

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 109 din 27 ianuarie 2012

Cu adresa nr. /, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr. /, **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. Prahova a înaintat **dosarul contestației** formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din2011 și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din2011* emise de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală Prahova.

Decizia de impunere nr. /2011 și Dispoziția de măsuri nr. /2011 au avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2011 și înregistrat la organul fiscal sub nr. /2011.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei, din care:

- lei - impozit pe profit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe profit.

De asemenea, se contestă și măsura de diminuare a pierderii fiscale aferentă perioadei octombrie 2010 - septembrie 2011 cu suma de lei (..... lei + lei).

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", respectiv actul atacat a fost comunicat societății contestatoare în data de2011, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. /2011.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...] I.) În urma controlului s-a stabilit Impozit pe profit de plată în sumă de lei. În ceea ce privește punctele A, C, D și G situația este similară și pornește de la interpretarea greșită a textelor de lege incidente.

În ceea ce privește punctul C al RIF referitor la factura nr...../19.01.2009 către V S.R.L. aferentă contractului de închiriere nr...../19.01.2009 considerăm că am întreprins demersurile legale având în vedere neîncasarea chiriei. Art.4 din contract reprezintă pact comisoriu de grad IV, ceea ce înseamnă că societatea noastră avea posibilitatea conferită de contract de a-l considera reziliat fără notificare prealabilă și fără punere în întârziere, iar la momentul stornării facturii din data de 30.03.2009, trecuseră mai mult de 15 zile calendaristice de la data exigibilității facturii. Potrivit contractului plata facturii nr...../19.01.2009 trebuia efectuată cel mai târziu în data de 24.01.2009. Nu au fost respectate clauzele contractuale de către locator [...].

În concret, având în vedere că imobilul închiriat nu putea fi utilizat pentru obținerea de avantaje economice având în vedere contractul încheiat am hotărât stornarea facturii nr...../19.01.2009 și înlocuirea ialei imobilului în data de 30.03.2009, drept pentru care în data de 7.04.2009 spațiul a fost închiriat unui alt client.

Nu prezintă relevanță faptul că locatorul a înregistrat factura nr...../19.01.2009 atât timp cât nu a achitat-o, în acest context neputându-se aprecia că TVA ar fi deductibilă [...].

Art.138 alin.1 lit.a este pe deplin aplicabil în condițiile în care practic prestarea serviciilor nu a avut loc, imobilul închiriat nefiind niciun moment ocupat de către locator, operațiunea efectuată de către noi, fiind legală. [...].

II.) În ceea ce privește punctul D, privind cheltuielile în valoare de considerate cheltuieli nedeductibile, aferente contractelor de prestări servicii încheiate cu S.C. P S.R.L., considerăm concluziile raportului de inspecție fiscală eronate. În primul rând serviciile prestate de către P S.R.L. au fost făcute în baza unor contracte perfect legale și nu constau doar serviciile de închiriere reținute de organele de inspecție fiscală. [...].

Potrivit contractelor nu există opțiunea de neplată a facturii emise de către prestator în situația în care în luna respectivă nu s-ar fi găsit clienți serioși în vederea încheierii unor contracte de vânzare-cumpărare, serviciile oferite de către P S.R.L. fiind alternative. Justificarea prestațiilor efective s-a realizat prin rapoarte de lucru anuale, majoritatea contractelor de închiriere fiind încă în derulare. [...].

Necesitatea efectuării acestei cheltuieli rezultă implicit din veniturile care au fost aduse societății noastre prin publicitatea efectuată de prestator și contractele de închiriere încheiate, venituri înregistrate în evidențele contabile și cu privire la care am achitat atât impozit pe venit, cât și TVA. [...].

III.) În ceea ce privește punctul G al RIF, diferența suplimentară de bază impozabilă stabilită suplimentar pentru vânzarea celor 2 imobile către d-nul M.B. în valoare de lei, nu este întemeiată deoarece societatea a vândut imobilele cu o valoare mai mare decât prețul de producție, prețul de piață este definit potrivit art.7 pct.26 din Legea nr.571/2003. Organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că în aproximativ aceeași perioadă a anului 2007 au mai fost încheiate și alte contracte de vânzare-cumpărare în care au fost înscrise sume comparabile cu cea de achiziționare a imobilului de către M.B..

Este evident că prețul a fost stabilit în funcție de condițiile de piață de la acele momente, prin negociere directă cu clientul, raportat la prețul de producție al fiecărui imobil în parte. Societatea noastră nu a stabilit niciuneia dintre persoanele în discuție, inclusiv dlui. M.B., vreun preț de vânzare-preferențial. De altfel, prețurile de vânzare au fost stabilite de către asociații.

Astfel, concluziile raportului de inspecție fiscală sunt vădit tendențioase pornind de la o premisă greșită: calitatea de persoană afiliată a dlui. M.B.. [...].

[...]. Considerăm că situația de fapt a fost greșit înțeleasă de organele fiscale având în vedere doar calitatea acestuia de administrator și director.

Potrivit legii controlul efectiv asupra unei societăți cu răspundere limitată se realizează prin adunarea generală a asociaților administratorul supunându-se hotărârilor acesteia. [...].

Față de aceste precizări nu se poate trage concluzia că domnul M.B. este persoană afiliată în sensul art.7 alin.1 pct.21 din Legea nr.571/2003, textul menționat nefiind aplicabil în cauză. [...].

[...]. Precizăm că prețul oricărei tranzacții, în general, imobiliare, în special, se stabilește prin acordul de voință al părților liber exprimat și nevicat. Nu poate sta în puterea organelor de inspecție fiscală să intervină și cenzureze acordul de voință al părților, cu atât mai mult cu cât în cuprinsul actului acestea își asumă corectitudinea celor consemnate. [...].”

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din2011 încheiat de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la S.C. “.....” S.R.L., s-au menționat următoarele, referitor la sumele contestate:

“[...]. **Impozit pe profit** [...]

Rezultatul fiscal periodic stabilit de societate pe întreaga perioadă verificată a fost influențat la control de următoarele aspecte: [...]

