrivit legii și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.

Organul de control mai menționează că în perioada verificată, 01.01.2001 - 31.12.2006, agentul economic nu a înregistrat în lucrări în curs de execuție prin formula contabilă 332 = 711, lucrările neterminate la trimestre sau sfârșitul anului, aceasta influențând profitul impozabil la acete perioade de raportare.

#### **1) Cu privire la modul de determinare a profitului impozabil și a impozitului pe profit:**

A) deficiențe constatate pentru anul 2001:

La 31.12.2001, societatea înregistrează cheltuieli de protocol în sumă de ... ROL, cheltuielile nedeductibile din punct fiscal cifrându-se la ... ROL.

Agentul economic avea obligația repartizării cheltuielilor directe și indirecte pe lucrările efectuate, deoarece lucrările nu se termină lunar, această repartizare efectuându-se în baza situațiilor de lucrări, existând astfel lucrări în curs de execuție care influențează profitul impozabil.

Pentru această perioadă, deși s-a emis Dispoziția de măsuri nr. ... / ..., conform OMFP nr. 1939 / 2004, prin care se solicita agentului economic să se efectueze repartizarea cheltuielilor directe și indirecte pe lucrări, agentul economic prezintă doar veniturile înregistrate, respectiv facturile emise pe fiecare lucrare - beneficiar - și bonurile de consum emise pe fiecare lucrare, fără a se putea verifica dacă profitul impozabil este stabilit corect, dacă cheltuielile directe și indirecte sunt pentru lucrările terminate în anul 2001.

Analizând activitatea desfășurată în anul 2001 și în anii următori, precum și situațiile de lucrări pentru ..., s-a constatat că marja de profit în procente utilizată de agentul economic este de 1%, 2%, 5%, 10% pentru lucrările mai sus menționate.

La o marjă de profit în medie de 5% pentru veniturile realizate în anul 2001 în sumă de ... ROL s-a estimat în timpul controlului un profit de ... ROL.

Ca urmare a celor constatate, s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit, rezultând un impozit pe profit suplimentar de ... ROL.

B) deficiențe constatate pentru anul 2002:

În urma analizării documentelor societății, au rezultat cheltuieli de protocol nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă de ... ROL.

În luna ianuarie 2002, agentul economic emite bonuri de consum în valoare de ... ROL, bonuri de consum întocmite corect, în care sunt precizate cantitățile de materiale, prețurile unitare și valoarea acestora. Pe aceste bonuri de consum sunt nominalizate societățile sau persoanele fizice pentru care s-au efectuat lucrări la care s-au consumat aceste materiale. În evidența contabilă acestea sunt înregistrate prin formula contabilă  $600 = 300$ , dar în aceeași lună se mai efectuează următoarele înregistrări contabile:  $231 = 300$  suma de ... ROL,  $600 = 300 - \dots$  ROL,  $121 = 600 - \dots$  ROL și  $231 = 300 - \dots$  ROL.

În urma acestor înregistrări se diminuează consumurile cu suma de ... ROL, fără să se precizeze care sunt materialele distinct care reîntregesc stocul de materiale.

În timpul controlului s-a solicitat societății să prezinte fișele de magazie pentru a se verifica materialele neconsumate rezultate ca urmare a înregistrărilor prezentate mai sus, când s-au consumat aceste materiale și la ce lucrări, deoarece la finele anului, conform inventarului la 31.12.2002 stocul de materiale era în valoare de ... ROL.

Ca urmare a celor prezentate, nu au fost admise pe costuri consumurile în sumă de ... ROL și s-a procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit, rezultând un impozit pe profit suplimentar de ... ROL.

C) deficiențe constatate pentru anul 2003:

Veniturile înregistrate de agentul economic la 31.12.2003 sunt în sumă de ... ROL.

În data de 30.03.2003 se încheie contractul de prestări servicii nr. 1 cu S.C. M S.R.L. ..., în valoare de ... ROL, având ca obiect prestarea de servicii publicitare (fotografii color) pentru perioada ianuarie - decembrie 2003. În baza acestui contract se emit facturile fiscale nr. ... / ..., reprezentând servicii de publicitate și recalculă în valoare de ... ROL, din care TVA în sumă de ... ROL și nr. ... / ... reprezentând servicii de publicitate și reclamă în valoare de ... ROL, din care TVA în sumă de ... ROL.

La data de 30.03.2003, societatea înregistrează în contul 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă, publicitate" conform facturii nr. ... / ... emisă de S.C. M S.R.L. ... , servicii publicitare și de reclamă aferente anului 2002, în valoare de ... ROL, din care TVA în sumă de ... ROL.

În data de 31.12.2003 înregistrează pe costuri (cont 628) suma de ... ROL, conform facturii nr. ... (fără dată), reprezentând prestări servicii.

S.C. I S.R.L. prezintă pentru verificare doar contractul nr. ... / ..., contractul nr. ... / ..., în valoare de ... ROL și contractul fără număr în valoare de ... ROL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art. 9 pct. 7 lit. s din Legea nr. 414 / 2002, precum și ale pct. 9.14 din H.G. Nr. 859 / 2002.



