



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bistrita-Nasaud

Biroul de solutionare a contestatiilor

DOSAR NR. 84/2006

DECIZIA NR. 97/08.12.2006

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. T. S. S.R.L.** cu sediul in B., inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 12260/30.06.2006.

Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud a fost sesizata de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Bistrita-Nasaud in legatura cu contestatia depusa de S.C. T. S. S.R.L. B.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 456/17.05.2006 incheiata de organele de control ale Activitatii de inspectie fiscala Bistrita-Nasaud, act prin care, in baza Raportului de inspectie fiscala inregistrat sub nr. 2255/22.05.2006, s-a stabilit in sarcina S.C. T.S. S.R.L. B obligatia fiscala suplimentara de plata in suma totala de X RON, reprezentand impozit pe profit (X1 RON), dobanzi calculate pentru plata cu intarziere (X2 RON) si penalitati aferente (X3 RON). Suma totala contestata, asa cum petenta a precizat in adresa completatoare transmisa la dosarul contestatiei inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 4635/26.10.2006 (filele 52 la 53), este de X.1. RON, din care, impozit pe profit X.1.1. RON, dobanzi de intarziere X.1.2. RON si penalitati de intarziere aferente in suma de X.1.3. RON.

Constatam ca in speta sunt indeplinite conditiile de procedura stipulate de art. 175, 177 si 179 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala-republicata si, drept urmare Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud este investit sa se pronunte asupra cererii.

In cauza s-a intocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. 456/17.05.2006 (filele 38 la 39) s-a stabilit suplimentar in sarcina S.C. T.S. S.R.L. B., pentru perioada 10.02.2005 la 31.03.2006 obligatia suplimentara fata de bugetul statului in suma totala de X RON, in componenta pe surse de venit prezentata in mod detaliat mai sus.

Inspectia fiscala generala efectuata s-a concretizat prin raportul de inspectie fiscala cu nr. 2255/22.05.2006 (filele 32 la 37) in cuprinsul caruia au fost retinute, printre altele, urmatoarele constatari:

Se arata ca in perioada verificata societatea a achizitionat de la **S.C. T. S.A. B.M.**, o hala de productie, o magazie de materiale precum si terenul aferent acestora, pe care o consolideaza in vederea vanzarii, pentru aceste lucrari fiind incheiat contractul nr. 704/18.03.2005 cu S.C. G. S.R.L. B. De asemenea, petenta contracteaza servicii de consultanta cu S.C. TO S.R.L. D., potrivit contractului incheiat la data de 01.03.2005 (filele 20 la 22), avand ca obiect servicii prestate in vederea gasirii si recomandarii firmelor constructoare, a furnizorilor de materiale, obtinerea de autorizatii, supravegherea modului de executie, in scopul efectuarii unor lucrari de calitate dar cat mai putin oneroase pentru beneficiar.

In semestrul I 2005 valoarea cheltuielilor cu serviciile de consultanta prestate de S.C. TO S.R.L. D. si inregistrate in contabilitatea petentei (facturile fiscale nr. 5245006/29.03.2005 si nr. 5245007/17.06.2005 – filele 24 si 25 si contractul incheiat la data de 01.03.2005 – filele 20 la 22) a fost de 219.681 RON.

In vederea constatarii realitatii prestarilor de servicii stipulate in contract precum si a modului de operare in evidenta contabila organele de inspectie fiscala au procedat la efectuarea controlului incrucisat, control in urma caruia a fost incheiat procesul verbal nr. 4/11.05.2006 (anexa nr. 2 filele 27 la 29), act din care rezulta ca, prestarea serviciilor facturate catre S.C. T.S. S.R.L. B. nu au fost realizate de catre S.C. TO S.R.L. D., ci acestea s-au executat de catre **S.C. E.C. S.R.L. B.**, firma cu care S.C. TO S.R.L. D. a incheiat subcontractul nr. 71/2005 (anexa nr. 6 filele 18 la 19). Se retine ca S.C. E.C. S.R.L. in afara contractului si a facturii fiscale emisa catre S.C. TO S.R.L. D. (anexa nr. 4 fila 23 in valoare de X4 RON) nu a intocmit nici un alt document care sa ateste prestarile de servicii contractate, justificarea acestora fiind facuta “doar prin telefon”, desi in contract este stipulat ca toate notificarile si comunicariile intre parti sa fie facute in scris.