C) În luna ianuarie 2009 societatea verificată a întocmit factura nr...../19.01.2009 către SC V SRL CUI în sumă totală de lei din care bază impozabilă în sumă de lei (anexa nr.15) reprezentând garanție și chirie conform contract de închiriere/19.01.2009. Obiectul contractului îl reprezintă închirierea spațiului comercial nr.2 situat în, str., nr.

Conform facturii/30.03.2009 societatea verificată stornează factura nr...../19.01.2009, întrucât din explicațiile date de contabilul societății factura respectivă nu a fost încasată, iar în spațiul închiriat chiriașul nu a desfășurat activitate.

Menționăm că pentru factura de stornare nu există dovada comunicării la client.

De asemenea nu a fost întocmit nici un document de reziliere al contractului de închiriere nr...../19.01.2009, care să fie comunicat clientului. [...].

Având în vedere cele arătate mai sus, în conformitate cu prevederile art.11, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la control s-a stabilit că baza de impozitare în sumă de lei a fost ajustată incorect.

D) lei cheltuieli aferente facturilor emise de SC P SRL CUI cu sediul în, reprezentând contravaloare prestări servicii (anexa nr.16).

Pentru justificarea deductibilității cheltuielilor facturate de SC P SRL societatea verificată a prezentat la control contractele nr...../09.07.2007 și/01.12.2008, anexele la contractul/01.12.2008 [...].

SC P SRL a întocmit anexe la contractele sus menționate în care se menționează imobilele, chiriașii, numărul și data contractelor încheiate prin intermediul său [...].

Societatea verificată nu a prezentat documente [...] care să justifice prestările efectuate și înregistrate lunar în afara celor menționate anterior, astfel încât la control s-a acordat deductibilitate doar pentru cheltuielile înregistrate în lunile în care au fost încheiate contracte de închiriere prin intermediul SC P SRL. [...].

G) În perioada 01.07.07-30.09.2011 a fost stabilită o bază impozabilă suplimentară de lei (anexele nr. 2 și 20) astfel:

a) În luna iulie 2007 conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr...../20.07.2007 [...] societatea verificată a vândut d-lui M.B. (CNP) "imobilul situat în intravilanul com, jud. Prahova [...]."

Prețul vânzării este de euro la care se adaugă TVA, echivalentul a lei [...].

În baza acestui contract SC SRL a întocmit factura nr...../31.07.2007 în valoare totală de lei din care bază impozabilă în sumă de lei. [...].

În luna august 2007 conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr...../24.08.2007 [...] societatea verificată a vândut dnei M.G.A. (CNP)-persoană independentă "imobilul situat în intravilanul com, jud. Prahova [...]."

Prețul vânzării este de Euro din care TVA-ul este de euro. [...].

În baza acestui contract SC SRL a întocmit factura nr...../16.08.2007 [...] în valoare totală de lei-reprezentând avans și factura nr...../05.09.2007 în valoare totală de lei, rezultând că valoarea totală a vânzării acestui imobil a fost de lei din care bază impozabilă lei.

Din compararea datelor menționate în cele două contracte de vânzare cumpărare rezultă că:

- imobilele au fost construite în aceeași perioadă, au aceleași suprafețe construite, aceleași suprafețe utile, același număr de camere și că au fost vândute relativ în aceeași perioadă (respectiv luna iulie și august 2007).
- valoarea de vânzare în cazul imobilului achiziționat de dl M.B.-administrator al societății vânzătoare este mai mică cu lei, decât valoarea de vânzare în cazul imobilului achiziționat de dna M.G.A.-persoană independentă.

b) 1) În luna august 2008 conform contractului de vânzare cumpărare autentificat [...] societatea verificată a vândut d-lui M.B. (CNP) "Imobilul Vila 14 Apartament 1 [...]."

Prețul vânzării este de euro la care se adaugă TVA, echivalentul a lei [...].

În baza acestui contract SC SRL a întocmit factura nr...../01.08.2008 [...] în valoare totală de lei din care bază impozabilă lei.

Deși în contractul de vânzare sus menționat se specifică starea imobilului vândut ca fiind "la roșu", din verificarea situațiilor de plată, a devizelor emise de SC U SRL în calitate de constructor și anexate la prezentul raport de inspecție fiscală, a rezultat faptul că au fost executate lucrări de finisaje interioare și exterioare, compartimentări și tavane rigips, au fost montate uși interioare și exterioare, a fost efectuat branșamentul de gaze, telefon, au fost montate instalațiile sanitare, centralele termice, lucrări ce nu sunt în concordanță cu termenul "construcție la roșu".

De asemenea a fost întocmit procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor/10.12.07 prin care comisia de recepție în urma constatărilor efectuate propune "admiterea recepției".

2) În luna august 2008 conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr...../01.08.2008 [...] societatea verificată a vândut SC P SRL (CUI) "imobilul Vila 14 Apartament 3 [...]."

Prețul vânzării este de Euro la care se adaugă TVA, preț total de euro, echivalentul în lei a sumei de lei la care se adaugă TVA [...].

În baza acestui contract SC SRL a întocmit factura nr...../01.08.2008 în valoare totală de lei din care bază impozabilă în sumă de lei.

3) În luna august 2008 conform contractului de vânzare cumpărare autentificat [...] societatea verificată a vândut d-lui P.V.C. (CNP) "imobilul proprietatea mea situat în intravilanul com., jud. Prahova [...]."

Prețul vânzării este de Euro la care se adaugă TVA în sumă de euro, preț total de euro [...].

În baza acestui contract SC SRL a întocmit factura nr...../04.08.2008 în valoare totală de lei din care bază impozabilă lei.

Din compararea datelor menționate în cele trei contracte de vânzare cumpărare rezultă că:

- imobilele au fost construite în aceeași perioadă, au aceleași suprafețe construite, aceleași suprafețe utile, același număr de camere și că au fost vândute în aceeași perioadă.

- valoarea de vânzare în cazul imobilului achiziționat de dl M.B.-administrator al societății vânzătoare este mai mică cu lei (..... euro * 3,5366 lei), decât valoarea de vânzare în cazul imobilelor achiziționate de dl P.V.C. și SC P-persoane independente.

Menționăm că dl. M.B. este persoană afiliată cu S.C. S.R.L. în conformitate cu prevederile cap.III art.7 alin.1 pct.21 lit.b din Codul fiscal [...], întrucât este administrator al SC SRL din data de2003 și salariat al acestei societăți în funcția de director.