Ca urmare a constatărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit, rezultând pentru anul 2003 un impozir pe profit suplimentar în cuantum de .... ROL.

D) deficiențe constatate pentru anul 2004:

În aprilie 2004, contribuabilul înregistrează pe cheltuieli suma de ... ROL, conform facturii nr. ... / ..., factură emisă de S.C. D S.R.L. din ..., pe factură fiind menționate servicii de intermediere în baza contractului de comision, factura fiind în valoare de ... ROL din care TVA în sumă de ... ROL.

În contractul FN / ... este precizat la obiectul contractului: “servicii intermediere contracte”, ori agentul economic nu justifică efectuarea acestor servicii, încălcându-se prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571 / 2003.

În luna martie 2004, agentul economic încheie contractul de execuție nr. ... / .... cu Primăria ... pentru lucrarea de extindere canalizare pe străzile ..., valoarea lucrărilor fiind de ... ROL, din care TVA în sumă de ... ROL.

La terminarea lucrării, s-a întocmit procesul verbal nr. .... / ..., fiind emise facturi în valoare de .... ROL.

În evidența contabilă din trim. II 2004 sunt înregistrate bonurile de consum nominalizate pe această lucrare, în sumă de ... ROL. Analizând situațiile de lucrări prezentate la verificare, s-a constatat că materialele nominalizate a fi consumate au fost în sumă de ... ROL, fără a exista pentru această lucrare acte adiționale la contractul de execuție de modificare a celor prezentate în contractul inițial și situațiile de lucrări inițiale.

În conformitate cu prevederile art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571 / 2003 “profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal”, cheltuielile neadmise pe costuri pentru lucrarea în cauză fiind de ... ROL.

Organele de inspecție fiscală au mai stabilit și cheltuieli de protocol nedeductibile în sumă de .... ROL.

Astfel, impozitul pe profit stabilit suplimentar a fost de ... ROL.

E) deficiențe constatate pentru anul 2005:

Cheltuielile de protocol nedeductibile au fost stabilite la ... ROL.

În luna decembrie 2004, agentul economic încheie contractul de execuție nr. ... / .... cu A... pentru lucrarea extindere rețele canalizare pe str. ... din ..., valoarea lucrărilor fiind în sumă de ... ROL, din care TVA în sumă de ... ROL.

S-a întocmit actul adițional la contractul de execuție nr. ... / ..., întocmindu-se devizul de renunțare la refacere îmbrăcăminte asfalt în sumă de ... ROL și suplimentare manoperă conform deviz ofertă în sumă de ... ROL.

La terminarea lucrării s-a întocmit procesul verbal de recepție nr. ... / ..., emițându-se facturi în sumă de .... ROL.

În evidența contabilă din trim. I 2005 sunt înregistrate bonurile de consum nominalizate aferente lucrării în speță în sumă de ... ROL. Analizând

situațiile de lucrări prezentate la verificare și devizul de renunțare, se constată că materialele nominalizate a fis consumate sunt în sumă de ... ROL.

Ca urmare a constatărilor realizate, s-a procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit, rezultând un impozit pe profit suplimentar datorat de societate în cuantum de ... ROL.

F) deficiențe constatate aferent anului 2006:

În perioada iulie- decembrie 2006, societatea execută lucrări - subcontractant - către firma E..., cu sediul în ... și anume reabilitare sistem de distribuție alimentare cu apă ..., valoarea fără TVA a lucrărilor facturate fiind de ... RON. Din care garanții de bună execuție în cuantum de ... RON.

În evidența contabilă sunt înregistrate în contul 704 veniturile diminuate cu garanția de bună execuție, garanția nefiind înregistrată în evidența contabilă.

Conform prevederilor art. 135 alin. 6 din Legea nr. 571 / 2003, H.G. nr. 1840 / 2004, art. 16.1 alin. 1 alin. 2, agentul economic avea obligația înregistrării în evidența contabilă a veniturilor în sumă de ... lei (411 = 704) și a garanției de bună execuție în sumă de ... lei (267 = 411), în evidența contabilă fiind înregistrate venituri în sumă de ... lei, diminuate cu garanția de bună execuție prin formula contabilă  $411 = 704$ .

În luna iunie 2005 se încheie procesul verbal de achiziție publică nr. ... / ... - beneficiar A..., valoarea ofertei fiind de ... ROL+ TVA în sumă de ... ROL. Prin adrea nr. ... / ..., se solicită de către beneficiarul lucrării renegocierea acestei valori. Prin procesul verbal nr. ... / ... se renegociază valoarea lucrării la ... ROL, din care TVA ... ROL. Lucrarea se încheie în luna mai 2006, agentul economic înregistrând pe venituri suma de ... ROL, iar în contul 4427 TVA în sumă de ... ROL; agentul economic nu a înregistrat în contabilitate valoarea cu titlu gratuit de ... ROL.

Aferent lunii decembrie 2006, organele de control nu au admis pe costuri cheltuiala de reclamă și publicitate în cuantum de ... lei, înregistrată de agentul economic în contabilitate conform facturii nr. ... / ..., emisă de S.C. M ...