In raport se arata ca, in conditiile descrise mai sus si fara sa prezinte documente care sa justifice efectuarea altor servicii, S.C. T.O. S.R.L. D. factureaza petentei prin doua facturi (nr. 5245006/29.03.2005 si nr. 5245007/17.06.2005) suma de X5 RON, (suma in care sunt incluse serviciile prestate de S.C. E.C. S.R.L. B., cuantificate prin factura nr. 03798686/13.07.2005 in valoare de X4 RON reprezentand serviciile stipulate in contract nr 71/2005), in plus cu suma de X6 RON fata de cele efectiv prestate prin S.C. E.C. S.R.L. B. Se precizeaza, de asemenea ca, S.C. TO S.R.L. D. nu a avut personal angajat pentru a putea presta serviciile stipulate in contract (in anul 2005 are o singura persoana angajata in calitate de muncitor necalificat), fapt ce rezulta de altfel si din nota explicativa data de administratorul societatii. Este, de asemenea, consemnat faptul ca administratorul societatii si asociatul unic al S.C. TO S.R.L. D. – d-na O. este sora d-lui T – administrator si asociat la S.C. T.S. S.R.L. B. precum si faptul ca S.C. TO S.R.L. D. este incadrata in categoria microintreprinderilor.

Din nota explicativa (anexa nr. 3 la procesul verbal din 11.09.2005-fila 9) luata administratorului S.C. G. S.R.L. B., cu privire la asigurarea din partea beneficiarului a dirigiintei de santier si supravegherea modului de executare si calitatea lucrarilor de reparatii la hala, acesta confirma participarea administratorului S.C. T.S. S.R.L. (dl. T.), stare de fapt in prezenta careia se apreciaza ca S.C. TO S.R.L. D. nu a fost implicata direct in astfel de operatiuni. Acest fapt, asa cum arata organele de inspectie fiscala, este in contradictie cu afirmatiile facute de administratorul S.C. TO S.R.L. D. prin nota

explicativa data si care nu a putut prezenta documente care sa reflecte colaborarea acestei societati cu S.C. G. S.R.L. B.

Aratandu-se ca nici la beneficiarul lucrarilor nu exista documente justificative emise de prestator si acceptate de acesta pentru identificarea si cuantificarea serviciilor facturate (cu exceptia celor executate de S.C. E.C. S.R.L. B. in suma de X4 RON) se concluzioneaza ca petenta nu a dovedit necesitatea si realitatea efectuarii cheltuielilor in suma de X6 RON si ca atare le considera nedeductibile fiscal stabilindu-se in acest mod diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de X1 RON, majorari de intarziere in suma de X2 RON si penalitati aferente de X3 RON.

In sustinerea constatarilor si masurilor dispuse sunt invocate prevederile pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

II. Prin cererea inregistrata la Activitatea de Control Fiscal Bistrita-Nasaud sub nr. 2737/23.06.2006 (filele 41 la 42), transmisa spre solutionare si inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 12260/30.06.2006 (fila 46), S.C. T.S. S.R.L. B., prin avocat A.B. (imputernicire avocatiala nr. 49/20.06.2006 – fila 43), a formulat contestatie impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 456/17.05.2006, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. 2255/22.05.2006 solicitand admiterea contestatiei, anulara constatarilor ca netemeinice si nelegale si pe cale de consecinta anulara deciziei de impunere si a dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

In opinia petentei, constatarea potrivit careia prestarea serviciilor de consultanta nu este probata, este netemeinica, motivandu-se ca societatea a justificat si alte servicii decat cele contractate cu S.C. E.C. S.R.L. B. constand, printre altele, in gasirea unei societati de constructii care sa execute lucrarile necesare, mentionate in contract, servicii pentru obtinerea avizelor si autorizatiilor necesare efectuarii acestor lucrari. Lipsita de relevanta este considerata si constatarea referitoare la gradul de rudenie dintre administratorii celor doua firme.

Referindu-se la modul in care organele fiscale au aplicat prevederile pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 se arata ca acestea contravin Legii nr. 31/1990 si actului constitutiv al societatii, ceea ce ar insemna, in opinia petentei, efectuarea unor servicii gratuite.

In cuprinsul contestatiei se face vorbire si de alte inscrisuri doveditoare ale serviciilor de consultanta executate fara sa se faca insa precizari concrete referitoare la acestea si fara a fi prezentate la dosar probele necesare.