Având în vedere cele menționate mai sus, în conformitate cu prevederile art.1 alin.(3), art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 și ale art.94 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea valorilor de tranzacționare în cazul imobilelor vândute d-lui M.B. (persoană afiliată) în concordanță cu definiția prețului de piață prevăzut la art.7 alin.1 pct.26 din Codul fiscal [...], rezultând astfel:

- o diferență suplimentară de bază impozabilă de lei, aferentă tranzacției din data de 31.07.2007;
- o diferență suplimentară de bază impozabilă de lei, aferentă tranzacției din data de 01.08.2008.

La stabilirea prețului de piață al acestor tranzacții s-au avut în vedere prevederile pct.25 lit.a din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, tranzacțiile descrise mai sus au reprezentat livrări de bunuri care s-au efectuat la o valoare inferioară celei de piață, motiv pentru care la control în baza art.11 alin. 1 din Legea 571/2003, s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară de lei, așa cum s-a detaliat anterior.

Sinteza constatărilor fiscale este următoarea:

- Diferență impozit profit lei;
- Dobânzi lei;
- Penalități de întârziere lei;
- Diminuare pierdere fiscală aferentă perioadei 01.10.2010-31.12.2010 lei;
- Diminuare pierdere fiscală aferentă perioadei 01.01.2011-30.09.2011 lei. [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

S.C. "....." S.R.L. are ca principal obiect de activitate "Lucrări de construcții ale clădirilor rezidențiale și nerezidențiale" - cod CAEN 4120.

* **Raportul de inspecție fiscală nr./.....2011** încheiat de organele fiscale aparținând D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a **impozitului pe profit** datorat de societate pe perioada **01 iulie 2007 - 30 septembrie 2011**.

În urma controlului s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar datorat bugetului de stat în sumă de lei, aferent perioadei 01 iulie 2007 - 30 septembrie 2010, diferență suplimentară pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei). Pentru trimestrul IV 2010 a fost redusă pierderea fiscală stabilită de societate cu suma de lei, iar pentru perioada ianuarie - septembrie 2011 a fost redusă pierderea fiscală stabilită de societate cu suma de lei.

Rezultatele fiscale stabilite la inspecția fiscală sunt consecința influențării rezultatului periodic stabilit de societate pe întreaga perioadă verificată, cu următoarele sume:

- lei reprezentând elemente similare veniturilor (rezerve din reevaluare aferente imobilelor și terenurilor cedate; rezerve din reevaluarea clădirilor deduse de societate la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale după data de 01.05.2009) - aspect contestat, dar nemotivat;

- lei reprezentând venituri suplimentare aferente livrărilor de bunuri la o valoare inferioară celei de piață - aspect contestat și motivat;

- lei reprezentând cheltuieli cu diferența dintre valoarea amortizării imobilelor rezultată după reevaluare și cea reprezentând costul istoric influențată cu valoarea ajustărilor suplimentare de valoare - aspect contestat, dar nemotivat;

- lei reprezentând cheltuieli cu scăderea din gestiune în luna decembrie 2007 a unor mijloace fixe valorificate în anii 2004 și 2005 - aspect contestat, dar nemotivat;

- lei reprezentând cheltuieli aferente facturilor emise de S.C. "P" S.R.L. pentru serviciile prestate, nejustificate cu documente - aspect contestat și motivat;

- lei reprezentând ajustare incorectă a bazei de impozitare prin stornarea unei facturi întocmită către S.C. "V" S.R.L. - aspect contestat și motivat;

- lei reprezentând cheltuieli înregistrate în baza unei facturi emisă de S.C. "D" S.R.L., pentru care nu s-a justificat realitatea tranzacției - aspect contestat, dar nemotivat.

Pe perioade fiscale situația se prezintă astfel:

- aferent anului 2007, față de pierderea fiscală stabilită de societate în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit un profit impozabil în sumă de lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (16%), aferent căruia s-au calculat accesorii în sumă de lei;

- aferent anului 2008, față de profitul impozabil stabilit de societate în sumă de lei și impozitul pe profit în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit un profit impozabil în sumă de lei și un impozit pe profit în sumă de lei (16%), cu o diferență suplimentară la impozitul pe profit în sumă de lei, aferent căreia s-au calculat accesorii în sumă de lei;

- aferent anului 2009, față de profitul impozabil stabilit de societate în sumă de lei și impozitul pe profit în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit un profit impozabil în sumă de lei și un impozit pe profit în sumă de lei (16%), cu o diferență suplimentară la impozitul pe profit în sumă de lei, aferent căreia s-au calculat accesorii în sumă de lei;

- aferent perioadei ianuarie - septembrie 2010, față de pierderea fiscală stabilită de societate în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit un profit impozabil în sumă de lei și un impozit pe profit în sumă de lei (16%), cu o diferență suplimentară la impozitul pe profit în sumă de lei aferent căreia s-au calculat accesorii în sumă de lei;

- aferent perioadei octombrie - decembrie 2010, față de pierderea fiscală stabilită de societate în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit o pierdere fiscală în sumă de lei, mai puțin cu suma de lei;

- aferent perioadei ianuarie - septembrie 2011, față de pierderea fiscală stabilită de societate în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit o pierdere fiscală în sumă de lei, mai puțin cu suma de lei.

Deși contestă Decizia de impunere nr. / 2011 prin care s-a stabilit o diferență suplimentară la impozitul pe profit în sumă de lei și accesorii aferente în sumă totală de lei, totuși societatea comercială motivează contestația doar pentru impozitul pe profit în sumă de lei și accesoriile aferente în sumă de lei.

De asemenea, motivează contestația și pentru măsura diminuării pierderii fiscale aferente trim. IV 2010 cu suma de lei și a diminuării pierderii fiscale aferente perioadei ianuarie - septembrie 2011 cu suma de lei.

Cele stabilite mai sus au rezultat din următoarele constatări ale organelor de inspecție fiscală:

- stabilirea veniturilor suplimentare în sumă de lei aferente livrărilor de bunuri la o valoare inferioară celei de piață;

- stabilirea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor în sumă de lei aferente facturilor emise de S.C. "P" S.R.L. pentru serviciile prestate;

- stabilirea veniturilor suplimentare în sumă de lei aferente reducerii incorecte a bazei de impozitare prin stornarea unei facturi întocmită către S.C. "V" S.R.L.