Astfel, pentru anul 2006, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar de ... lei.

Corespunzător diferențelor reprezentând impozit pe profit stabilite afarent perioadei 2001 - 2006, organele de inspecție fiscală au stabilit majorări și penalități de întârziere.

## 2) Cu privire la taxa pe valoarea adăugată:

A) referitor la modul de determinare a TVA de plată sau de rambursat, s-au constatat următoarele:

Anul 2001:

- în evidența contabilă veniturile înregistrate de agentul economic sunt în sumă de ... ROL, iar TVA-ul colectat înregistrat este în sumă de ... ROL, constatându-se aferent trim. IV 2001 o diferență de TVA colectat în cuantum de ... ROL.

- în această perioadă agentul economic încasează avansuri pentru care nu este colectat TVA, nu înregistrează TVA-ul colectat și nu îl diminuează în momentul în care se emite factura fiscală.

- la 31.12.2001, agentul economic înregistrează cheltuieli de protocol în sumă de ... ROL; verificându-se deductibilitatea acestora la calculul profitului impozabil, rezultă cheltuieli nedeductibile fiscal de ... ROL, pentru acestea stabilindu-se diferență de TVA în sumă de ... ROL.

În timpul controlului, au fost stabilite diferențe de TVA aferent anului 2001 în cuantum de .... ROL.

Anul 2002:

Verificându-se situația avansurilor încasate, pentru care nu s-au emis facturi și nu a fost colectat TVA-ul, iar ulterior nu s-a procedat la regularizarea acestora, s-au stabilit în sarcina contestatoarei majorări și pînalități de întârziere.

La 31.12.2002, societatea înregistrează cheltuieli de protocol în sumă de .... ROL, din care cheltuieli nedeductibile în sumă de .... ROL, pentru care s-a stabilit diferență de TVA de .... ROL.

Ca urmare a faptului că nu se admit pe costuri consumurile de materiale în sumă de .... ROL, s-a stabilit în timpul controlului diferență de TVA la decembrie 2002 în sumă de .... ROL, totalul diferențelor stabilite pentru anul 2002 cifrându-se la .... ROL.

Anul 2003:

La 30.03.2003, agentul economic înregistrează în contul 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" conform facturii nr. .... emisă de S.C. M S.R.L. ..., servicii publicitare și de reclamă în valoare de .... ROL, din care TVA în sumă de .... ROL, care nu este acceptată la deducere de către organul de inspecție fiscală.

În urma controlului nu este admisă la deducere nici TVA în cuantum de .... ROL, respectiv .... ROL, înscris în facturi fiscale emise de aceeași societate.

În data de 31.12.2003, se înregistrează pe costuri cont 628 suma de .... ROL, conform facturii nr. .../fără dată, reprezentând prestări servicii, valoare totală a facturii fiind de .... ROL, cu TVA în cuantum de 111.764.706 ROL, care nu este admis la deducere de către organul de inspecție fiscală.

În timpul controlului, s-au stabilit diferențe de TVA pentru anul 2003 de 155.682.537 ROL.

Anul 2004:

În aprilie 2004, agentul economic deduce TVA în sumă de .... ROL din factura nr. .... / ..., factură emisă de S.C. D S.R.L. ...., pe factură fiind menționat servicii de intermediere în baza unui contract de comision, servicii pentru care nu există justificare privind efectuarea lor, fapt pentru care nu s-a admis la deducere această sumă.

La 31.12.2004, se înregistrează cheltuieli de protocol în sumă de .... ROL, din care cheltuieli nedeductibile în sumă de .... ROL, pentru care TVA-ul nedeductibil se cifrează la .... ROL.

În conformitate cu prevederile art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571 / 2003, deoarece nu s-a justificată de către agentul economic că materialele în sumă de .... ROL înregistrate pe cheltuielile în plus la lucrarea extindere canalizare pe străzile .... sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, nu se admite la deducere TVA în sumă de .... ROL.

În timpul controlului au fost stabilite diferențe de TVA pentru anul 2004 în sumă de .... ROL.

Anul 2005:

La 31.12.2005, agentul economic înregistrează cheltuieli de protocol în sumă de ... lei, cheltuielile nedeductibile fiind în sumă de ... lei; aferent acestora, a fost stabilită o diferență de TVA de ... lei.

În conformitate cu prevederile art. 145 alin. 3 lit. A din Legea nr. 571 / 2003, deoarece nu s-a justificat de către agentul economic că materialele în sumă de .... ROL înregistrate pe cheltuielile în plus la lucrarea de extindere rețea canalizare pe str. .... sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, nu se admite la deducere TVA în sumă de ... ROL = .... lei.

În timpul controlului au fost stabilite pentru anul 2005 diferențe la TVA în sumă de ...lei.

Anul 2006:

Pentru lucrările efectuate în perioada iulie - decembrie 2006 către firma E..., agentul economic diminuează veniturile cu suma de .... lei, aferent acestora fiind stabilit un TVA suplimentar de .... lei.