III. Examinand cauza in raport cu documentele existente la dosar si prevederile legale in materie retinem urmatoarele:

Analizand actele si lucrarile dosarului prin prisma actelor normative in vigoare care au reglementat impozitul pe profit pentru perioada la care se refera controlul, retinem ca atat constatările cat si masurile dispuse prin Raportul de Inspectie Fiscala si Decizia de impunere nr. 456/22.05.2006 (filele 32 la 39) sunt justificate pentru considerentele ce urmeaza.

In fapt datele din raport scot in evidenta faptul ca intre S.C. T.S. S.R.L. B., pe de o parte, si S.C. G. S.R.L. B., a fost incheiat Contractul nr. 704/18.03.2003, aceasta operatiune vizand executarea unor lucrari de consolidare a unei hale de productie cumparata de la S.C. T. S.A. B.M.. Pe de alta parte, intre petenta si S.C. TO S.R.L. D. a

fost incheiat Contractul din 01.03.2005 in vederea prestarii unor servicii de consultanta pentru realizarea lucrarilor de constructii si amenajari.

Contractul amintit (filele 20 la 22) incheiat intre S.C. TO S.R.L. D. in calitate de prestator si S.C. T.S. S.R.L. B. in calitate de beneficiar are ca obiect conform articolului 1 “*prestarea unor servicii de consultanta*” pentru realizarea unor lucrari de constructii si amenajari ce se vor efectua la hala de productie a beneficiarului situata in B.M. , Str. VL nr. Y , Judetul Z : “*reparatii perete zidarie din spatele halei; reparatii perete zidarie inchidere curte laterala de zona comuna; realizarea unui gard pe partea libera alcatuit din zid la 50/60 cm si plasa sudata; realizarea unei porti automate cu o deschidere de 10 ml. ; reparatii pereti grupuri sociale si vestiare – rigips; reparatii pardosea industrială qutata – minm 16 cm.; reparatii usi laterale de emergenta cu acces numai din interior; reparare usi interioare de 4/3 m din hala, reparatii si zugraveli interioare la pereti si tavane; reparatii la pereti birouri cu rigips; demolarea zidurilor de umplutura din interiorul halei*”).

In aliniatul (2) al articolului 1 din contract se precizeaza ca “*serviciile constau in gasirea si recomandarea firmelor constructoare furnizorilor de materiale, obtinerea autorizatiilor de la institutiile publice etc., supravegherea modului de executie, astfel incat lucrarile sa fie executate in conditii de calitate, dar cat mai putin oneroase pentru beneficiar*”.

Asa cum rezulta din constatările organelor de inspectie (Raport de inspectie fiscala nr. 2255/22.05.2006 – filele 32 la 37, Proces verbal din 11.05.2006 – filele 27 la 29) constatari necontestate de petenta, S.C. TO S.R.L. D. neputand sa execute asemenea servicii (societatea avand un singur angajat ca muncitor necalificat) a contractat aceste servicii de consultanta cu o alta firma, respectiv cu S.C. E.C. S.R.L. B., incheindu-se in acest sens Contractul nr. 71/2005, inregistrat la firma prestatoare la data de 19.04.2005 (filele 18 la 19).

Contractul nr. 71/2005 incheiat intre S.C. TO S.R.L. D. in calitate de client si S.C. E.C. S.R.L. B. in calitate de executant, are ca obiect (art. 2 din contract):

- prestarea serviciilor de “*inspector de santier*” pentru obiectivul “*reparatii curente hala- S.C. T.S. S.R.L. B, cu amplasamentul in localitatea BM, Str. VL nr. Y*”;
- prestarea serviciilor de consultanta pentru acelasi obiectiv, serviciile constand in “*alegerea calitatii materialelor de constructii, verificarea valorica si fizica a situatiilor de lucrari date de de catre constructor spre plata, analiza lucrarilor efectuate de catre constructor din punct de vedere calitativ, cantitativ*”.

Analiza comparativa a celor doua contracte scoate in relief faptul ca serviciile de consultanta ce trebuiau sa fie prestate de catre S.C. TO S.R.L D au fost preluate si realizate efectiv de catre S.C. E.C. S.R.L. B, concretizate atat in serviciile de “*inspector de santier*” pentru lucrarile de reparatii la zidarii, de realizare a unui gard si a unei porti automate, si de demolare a zidurilor de umplutura din interiorul halei cat si a celor vizand verificarea valorica si fizica a situatiilor de lucrari intocmite de constructor, cu urmarirea respectarii parametrilor de calitate (vezi contract nr. 71/2005- filele 18 la 19).