Pentru diferența de impozit pe profit în sumă de lei (..... lei + lei) și accesoriile aferente acesteia în sumă de lei (..... lei - lei), contestate, însă nemotivate, conform prevederilor art. 206 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, aprobate prin Ordinul M.F.P. - A.N.A.F. nr.2.137/2011 **se va respinge contestația ca nemotivată.**

1) Referitor la veniturile suplimentare în sumă totală de lei aferente vânzării a două imobile sub prețul de piață în anii 2007 și 2008:

* Prin Raportul de inspecție fiscală se reține faptul că în luna ieulie 2007 și în luna august 2008 S.C. "....." S.R.L. a vândut d-lui M.B. - administrator al societății comerciale, două imobile situate în intravilanul comunei, jud. Prahova.

Din compararea prețurilor de vânzare ale celor două imobile vândute administratorului societății, cu prețurile de vânzare ale imobilelor construite în aceeași perioadă, având aceleași suprafețe construite, aceleași suprafețe utile, același număr de camere și vândute relativ în aceeași perioadă, însă către persoane fizice și juridice independente, a rezultat faptul că valoarea de vânzare în cazul imobilelor achiziționate de administratorul societății vânzătoare este mai mică decât valoarea de vânzare a imobilelor înstrăinate către persoane fizice și juridice independente.

Astfel:

a) - în luna ieulie 2007, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../20.07.2007, S.C. "....." S.R.L. a vândut d-lui M.B. imobilul situat în intravilanul comunei, jud. Prahova, compus din teren în suprafață de 255 mp și construcția situată pe acesta C1 - locuință având o suprafață construită la sol de 99 mp, parter cu suprafață utilă de 68,27 mp, terasă cu suprafață utilă de 18,99 mp, etaj cu suprafață utilă de 68,27 mp, balcon cu suprafață utilă de 18,09 mp, imobil cu număr cadastral, respectiv vila nr.26/1. Prețul vânzării a fost de euro la care se adaugă TVA - valoare totală euro, echivalentul a lei la un curs BNR de 3,1276 lei/euro. În baza acestui contract S.C. "....." S.R.L. a întocmit factura nr...../31.07.2007 în valoare totală de lei din care baza impozabilă în sumă de lei.

- în luna august 2007, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../24.08.2007, S.C. "....." S.R.L. a vândut d-nei M.G.A. imobilul situat în intravilanul comunei, jud. Prahova, compus din teren în suprafață de 300 mp și construcția situată pe

acesta C1 - locuință având o suprafață construită la sol de 98,93 mp, parter cu suprafață utilă de 69,68 mp, terasă cu suprafață utilă de 18,99 mp, etaj cu suprafață utilă de 68,27 mp, balcon cu suprafață utilă de 18,09 mp, imobil cu număr cadastral Prețul vânzării a fost de **euro** din care TVA în sumă de euro. În baza acestui contract S.C. "....." S.R.L. a întocmit factura nr...../16.08.2007 în valoare totală de lei reprezentând avans și factura nr...../05.09.2007 în valoare totală de lei, valoarea totală de vânzare a imobilului fiind de **lei** din care baza impozabilă în sumă de **lei**.

Din compararea datelor menționate în cele două contracte de vânzare - cumpărare de mai sus a rezultat faptul că imobilele au fost construite în aceeași perioadă, au aceleași suprafețe construite, aceleași suprafețe utile, același număr de camere și vânzarea lor a avut loc în aceeași perioadă (lunile iulie și august 2007).

Însă valoarea de vânzare în cazul imobilului achiziționat de dl. M.B. - administrator al societății vânzătoare este mai mică cu lei (..... lei - lei) decât valoarea de vânzare în cazul imobilului achiziționat de d-na M.G.A. - persoană independentă.

b) - în luna august 2008, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar public, S.C. "....." S.R.L. a vândut d-lui M.B. imobilul "*Vila 14 apartament 1*" situat în intravilanul comunei, jud. Prahova, compus din teren în suprafață de 308,9 mp și construcția la roșu situată pe acesta C1 - locuință având o suprafață desfășurată de 198 mp, parter cu suprafață utilă de 88,55 mp, etaj cu suprafață utilă de 85,24 mp, imobil cu număr cadastral Prețul vânzării a fost de **euro** la care se adaugă TVA, echivalentul a lei la un curs BNR de 3,5366 lei/euro. În baza acestui contract S.C. "....." S.R.L. a întocmit factura nr...../01.08.2008 în valoare totală de **lei** din care baza impozabilă în sumă de **lei**.

Deși în contractul de vânzare-cumpărare de mai sus se specifică starea imobilului vândut d-lui M.B. ca fiind "*la roșu*", din verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală asupra situațiilor de plată și devizelor întocmite în cursul anului 2007 de S.C. "U" S.R.L. în calitate de constructor, a rezultat faptul că la vila 14 (inclusiv apartamentul 1) au fost executate lucrări de finisaje interioare și exterioare, compartimentări și tavane rigips, au fost montate uși interioare și exterioare, a fost efectuat bransamentul de gaze, telefon, au fost montate instalațiile sanitare, centralele termice, lucrări care nu sunt în concordanță cu termenul de "*construcție la roșu*".

De asemenea, pentru lucrările de "*construire vila nr. 14 ap. 1 - ansamblu de locuințe cartier "....."*" a fost întocmit Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..... din 10.12.2007, investitorul S.C. "....." S.R.L. fiind reprezentat în comisia de recepție de către dl. M.B..

- în luna august 2008, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar public, S.C. "....." S.R.L. a vândut către S.C. "P" S.R.L. imobilul "*Vila 14 apartament 3*" situat în intravilanul comunei, jud. Prahova, compus din teren în suprafață de 201,62 mp și locuința C1 situată pe acesta - locuință având o suprafață desfășurată de 198 mp, parter cu suprafață utilă de 88,55 mp, etaj cu suprafață utilă de 85,24 mp, imobil cu număr cadastral Prețul vânzării a fost de **euro** la care se adaugă TVA, echivalentul a lei la un curs BNR de 3,5366 lei/euro. În baza acestui contract S.C. "....." S.R.L. a întocmit factura nr...../01.08.2008 în valoare totală de **lei** din care baza impozabilă în sumă de **lei**.