Pentru prestările de servicii precizate în contract și factura nr. ... / ... emisă de M..., agentul economic nu justifică efectuarea acestor servicii în sumă de .... lei, încalcându-se prevederile art. 145 alin. 3 lit. A din Legea nr. 571 / 2003, deci nu se admite la deducere suma de .... lei.

În timpul controlului s-au stabilit diferențe TVA pentru anul 2006 de .... lei.

Aferent diferențelor stabilite pentru perioada verificată, s-au stabilit în sarcina contestatoarei majorări și penalități de întârziere, conform prevederilor legale în vigoare.

### **III. Din analiza actelor aflate la dosar, argumentele părților și în conformitate cu actele legislative incidente speței în cauză, se rețin următoarele:**

A. Cu privire la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale în sarcina contestatoarei aferent anului fiscal 2001, apreciem ca nefondată afirmația contestatoarei conform căreia obligațiile reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată suplimentare stabilite aferent anului 2001 ar fi prescrise și invederăm următoarele:

În fapt, după cum se menționează prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... / 2007, prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / 2006 s-a efectuat inspecție fiscală generală pentru perioada 01.01.2001 - 28.02.2006 pentru obligații reprezentând impozit pe dividende, impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile corespunzătoare veniturilor din salarii.

Nu s-a efectuat inspecție fiscală pentru impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată deoarece s-a constatat că agentul economic nu evidențiază cheltuielile efectuate pe fiecare lucrare executată în parte.

Ca urmare a celor constatate, în baza art. 102 alin. (9) din O.G. Nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și pct. 102.7 din H.G. nr. 1050 / 2004, s-a emis sub nr. ... / ... Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, în formatul prevăzut de O.M.F.P. nr. 1939 / 2004, prin care s-a dispus că agentul economic are obligația repartizării cheltuielilor efectuate și înregistrate în evidența contabilă pentru fiecare lucrare conform situațiilor de lucrări, pe trimestre, pentru perioada 01.01.2001 - 31.12.2005 în termen de 5 luni de la data încheierii raportului de inspecție fiscală, precum și înregistrarea deficiențelor constatate în evidența contabilă.

Așadar, inspecție fiscală a fost începută în anul 2006, însă nu s-au putut concluziona constatările în ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată întrucât evidența contabilă a societății nu era corespunzătoare în vederea derulării verificării.

În anul 2007 a fost reluată inspecție fiscală parțială cu privire la impozitul pe profit și TVA, pentru a se finaliza verificare demarată în anul 2006.

În ceea ce privește cadrul legislativ aplicabil în sfera prescripției aferent anului 2001, precizăm că, în drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 21 din O.G. nr. 70 / 1997 privind controlul fiscal, astfel cum a fost modificată prin O.U.G. nr. 113 / 1999:

*“Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și a aplica amenzi și penalități pentru fapte ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează:*

*a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;*

*b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;*

*c) în termen de 5 ani de la data comunicării către contribuabil a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrative publice locale în condițiile prevăzute de lege.”*

În acest sens vin și prevederile art. 199 din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr. 92 / 2003 republicată, în care se precizează în mod



clar, fără echivoc, că *“termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”*

Așadar, pentru anul 2001, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale este reglementat de art. 21 din O.G. nr. 70 / 1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia dreptul organului fiscal de a stabili diferențe de impozite se prescrie în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă.

Având în vedere faptul că în ....2006, data în care organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția de măsuri nr. ..., nu era expirat termenul de prescripție de 5 ani stipulat de legislația în materie incidentă anului 2001, se constată că organul fiscal era îndrituit de a stabili diferențe în materie de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată corespunzător anului 2001, concluziile fiind sintetizate prin raportul de inspecție fiscală nr. .... / ....2007.

#### B. Cu privire la impozitul pe profit:

##### 1) Impozitul pe profit suplimentar aferent anului 2001:

După cum se menționează prin actul de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 1 alin. 1 din Legea contabilității nr. 82 / 1991 republicată, societățile comerciale au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.

În urma verificărilor efectuate a rezultat că agentul economic a înregistrat în evidența contabilă facturile emise pe fiecare client, pe bonurile de consum pentru materiale fiind nominalizați agenții economici sau persoanele fizice la care s-au executat lucrările, dar cheltuielile directe și indirecte sunt înregistrate în contabilitatea financiară global, fără a se repartiza pe lucrări cheltuielile directe și indirecte; obligația agentului economic de a repartiza cheltuielile directe și indirecte pe lucrări derivă din faptul că lucrările nu se finalizează lunar, existând lucrări în curs de execuție care influențează profitul impozabil.

Deși a fost emisă Dispoziția de măsuri nr. ... / ....2006, prin care se solizita contribuabilului să efectueze repartizarea cheltuielilor directe și indirecte pe lucrări, acesta nu s-a conformat măsurilor dispuse, organele de inspecție fiscală neputând determina dacă profitul impozabil este corect stabilit, respectiv dacă cheltuielile directe și indirecte înregistrate în contabilitate sunt sau nu aferente lucrărilor finalizate în anul 2001.