In conditiile de mai sus si avand in vedere posibilitatile reale de acordare a serviciilor de consultanta de catre S.C. TO S.R.L. D (incadarea cu o persoana necalificata) urmeaza sa se analizeze daca suma de X6 RON reprezentand diferenta dintre quantumul total al prestarilor facturate de S.C. TO S.R.L. D. catre S.C. T.S. S.R.L. B. in valoare de

X5 RON si suma de X4 RON reprezentand serviciile contractate si executate de catre S.C. E.C. S.R.L. B. este, din punct de vedere al impozitului pe profit, deductibila fiscal pentru petenta.

In drept sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) si m) din Codul fiscal precum si pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Titlului II *“Impozitul pe profit”*, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare, a caror continut il redam mai jos:

Art. 21 alin. (4), *“Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile”*:

- f) *“cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor”*;

.....
- m) *“cheltuielile cu servicii de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt incheiate contracte”*

Pct. 48 din Norme, *“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:*

- *serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;*

- *contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii desfasurate”*.

Din analiza normelor legale precitate rezulta ca deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu serviciile de consultanta este tinuta de indeplinirea cumulativa a unor conditii legate, pe de o parte, de dovedirea necesitatii efectuarii lor, iar pe de alta parte, de realitatea si efectivitatea serviciilor prestate, a nominalizarii si detalierii acestor servicii, a precizarii tarifelor percepute, precum si a justificarii realizarii lor prin situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate sau de piata, etc.

Din perspectiva celor de mai sus si in raport cu documentele de la dosar, constatam ca suma de X6 RON ce i-a fost facturata petentei de catre S.C. TO S.R.L. D. peste limita serviciilor de consultanta si *“inspectie de santier”* realizate prin S.C. E.C. S.R.L. B., insumand X4 RON, nu poate fi justificata si calificata ca reprezentand contravaloarea unor servicii reale si efective de aceeasi natura, prestate prin S.C. TO S.R.L. D.

De altfel, asa cum s-a mai aratat, in mod obiectiv asemenea servicii nici nu puteau fi prestate de S.C. TO S.R.L. D. avand in vedere ca firma nu avea incadrat personal calificat in acest sens. Daca tinem seama ca suma de X6 RON nu poate fi nici justificata prin documentele prevazute la pct. 48 din Norme consideram ca, in baza art. 6 din Codul de procedura fiscala coroborat cu art. 11 alin. (1) si alin. (2) din Codul Fiscal, in mod corect organele de control au apreciat ca aceasta suma nu este deductibila la calculul profitului impozabil.

Referitor la afirmatia petentei conform careia aplicarea pct. 48 din Norme de catre organele de control contravine prevederilor Legii nr. 31/1990 si actului constitutiv nu poate fi primita. In conformitate cu prevederile art. 1 alin. (3) din Codul Fiscal, *“In materia fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicandu-se dispozitiile Codului Fiscal”*.

In raport cu aceste prevederi chiar daca, ipotetic, intre prevederile Legii nr. 31/1990 (pe care petenta nu le invoca in mod concret) si pct. 48 din Norme ar exista o situatie conflictuala, prevederile Codului Fiscal si a Normelor de aprobare au prevalenta in aplicare.

Fata de cele aratate mai sus urmeaza ca cererea petentei pentru impozitul pe profit, dobanzile de intarziere si penalitatile aferente sa fie respinsa ca nejustificata.

Pentru considerentele de mai sus, in temeiul art. 186 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala® se

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. T.S. S.R.L. cu sediul in B., Str. , si pe cale de consecinta mentinerea corespunzatoare a masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 456/17.05.2006, pentru suma de X RON, reprezentand impozit pe profit (X1 RON), dobanzi calculate pentru plata cu intarziere (X2 RON) si penalitati de intarziere aferente (X3 RON).

Prezenta poate fi atacata in termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrita-Nasaud, Sectia contencios administrativ.

**DIRECTOR EXECUTIV,
L.S.**

Adresa: Bistrita, Str. 1 Decembrie, nr. 6-8, jud. Bistrita-Nasaud, cod postal 420080
Telefon: 0263-21066; 212623 Fax: 0263-216880