- în luna august 2008, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar public, S.C. "....." S.R.L. a vândut d-lui P.V.C. imobilul "*Vila 15 apartament 2*" situat în intravilanul comunei, jud. Prahova, compus din teren în suprafață de 195,79 mp și locuința C1 situată pe acesta - locuință având o suprafață desfășurată de 198 mp, parter cu suprafață utilă de 88,55 mp, etaj cu suprafață utilă de 85,24 mp, imobil cu număr cadastral Prețul vânzării a fost de **euro** la care se adaugă TVA, la un curs BNR de 3,5475 lei/euro. În baza acestui contract S.C. "....." S.R.L. a întocmit factura nr...../04.08.2008 în valoare totală de **lei** din care baza impozabilă în sumă de **lei**.

Din compararea datelor menționate în cele trei contracte de vânzare - cumpărare de mai sus a rezultat faptul că imobilele au fost construite în aceeași perioadă, au aceleași

suprafețe construite, aceleași suprafețe utile, același număr de camere și vânzarea lor a avut loc în aceeași perioadă (luna august 2008).

Însă valoarea de vânzare în cazul imobilului achiziționat de dl. M.B. - administrator al societății vânzătoare este mai mică cu lei (..... euro x 3,5366 lei/euro) decât valoarea de vânzare în cazul imobilelor achiziționate de S.C. "P" S.R.L. și dl. P.V.C. - persoane independente.

Întrucât dl. M.B. este administrator al S.C. "....." S.R.L. începând cu data de2003 și salariat al acestei societăți în funcția de director, organele de inspecție fiscală au considerat că acesta este persoană afiliată cu S.C. "....." S.R.L., conform prevederilor cap.II art.7 alin.1 pct.21 lit.b) din Codul fiscal.

În baza prevederilor art.1 alin.(3) și art.11 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.6 și art.94 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, organele de inspecție fiscală au stabilit valorile de tranzacționare în cazul imobilelor vândute d-lui M.B. (persoană afiliată) în concordanță cu definiția prețului de piață prevăzută la art.7 alin.1 pct.26 din Codul fiscal, rezultând astfel o diferență suplimentară de bază impozabilă în sumă de lei pentru tranzacția din data de 31 iulie 2007, respectiv o diferență suplimentară de bază impozabilă în sumă de lei pentru tranzacția din data de 01 august 2008. La stabilirea prețului de piață al acestor tranzacții au fost avute în vedere și prevederile pct.25 lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Astfel, tranzacțiile descrise mai sus au fost considerate la inspecția fiscală ca reprezentând livrări de bunuri efectuate la o valoare inferioară celei de piață, drept pentru care, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal coroborat cu prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal, s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de lei (..... lei + lei), aferent căreia, prin aplicarea cotei de impozit pe profit de 16% prevăzută la art.17 din Codul fiscal, a fost stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de lei aferent anilor 2007 și 2008 (..... lei + lei).

* Societatea comercială susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că în aproximativ aceeași perioadă a anului 2007 au mai fost încheiate și alte contracte de vânzare-cumpărare în care au fost înscrise sume comparabile cu cea de achiziționare a imobilului de către dl. M.B.. Se mai susține că prețul a fost stabilit în funcție de condițiile de piață de la acele momente, prin negociere directă cu clientul, raportat la prețul de producție al fiecărui imobil în parte, prețurile de vânzare fiind stabilite de către asociați.

De asemenea, se consideră că dl. M.B. nu este persoană afiliată în înțelesul art.7 alin.(1) pct.21 din Codul fiscal, întrucât acesta are doar calitatea de administrator și director iar potrivit Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, controlul efectiv asupra unei societăți cu răspundere limitată se realizează prin adunarea generală a asociaților, administratorul supunându-se hotărârilor acesteia.

*** Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

"Art.7. - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

26. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială; [...].

Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Art.19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal [...]."

- **Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin **H.G. nr.44/2004**, cu modificările și completările ulterioare:

"23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor; [...].

24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piațe, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate."

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anii 2007 și 2008 venituri suplimentare în sumă de lei aferent cărora au calculat impozit pe în sumă de lei, întrucât:

Conform prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, "*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul Codului fiscal, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*"

Prin vânzarea a două imobile de către S.C. "....." S.R.L. către dl. M.B., la preț de vânzare inferior față de cel practicat de societate în relația cu persoane independente, nu s-a dovedit scopul economic al tranzacțiilor, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea prețului de piață aferent acestor două operațiuni, în baza prevederilor legale mai sus citate.

Precizăm faptul că dl. M.B., având calitatea de administrator al S.C. "....." S.R.L., este persoană fizică afiliată persoanei juridice, conform definiției cuprinse la art.7 alin.(1) pct.21 lit.b) din Codul fiscal, respectiv:

"(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri: [...]

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică; [...]."

Administrarea unei societăți comerciale presupune controlul efectiv al acesteia, așa cum rezultă din prevederile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

"Art. 70. - (1) Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, afară de restricțiile arătate în actul constitutiv.

(2) Ei sunt obligați să ia parte la toate adunările societății, la consiliile de administrație și la organele de conducere similare acestora."

Atribuțiile adunării generale a asociaților în cadrul unei societăți cu răspundere limitată sunt cele prevăzute la art.194 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, respectiv:

"Art. 194. - (1) Adunarea generală a asociaților are următoarele obligații principale:

a) să aprobe situația financiară anuală și să stabilească repartizarea profitului net;

b) să desemneze administratorii și cenzorii, să îi revoce/demită și să le dea descărcare de activitate, precum și să decidă contractarea auditului financiar, atunci când acesta nu are caracter obligatoriu, potrivit legii;

c) să decidă urmărirea administratorilor și cenzorilor pentru daunele pricinuite societății, desemnând și persoana însărcinată să o exercite;

d) să modifice actul constitutiv."