În conformitate cu prevederile art. 189 lit. e) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr. 92 / 2003 republicată, constituie contravenție nerespectarea prevederilor art. 77 alin. (1) și art. 103 alin. (9) din același act normativ, unde se specifică următoarele:

*“Art 77*

*Obligația de a conduce evidența fiscală*

*(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a obligațiilor fiscale de plată datorate, contribuabilii sunt obligați să conducă evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare”.*

*“Art. 103*

*(9) Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală.”*

Întrucât agentul economic nu a dus la îndeplinire măsurile stabilite de organul de control prin Dispoziția de măsuri nr. ... / ...2006, respectiv nu a efectuat evidența cheltuielilor directe și indirecte pe fiecare lucrare executată în parte, în vederea stabilirii situației de fapt, în mod justificat s-a procedat la estimarea profitului impozabil, având în vedere prevederile pct. 65.1. lit. b) din Normele de plaicare a O.G. nr. 92 / 2003, aprobate prin H.G. Nr. 1050 / 2004, cităm:

*“Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:*

*b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;”*

Analizând activitatea desfășurată în anul 2001 și în anii următori, precum și situațiile de lucrări prezentate parțial, s-a constatat că marja de profit în procente utilizată de agentul economic a fost de 1%, 2%, 5%, 10% pentru lucrările efectuate și pentru care s-au prezentat situații de lucrări.

La o marjă medie de profit de 5%, aplicată la veniturile realizate în anul 2001 în sumă de .... ROL, s-a estimat în timpul controlului un profit de ... ROL.

Se constată că estimarea profitului impozabil s-a făcut cu respectarea prevederilor legale în materie, organul de inspecție fiscală luând în considerare la stabilirea bazei impozabile informațiile relevante cuprinse în documentele justificative puse la dispoziția acestora, documente care reflectau activitatea societății (respectiv situații de lucrări aferente unor lucrări executate de către agentul economic însuși), după cum se prevde la pct. 65.2. din H.G. nr. 1050 / 2004, cităm:

*“Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscale va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”*

2) Referitor la impozitul pe profit suplimentar aferent anului 2002:

În luna ianuarie 2002, S.C. I S.R.L. emite bonuri de consum în valoare de .... ROL, bonuri de consum corect întocmite, în care au fost precizate cantitățile de materiale, prețurile unitare și valoarea acestora; pe bonurile în cauză au fost nominalizate societățile sau persoanele fizice beneficiari ai

lucrărilor pentru care s-au consumat materialele în cauză, în evidența contabilă aceste consumuri fiind reflectate prin formula contabilă 600 = 300.

În urma efectuării unor articole contabile, se majorează stocul de materiale cu suma de ... ROL, fără a se preciza distinct materialele care au reîntregit stocul de materiale (inclusiv în luna iunie 2002, aceste materiale în sumă de ... ROL figurează în soldul contului 300 doar global, fără ca în perioada respectivă să fie întocmite bonuri de restituire a materialelor în magazie).

În timpul controlului, organele fiscale au solicitat agentului economic să prezinte fișe de magazie pentru a se putea identifica materialele neconsumate și destinația lor ulterioară, respectiv lucrările pentru care s-au folosit aceste materiale, având în vedere faptul că, la sfârșitul anului 2002, stocul de materiale era diminuat, soldul contului 300 "Materii prime" fiind la 31.12.2002 doar de ... ROL.

Materialele în sumă de ... ROL au fost date așadar în consum până la sfârșitul anului, operațiune care a influențat contul de cheltuieli 600 "Cheltuieli cu materiile prime" și, implicit a diminuat profitul impozabil, însă pe bonurile de consum întocmite nu au mai fost precizate lucrările pentru care au fost acestea utilizate.

Drept consecință, cheltuielile cu materialele în sumă de ... ROL nu asunt deductibile la calculul profitului impozabil, având în vedere prevederile art. 7 alin. (1) din Legea nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit, coroborate cu prevederile art. 9 alin. (1) din același act normativ, unde se precizează în mod expres faptul că cheltuielile sunt deductibile doar în măsura în care acestea sunt efectuate în vederea realizării de venituri impozabile, ori, agentul economic nu prezintă dovada consumării materialelor respective în vederea realizării activităților aducătoare de venituri, respectiv executarea de lucrări către diverși beneficiari.

3) Cu privire la impozitul pe profit suplimentar stabilit pentru anul 2003:

În cursul anului 2003, agentul economic înregistrează în conturile 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" și 628 "Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți" facturile nr. ... / .... în sumă de ... ROL (fără TVA), nr.... / ....., în sumă de ... ROL (fără TVA), nr. ... / ... în sumă de ... ROL (fără TVA) și factura nr. .... / fără dată în sumă de ... ROL, emise de S.C. M S.R.L. Aiud, reprezentând servicii de publicitare, reclamă și prestări servicii.

Societatea contestatoare a prezentat ca justificare pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor mai sus menționate, în cuantum de ... ROL, doar contractul nr. ... / ... (în sumă totală de ... ROL), contractul nr. ... / ... (în sumă totală de ... ROL) și contractul fără număr în valoare de ... ROL.

Conform prevederilor art. 9 alin. (7) lit. s) din Legea privind impozitul pe profit nr. 414 / 2002, cheltuielile nedeductibile sunt "*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.*"

În timpul verificării, agentul economic a motivat doar verbal faptul că obiectul contractelor mai sus menționate s-a materializat în fotografii color și alte materiale publicitare.

În H.G. nr. 859 / 2002, legiuitorul a venit însă cu precizări suplimentare în ceea ce privește justificarea de către beneficiari a realității serviciilor prestate, menționându-se la pct. 9.14. din actul normativ la care se face referire în prezentul alineat că, pentru a fi deductibile “... *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 desfășurarea 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.”*

Ori, pentru prestațiile înregistrate în contabilitatea S.C. I S.R.L. în baza facturilor emise de S.C. M S.R.L. nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor respective, în speță nefiind respectate prevederile legale cuprinse la art. 9 alin. (7) lit. s) din Legea nr. 414 / 2002, respectiv ale pct. 9.14 din H.G. nr. 859 / 2002 și, pe cale de consecință, nu se admit ca deductibile cheltuielile în sumă de ... ROL.

Precizăm, de asemenea, că organele de control au efectuat verificarea încrucișată la societatea prstatoare, respectiv S.C. M S.R.L. ..., ocazie cu care nu au identificat nici la prestator situații de lucrări sau alte materiale care să ateste prestarea serviciilor facturate.

4) Referitor la impozitul pe profit suplimentar aferent anului 2004:

4.1. În luna aprilie 2004, contribuabilul înregistrează pe cheltuieli suma de ... ROL, în baza facturii nr. ... / ..., factură emisă de S.C. D S.R.L. ..., reprezentând servicii de intermediere în baza contractului de comision, factura fiind în valoare totală de ... ROL, cu TVA în cuantum de ...ROL.

În contractul FN / ..., se precizează că obiectul contractului constă în “servicii de intermediere contracte”.

În urma verificărilor efectuate, rezultă că agentul economic nu justifică efectuarea serviciilor precizate prin contractul și factura în cauză, respectiv nu rezultă contractele care au fost intermediare de către prestatorul S.C. D S.R.L. și sumele rezultate în urma fiecărei intermediieri în parte, fiind astfel încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cităm:

*“(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.”*

Totodată, în conformitate cu pct. 48 din H.G. Nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal, se prevede că “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”, precum și că agentul economic “trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate”.

4.2. În luna aprilie 2004, societatea încheie contractul de execuție nr. ... / ... cu P..., având ca obiect lucrarea de extindere canalizare pe străzile ..., valoarea totală a lucrărilor fiind de .... ROL, din care TVA în sumă de ... ROL (valoarea lucrare fără TVA = .... ROL).

La terminarea lucrării respective, în baza procesului verbal de recepție nr. ... / ..., s-au emis facturi în sumă de .... ROL (valoarea înscrisă în contractul de execuție).

Aferent lucrărilor executate, au fost înregistrate în contabilitatea S.C. I S.R.L., aferent trim. II 2004, bonuri de consum nominalizate în sumă totală de ... ROL.

Din situațiile de lucrări prezentate spre verificare organelor de inspecție fiscală, s-a constatat că materialele nominalizate a fi consumate au fost în fapt în sumă de doar ... ROL, fără a exista acte adiționale la contractul de execuție, care să modifice situația prezentată în contractul inițial și în situațiile de lucrări întocmite pe baza contractului în speță.

Drept consecință, apreciem că nu există drept de deducere pentru materialele consumate în sumă de ... ROL, atâta timp cât petenta nu face dovada utilizării acestora pentru executarea lucrării care a făcut obiectul contractului nr. ... / ... prin înscrierea acestora în situațiile de lucrări întocmite la definitivarea lucrărilor, având în vedere prevederile art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571 / 2003, unde legiuitorul a precizat că *“profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal”*.

5) Impozitul pe profit suplimentar aferente anului 2005:

O situație similară celei prezentate la pct. 4.2. din prezenta decizie, se regăsește și în anul fiscal 2005, astfel:

În luna decembrie 2004, societatea încheie contractul de execuție nr. ... / ... cu A... pentru lucrarea de extindere canalizare pe strada ..., valoarea totală a lucrărilor contractate fiind de ... ROL, din care TVA în sumă de .... ROL (valoarea lucrării fără TVA = .... ROL)

Ulterior, a fost întocmit actul adițional nr. ... / ... la contractul de execuție cu pricina, întocmindu-se devizul de renunțare la refacerea de îmbrăcăminte asfalt în sumă de .... ROL și, în același timp, de suplimentare manoperă conform deviz ofertă cu suma de .... ROL.

La finalizarea lucrărilor, a fost întocmit procesul verbal de recepție nr. ... / ..., fiind emisă facturi în sumă de ... ROL.

În evidența contabilă a societății, aferent lucrării în cauză, au fost înregistrate în trim. I 2005 bonuri de consum în sumă totală de .... ROL, însă din



analiza documentelor prezentate, respectiv situații de lucrări întocmite în speță și devizul de renunțare, s-a constatat că materialele nominalizate a fi consumate au fost în fapt în sumă de .... ROL.