Rezultă deci că prin efectul Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, administratorul unei societăți comerciale este cel mai important factor de decizie în ceea ce privește stabilitatea economică a unei societăți, eficientizarea activității acesteia, respectarea contractelor comerciale încheiate. Astfel, administratorul răspunde pentru toată activitatea economică a societății comerciale, controlând în mod efectiv persoana juridică.

Astfel, afirmația din contestație conform căreia controlul efectiv al unei societăți cu răspundere limitată se realizează prin adunarea generală a asociaților, administratorul supunându-se hotărârilor acesteia, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la modul de estimare a prețului de piață al tranzacțiilor realizate în luna iulie 2007 și luna august 2008 de societatea comercială contestatoare cu persoana fizică afiliată - dl. M.B., precizăm că organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor art.7 alin.(1) pct.26 și art.11 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.23, pct.24 și pct.25 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, mai sus citate, prin utilizarea metodei comparării prețurilor.

Astfel, au fost avute în vedere contractele de vânzare-cumpărare încheiate de societatea verificată cu persoane independente în aceeași perioadă în care au fost încheiate contractele de vânzare-cumpărare cu administratorul său, contracte ce vizează tipuri de construcție identice, și anume:

- contractul de vânzare-cumpărare încheiat de societate cu dl. M.B. în data de 20 iulie 2007 a fost comparat cu un contract de vânzare-cumpărare încheiat de societate cu o persoană independentă în cea mai apropiată perioadă, respectiv în data de 24 august 2007, cele două contracte comparate fiind încheiate pentru imobile similare.

- contractul de vânzare-cumpărare încheiat de societate cu dl. M.B. în data de 01 august 2008 a fost comparat cu două contracte de vânzare-cumpărare încheiate de societate cu o persoană juridică și o persoană fizică independente în cea mai apropiată perioadă, respectiv în data de 01 august 2008 și în data de 04 august 2008, cele trei contracte comparate fiind încheiate pentru imobile similare.

Față de cele prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.23, pct.24 și pct.25 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de lei aferent veniturilor suplimentare în sumă totală de lei.

2) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă totală de lei înregistrate în perioada 2007 - 2011 în baza facturilor emise de S.C. "P" S.R.L. din

* Prin Raportul de inspecție fiscală se reține faptul că în perioada iunie 2007 - martie 2011 societatea comercială a înregistrat în contul contabil 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma totală de lei în baza facturilor fiscale emise de S.C. "P" S.R.L. din, reprezentând contravaloare prestări servicii.

Pentru justificarea deductibilității cheltuielilor facturate de S.C. "P" S.R.L. în sumă totală de lei din care baza impozabilă în sumă de lei, societatea verificată a prezentat la inspecția fiscală Contractele de prestări servicii nr. /09.07.2007 și nr. /01.12.2008, anexele la contractul nr. /01.12.2008, din al căror conținut reiese că S.C. "P" S.R.L. va presta servicii de publicitate, servicii de consultanță în afaceri și management, găsirea de clienți serioși în vederea încheierii de contracte de vânzare cumpărare și închiriere între aceștia și beneficiarul serviciilor prestate.

Conform capitolului 3 "Prețul contractului" din Contractul de prestări servicii nr. /09.07.2007, beneficiarul va plăti lunar începând cu luna septembrie 2007 suma de

euro + TVA, iar conform Contractului de prestări servicii nr...../01.12.2008, beneficiarul va plăti lunar suma de euro + TVA.

Precizăm că în susținerea contestației societatea comercială a anexat și Contractul de prestări servicii nr...../01.08.2006 (neprezentat organelor de inspecție fiscală) din al cărui conținut reiese că S.C. "P" S.R.L. va presta servicii de publicitate, servicii de consultanță pentru afaceri și management, găsirea de clienți serioși în vederea încheierii unor contracte de vânzare cumpărare și închiriere între aceștia și beneficiar, prețul contractului fiind de euro + TVA, plătit lunar începând cu luna septembrie 2006.

Pentru contractele menționate mai sus, S.C. "P" S.R.L. a întocmit anual anexe în care se menționează imobilele pentru care au fost încheiate contracte de închiriere, chiriașii, numărul și data contractelor încheiate prin intermediul său, din analiza cărora organele de inspecție fiscală au constatat:

- pentru anul 2008 au fost încheiate 13 contracte de închiriere în lunile februarie, aprilie, mai, iulie, septembrie și noiembrie 2008;
- pentru anul 2009 au fost încheiate 9 contracte de închiriere în lunile ianuarie, februarie, mai, iulie și septembrie 2009;
- pentru anul 2010 au fost încheiate 7 contracte de închiriere în luna februarie 2010.

Întrucât societatea verificată nu a prezentat documente care să justifice prestările de servicii înregistrate lunar, cu excepția celor menționate anterior, și nu a dovedit necesitatea efectuării acestor cheltuieli, la inspecția fiscală s-a acordat deductibilitate doar pentru cheltuielile înregistrate în lunile în care au fost încheiate contracte de închiriere prin intermediul S.C. "P" S.R.L., iar conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cheltuielile în sumă totală de lei au fost considerate nedeductibile fiscal la stabilirea rezultatului fiscal al perioadei 2007 - 2011 (..... lei în anul 2007 + lei în anul 2008 + lei în anul 2009 + lei trim.I - trim. III 2010 + lei trim. IV 2010 + lei trim.I 2011).

* Societatea comercială susține:

- S.C. "P" S.R.L. a prestat atât servicii de închiriere, cât și servicii de publicitate, consultanță pentru afaceri și management.
- Potrivit contractului încheiat, nu există opțiunea de neplată a facturii emise de către prestator în situația în care în luna respectivă nu s-ar fi găsit clienți serioși în vederea încheierii unor contracte de vânzare-cumpărare, serviciile oferite de către S.C. "P" S.R.L. fiind alternative.
- Justificarea prestațiilor efective s-a realizat prin rapoarte de lucru anuale, majoritatea contractelor de închiriere încheiate fiind încă în derulare.
- Necesitatea efectuării acestor cheltuieli rezultă implicit din veniturile care au fost aduse societății prin publicitatea efectuată de prestator și contractele de închiriere încheiate.

* **Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. [...]."

(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 activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte; [...]."

- **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.**

nr.44/2004:

"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 încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează 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. [...]."