În conformitate cu prevederile art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571 / 2003, în mod justificat, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru consumul de materiale în sumă de ... ROL, întrucât din documentele prezentate nu a reieșit că aceste materiale date în consum și înregistrate pe cheltuială au fost aferente lucrării executate, aducătoare de venituri.

6) În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar stabilit aferent anului fiscal 2006, precizăm următoarele cu privire la aspectele sesizate prin contestație:

În luna decembrie 2006, S.C. I S.R.L. ... înregistrează în contul 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" suma de .... RON, reprezentând cheltuieli de reclamă și publicitate, în baza facturii nr. ... / ..., emisă de M....

Între cei doi agenți economici s-a încheiat contractul nr. ... / .... prin care se precizează data valabilității până la ..., valoarea contractului fiind de .... RON, din care TVA de 19%..

Petenta nu justifică natura cheltuielilor de reclamă și publicitate înregistrate în contabilitate în sumă de .... RON și dacă aceste cheltuieli au fost efectuate aferent lunii decembrie 2006, precum și dacă aceste cheltuieli au fost efectuate pentru realizarea de venituri aferente anului 2006 sau 2007. Precizăm că agentul economic prezintă spre verificare organelor de inspecție fiscală doar o documentație în formă de carte fără autor, din care nu reiese că aceasta ar fi fost întocmită de societatea prestatoare din T..., neconținând vreo semnătură ori ștampila societății.

Drept urmare, nu se admite pe cheltuială suma de .... RON, având în vedere prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571 / 2003 și ale H.G. nr. 44 / 2004, unde se precizează că, pentru a fi admise pe costuri cheltuielile cu consultanța și alte prestări de servicii, acestea trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate pe bază de contract, defalcarea cheltuielilor să se facă pe întreaga perioadă de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului, prestarea serviciilor să fie justificată prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, studii de fezabilitate, de piață sau orice materiale corespunzătoare și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

#### C. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată:

1) Cu privire la TVA suplimentară stabilită aferent anului 2001:

În cursul anului 2001, societatea încasează avansuri aferent cărora nu colectează TVA, nu înregistrează TVA-ul colectat și nu îl diminuează în momentul în care se emite factura fiscală.

Contestatoarea consideră că nu era obligată să emită facturi fiscale și să colecteze taxa pe valoarea adăugată, prevalându-se de adresa nr. ... / ..., emisă de D.G.F.P. Alba ca răspuns la adresa nr. ... / ..., prin care agentul economic solicita ca TVA-ul aferent avansurilor încasate să devină exigibil la data emiterii facturilor finale care atestă prestarea serviciilor.

Ori, prin adresa în cauză doar se menționează condițiile prin care TVA-ul poate fi considerat exigibil doar la data emiterii facturilor fiscale, în conformitate cu prevederile O.U.G. nr. 17 / 2000, art. 12 și ale pct. 7.12. Din H.G nr. 401 / 2000 (Normele de aplicare a O.U.G. nr. 17 / 2000):

*“Antreprenorii de lucrări imobiliare pot opta pentru plata taxei pe valoarea adăugată la livrarea bunurilor imobile, în următoarele condiții:*

*a) lucrările imobiliare să aibă caracter deosebit și să fie executate în cadrul unui contract unic care prevede obligația antreprenorului de a asigura procurarea, instalarea sau încorporarea bunurilor mobile în lucrarea respectivă;*

*b) lucrările imobiliare la care materialele și aparatele indispensabile pentru funcționarea instalațiilor sau încorporate în lucrare depășesc 50% din prețurile negociate între antreprenor și beneficiar.”*

Întrucât agentul economic nu se încadrează în categoria “antreprenor de lucrări imobiliare” și nu documentează încasarea avansurilor pentru lucrări la care materialele și aparatele indispensabile pentru funcționarea instalațiilor sau încorporate în lucrare depășesc 50% din prețurile negociate între antreprenor și beneficiar, rezultă că acesta nu se poate prevala de prevederile legale mai sus menționate și, drept urmare, avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în momentul încasării avansurilor.

Așadar, se constată că organele de inspecție fiscală, în mod justificat, au procedat la stabilirea de majorări de întârziere și penalități aferente intervalului cuprins între data încasării avansurilor și data facturării prestației efective.

2) Cu privire la TVA suplimentar corespunzător anului 2002:

2.1. Similar situației înregistrate în anul 2001, în urma verificărilor efectuate s-a procedat la calculul de majorări și penalități de întârziere pentru neplata în termen a diferențelor de taxă pe valoarea adăugată aferente avansurilor pentru care contestatoarea nu a emis facturi fiscale și nu a colectat TVA-ul în momentul încasării avansurilor.

2.2. Drept consecință a faptului că nu s-a admis pe cheltuieli suma de .... ROL, reprezentând contravaloarea materialelor date în consum pentru care petenta nu justifică destinația, s-a stabilit în timpul controlului diferența de TVA la decembrie 2002 în sumă de ... ROL, având în vedere prevederile art. 22 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 345 / 2002, cităm:

*“(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:*

*a) operațiuni taxabile;”*

Ori, după cum am arătat privitor la impozitul pe profit, materialele în cauză au fost date în consum până la finalul anului 2002, fără a se justifica de către agentul economic pentru ce operațiuni taxabile au fost utilizate și, drept consecință acesta datorează diferența de taxă pe valoarea adăugată stabilită la suma de ... ROL.