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile la stabilirea profitului impozabil cheltuielile în sumă de lei, întrucât:

Prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal s-a stabilit obligativitatea dovedirii de către beneficiar a necesității efectuării cheltuielilor cu prestările de servicii executate de terți, precum și faptul ca serviciile să fie efectiv prestate, justificând aceasta prin contracte încheiate, situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare serviciilor prestate.

Astfel, conform contractelor de prestări servicii și anexelor la contracte încheiate între S.C. "P" S.R.L. în calitate de furnizor și S.C. "....." S.R.L. în calitate de beneficiar, furnizorul va presta servicii de publicitate, servicii de consultanță pentru afaceri și management, precum și servicii privind găsirea de clienți serioși în vederea încheierii unor contracte de vânzare-cumpărare și închiriere între aceștia și beneficiar.

Deși furnizorul S.C. "P" S.R.L. a emis lunar facturi reprezentând contravaloare prestări servicii, totuși sumele facturate au fost justificate doar parțial prin prezentarea a trei anexe întocmite în anii 2008, 2009 și 2010 cuprinzând contractele de închiriere încheiate în anumite luni din anii 2008, 2009 și 2010 de S.C. "....." S.R.L. prin intermediul prestatorului de servicii S.C. "P" S.R.L.

Conform capitolului 4 "*Obligațiile părților*" din Contractul de prestări servicii nr...../09.07.2007, anexat în copie la dosarul contestației, "*Furnizorul se obligă*:"

1. Să presteze serviciile care fac obiectul contractului, la cererea Beneficiarului [...]
3. Să comunice permanent cu Beneficiarul și să anunțe în timp util rezultatele intermediare ale serviciului prestat.
4. Să ia decizii comune cu Beneficiarul în conformitate cu cerințele acestora.
5. Să prezinte în timp util modalitățile de rezolvare a problemelor apărute în prestarea serviciului. [...]."

Rezultă deci că, deși prin contractul de prestări servicii se prevede prestarea de către furnizor și a serviciilor de publicitate, consultanță pentru afaceri și management, iar prin contestație se susține că aceste servicii ar fi fost efectiv prestate, totuși societatea contestatoare nu prezintă documente care să dovedească realizarea efectivă a acestor servicii.

Este adevărat că prin contract se prevede plata lunară a sumei de euro la care se adaugă TVA, plată lunară modificată ulterior la suma de euro la care se adaugă TVA, însă obiectul contractului îl reprezintă prestarea a trei tipuri diferite de servicii, respectiv servicii de publicitate, servicii de consultanță pentru afaceri și management și servicii privind găsirea de clienți serioși în vederea încheierii unor contracte de vânzare-cumpărare și închiriere între aceștia și beneficiar, iar societatea comercială a justificat cu documente doar serviciile privind găsirea de clienți serioși în vederea încheierii unor contracte de închiriere, servicii prestate conform celor trei anexe întocmite de furnizorul S.C. "P" S.R.L. în lunile februarie, aprilie, mai, iulie, septembrie și noiembrie 2008, în lunile ianuarie, februarie, mai, iulie și august 2009 și în luna februarie 2010, aferent cărora organele de inspecție fiscală au acordat deductibilitate fiscală a cheltuielilor.

Faptul că sunt încă în derulare contractele de închiriere încheiate prin intermediul S.C. "P" S.R.L. nu are relevanță întrucât, așa cum precizează administratorul societății comerciale verificate în punctul de vedere la inspecția fiscală anterioară (Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2011), contractul încheiat între cele două societăți nu este un contract de comision care să justifice plata lunară a serviciului, indiferent dacă în lună a avut loc o prestație sau nu, ci s-a încheiat un contract de prestări servicii al cărui obiect a fost realizat doar parțial.

De asemenea, societatea comercială nu se încadrează în prevederile art.21 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal, așa cum se susține în contestație ("Art.21. - (2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: [...] d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris [...]"), întrucât nu a prezentat documente care să justifice efectuarea serviciilor de reclamă și publicitate, așa cum am precizat mai sus.

Astfel, întrucât societatea comercială nu a justificat prestarea de servicii înscrise de furnizorul S.C. "P" S.R.L. în facturile emise de acesta în celelalte luni decât cele menționate mai sus din perioada iunie 2007 - martie 2011, rezultă că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de lei.

Precizăm că pe întreaga perioadă verificată, cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de lei au condus la stabilirea unei diferențe de impozit pe profit în sumă de lei (..... lei x 16%) aferentă anilor 2007, 2008, 2009 și perioadei ianuarie - septembrie 2010 (..... lei + lei + lei + lei) și la diminuarea cu suma de lei a pierderii fiscale stabilită de societate pentru perioada octombrie - decembrie 2010 și perioada ianuarie - septembrie 2011 (..... lei + lei).

Față de cele prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de lei (..... lei x 16%) aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de lei înregistrate în perioada 2007 - septembrie 2010, precum și pentru suma de lei reprezentând diminuare pierdere fiscală pe perioada octombrie - decembrie 2010 și perioada ianuarie - septembrie 2011.

3) Referitor la veniturile suplimentare în sumă de lei ca urmare a stornării unei facturi emisă către S.C. "V" S.R.L. din

* Prin Raportul de inspecție fiscală se reține faptul că în luna ianuarie 2009 S.C. "....." S.R.L. a întocmit pentru S.C. "V" S.R.L. din factura nr...../19.01.2009 în sumă totală de lei din care bază impozabilă în sumă de lei reprezentând garanție și chirie conform Contractului de închiriere nr...../19.01.2009. Obiectul contractului l-a reprezentat închirierea spațiului comercial nr.2 situat în, str., nr.

În data de 30.03.2009, cu factura nr...../30.03.2008, S.C. "....." S.R.L. a stornat factura inițială nr...../19.01.2009, motivația stornării prezentată de contabilul societății organelor de inspecție fiscală fiind aceea că factura nr...../19.01.2009 nu a fost încasată, iar chiriașul nu a desfășurat activitate în spațiul închiriat.

Se menționează în Raport că pentru factura de stornare nu există dovada comunicării către client și nu a fost întocmit niciun document de reziliere a contractului de închiriere nr...../19.01.2009, care să fie comunicat clientului.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că operațiunea de stornare nu poate fi încadrată în prevederile art.138 lit.a) sau d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal la inspecția fiscală s-a reîntregit baza de impozitare cu suma de lei ajustată incorect de societatea verificată și s-a stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de lei (..... lei x 16%).