3) Pentru anul 2003:

În urma verificărilor efectuate, a rezultat că agentul economic a colectat corect TVA la veniturile înregistrate și la avansurile încasate.

În anul 2003, agentul economic înregistrează în contabilitate, respectiv în conturile 623 și 628, cheltuieli reprezentând servicii de reclamă, publicitate și prestări servicii, în sumă de ... ROL, înregistrări efectuate în baza unor facturi fiscale emise de S.C. M S.R.L. ...

Aferent facturilor emise de S.C. M S.R.L., agentul economic deduce TVA în sumă de .... ROL.

Ori, după cum s-a arătat la capitolul privind impozitul pe profit, petenta nu a făcut dovada realizării efective a serviciilor de reclamă și publicitate, respectiv prestări servicii, aceste prestații nefiind admise pe cheltuială și, drept urmare societatea nu are drept de deducere a TVA în cuantum de .... ROL, având în vedere art. 22 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 345 / 2002, unde se prevede că “persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de operațiuni taxabile”, precum și art. 23 alin. (1) din același act normativ, unde legiuitorul a stipulat că “dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și/sau serviciilor care sunt utilizate de către persoana impozabilă pentru efectuarea atât de operațiuni ce dau drept de deducere, cât și de operațiuni care nu dau drept de deducere se determină în raport cu gradul de utilizare a bunurilor și/sau serviciilor respective la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere”.

4) Referitor la aspectele sesizate cu privire la TVA-ul suplimentar aferent anului 2004:

În luna aprilie 2004, agentul economic deduce TVA în sumă de .... ROL din factura fiscală nr. .... / ....., factură emisă de S.C. D S.R.L. ..., pe factura în cauză fiind menționate servicii de intermediere în baza contractului de comision, factura fiind în sumă totală de ... ROL.

În contractul FN / ...2004 este precizat ca obiect al respectivului contract: “servicii de intermediere contracte”, servicii pentru care nu există însă justificare privind efectuarea lor, drept pentru care societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .... ROL, având în vedere prevederile art. 145 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cităm:

*“(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 textului de lege citat anterior și, având în vedere faptul că nu s-a justificat de către agentul economic că materialele în sumă de ... ROL, înregistrate pe cheltuială în plus la lucrarea de extindere canalizare pe străzile ... (aspecte prezentate detaliat cu privire la impozitul pe profit) sunt destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni taxabile, în mod justificat nu s-a admis la deducere TVA-ul aferent acestora în cuantum de ... ROL.

5) Anul 2005:

Conform prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, deoarece agentul economic nu a justificat că materialele în sumă de ... ROL (6.715,55 RON), înregistrate pe cheltuială în plus la lucrarea de extindere rețele de canalizare pe str. ... sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, nu este admisă spre deducere taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... RON aferentă acestora.

6) Anul 2006:

6.1. Pentru lucrările efectuate în perioada iulie - decembrie 2006 către societatea E..., agentul economic diminuează veniturile cu suma de ... RON, reprezentând garanții de bună execuție, pentru care nu s-a făcut decontarea de către beneficiar și nu colectează TVA în sumă de ... RON aferent acestora.

Cu privire la exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare garanțiilor de bună execuție, se prevăd următoarele la art. 135 alin. (6) din Codul fiscal:

*“(6) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă sumelor constituite drept garanție pentru acoperirea eventualelor reclamații privind calitatea lucrărilor de construcții-montaj ia naștere la data încheierii procesului-verbal de recepție definitivă sau, după caz, la data încasării sumelor, dacă încasarea este anterioară acestuia.”*

Întrucât lucrările executate pentru beneficiarul E au fost definitivitate la data întocmirii facturilor care atestau efectuarea lucrărilor respective, rezultă că S.C. I S.R.L. ... avea obligația colectării TVA în sumă de ... RON aferent garanțiilor de bună execuție reținute de către beneficiar, chiar dacă acestea nu au fost decontate.

6.2. Pentru prestările de servicii precizate în contract și factura nr./ ... / .... emisă de M..., agentul economic nu justifică efectuarea acestor servicii în sumă de ... RON, drept pentru care agentul economic nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... RON.

În ceea ce privește dobânzile și penalitățile calculate de organele de inspecție fiscală corespunzător diferențelor de TVA și impozit pe profit,

precizăm că acestea se rețin ca datorate de societate, având în vedere prevederile art. 115 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, cităm:

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

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul prevederilor art. 180 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art. 186 alin. (1) din același act normativ, se:

### **DECIDE:**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. I S.R.L. pentru suma de ... lei, reprezentând TVA, impozit pe profit și accesorii aferente acestora.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 188 alin.(2) din O.G nr. 92/2003 republicată, privind Codul de procedura fiscală, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea 554/2004 privind Contenciosul Administrativ.