* Societatea comercială susține că au fost întreprinse demersurile legale având în vedere neîncasarea chiriei, iar conform art.4 din contract societatea avea posibilitatea să considere contractul reziliat fără notificare prealabilă și fără punere în întârziere. Se susține de asemenea că nu prezintă relevanță faptul că locatarul a înregistrat factura nr...../19.01.2009 atât timp cât factura nu a fost achitată, în acest context neputându-se aprecia că TVA ar fi deductibilă. Se menționează că art.138 alin.1 lit.a) din Codul fiscal este pe deplin aplicabil în

condițiile în care prestarea serviciilor nu a avut loc, imobilul închiriat nefiind niciun moment ocupat de către locatar, operațiunea de stornare fiind astfel legală.

* **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

"Art.19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal [...]."

Art. 138. Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. [...]."

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil al anului 2009 cu suma de lei, întrucât:

Ordinul nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare (aplicabil în anul 2009), precizează la pct.209 alin.(1) că: *"În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse."*

Astfel, faptul că factura nr...../19.01.2009 reprezentând contravaloare chirie și garanție nu a fost achitată de către beneficiarul S.C. "V" S.R.L. nu constituie un motiv legal pentru stornarea veniturilor neîncasate de către prestatorul de servicii.

Astfel, afirmația din contestație conform căreia: *"Nu prezintă relevanță faptul că locatarul a înregistrat factura nr...../19.01.2009 atât timp cât nu a achitat-o, [...]."* nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, conform prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991 actualizată, *"(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."*

- Conform Contractului de închiriere nr...../19.01.2009 încheiat între S.C. "....." S.R.L. în calitate de locator (proprietar) și S.C. "V" S.R.L. în calitate de locatar (chiriaș), imobilul ce face obiectul contractului, respectiv spațiul comercial nr.2 situat în, str....., nr....., a fost predat de către proprietar și primit de către chiriaș la data semnării contractului de închiriere, respectiv la data de 19.01.2009. Așadar, prestarea serviciului de închiriere a început în data de 19.01.2009, fiind o acțiune continuă ce se încheie la data expirării duratei contractului sau la data rezilierii lui.

Rezultă astfel că societatea comercială nu se încadrează în prevederile art.138 lit.a) din Codul fiscal, mai sus citat, referitor la situațiile în care se reduce baza de impozitare, așa cum susține în contestație, întrucât operațiunea de închiriere a fost anulată după ce a avut loc prestarea serviciului și nu înainte de prestare, așa cum se precizează în prevederea legală mai sus citată.

De asemenea, nu se aplică nici prevederile art.138 lit.d) din Codul fiscal, întrucât societatea contestatoare nu a dovedit că factura nr...../19.01.2009 nu s-a încasat din cauza falimentului chiriașului, dovedit pe bază de hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă.

- Pentru stornarea facturii nr. /19.01.2009 societatea prestatoare s-a prevalat de prevederile art.4 din Contractul de închiriere nr...../19.01.2009, respectiv: *"[...]. Neachitarea facturii în termen de 15 zile calendaristice de la data primirii acesteia atrage prin voința părților rezilierea unilaterală de drept a contractului pe motiv de neplată, plata de daune interese precum și evacuarea silită a Locatarului. [...]."*

Însă conform practicii judiciare, denunțarea unilaterală a unui contract se face în scris, iar dacă cealaltă parte refuză să dea o dovadă de primire, se face prin notificare, prin intermediul executorilor judecătorești.

Societatea comercială contestatoare nu face însă dovada înștiințării partenerului de afaceri cu privire la rezilierea Contractului de închiriere nr...../19.01.2009 și, mai mult, nu face

dovada că factura nr...../30.03.2009 prin care a fost stornată factura inițială nr...../19.01.2009 a fost comunicată beneficiarului S.C. "V" S.R.L., pentru a-i da acestuia posibilitatea să înregistreze în contabilitatea proprie operațiunea de stornare.

În plus, conform prevederilor art.4 din Contractul de închiriere nr...../19.01.2009, "[...] plata chiriei se face lunar, în termen de 5 (cinci) zile de la data primirii facturii emisă de Locator Locatarului [...]", "[...] Neachitarea facturii în termen de 15 zile calendaristice de la data primirii acesteia atrage prin voința părților rezilierea unilaterală de drept a contractului [...]" și "[...] Până pe 24.01.2009 se va achita chiria pentru 2 (două) luni + 2 luni garanție [...]."

Astfel, societatea verificată nu prezintă demersurile întreprinse între data scadentă de 24.01.2009, dată recunoscută și prin contestație, și data de 30.03.2009, data emiterii facturii de stornare și a procesului verbal prin care au fost inventariate bunurile aflate în spațiul închiriat și înlocuirea yalei de la intrarea în spațiu, demersuri care să conducă la soluționarea problemei apărute între proprietar și chiriaș, procedând în mod nejustificat la stornarea în data de 30.03.2009 a facturii emise în data de 19.01.2009.

Față de cele prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.209 alin.(1) din O.M.F.P. nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, **contestația se va respinge ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de lei aferent majorării la control a veniturilor impozabile, respectiv a profitului impozabil pentru anul 2009 cu suma de lei.

4) Referitor la accesoriile în sumă totală de lei aferente impozitului pe profit contestat și motivat, precizăm că acestea au fost legal calculate de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, iar conform principiului de drept "accesoriul urmează soarta principalului" și având în vedere cele prezentate la punctele 1) - 3) de mai sus, acestea sunt legal datorate bugetului de stat de către societatea comercială, drept pentru care și pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată**.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, Jud. Prahova, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei, din care:

- lei impozitul pe profit;
- lei accesorii aferente impozitului pe profit.

De asemenea, se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru diminuarea pierderii fiscale aferente perioadei octombrie 2010 - septembrie 2011.

2. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma totală de lei, din care:

- lei impozit pe profit;
- lei accesorii aferente impozitului pe profit.

3. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Prahova în termen de 6 luni de la data primirii.

DIRECTOR EXECUTIV,