



DECIZIA NR. 10129/21.03.2019

privind soluționarea contestației formulată de
S.C. X. S.R.L. jud. Iași înregistrată la Administrația Județeană a
Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală sub nr. X și la
Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice Iași sub nr. X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în mun. Iași, str. X nr. X, et. X, jud. Iași, având Cod unic de înregistrare X, înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului sub nr. JX

În prezenta speță, societatea contestatoare este reprezentată legal de administrator X și convențional de avocat X, în baza împuternicirii avocațiale seria IS/X, existentă în original la dosarul cauzei.

S.C.X. S.R.L. jud. Iași formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecție fiscale la persoane juridice nr. F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Activitatea de inspecție fiscală.

Suma contestată este quantum de **5lei** și reprezintă:

S lei - impozit pe profit;

S lei - TVA.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ-fiscal atacat respectiv Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. F-IS X a fost

emisă la data de **04.10.2018**, iar contestația a fost depusă la data de **05.11.2018** fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X din 05.11.2018.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 și art. 272 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Serviciul Soluționare Contestații 1 este legal investită să analizeze contestația.

1. S.C.X. S.R.L. jud. Iași, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecție fiscale la persoane juridice nr. F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Activitatea de inspecție fiscală cu privire la suma de Slei, reprezentând:

S lei - impozit pe profit;
S lei - TVA.

Petenta susține faptul că, așa cum s-a reținut și prin actele administrativ - fiscale atacate, între societate, în calitate de sublocatar și S.C. X S.R.L., în calitate de sublocator a fost încheiat Contractul de sublocățiune nr. X, având ca obiect subînchirierea parterului imobilului situat în mun. Iași, X, nr. X, în suprafață de X m.p., precum și Contractul de sublocățiune nr.X pentru subînchirierea etajului 1 - "open space" al aceluiași imobil.

La momentul luării în folosință de către societate, spațiile comerciale nu erau finisate și, pentru folosirea lor adecvată, în scop economic, se impunea efectuarea unor ample lucrări de amenajare interioară.

În acest scop, a achiziționat de la S.C. X S.R.L., materialele de construcție necesare efectuării amenajărilor interioare.

De efectuarea lucrărilor de amenajare a spațiilor s-a ocupat tot S.C. X S.R.L., care este autorizat, potrivit obiectul său de activitate, așa cum este înscris în registrul comerțului, să comercializeze materiale de construcții și să efectueze lucrări de construcții. Potrivit înțelegerii dintre cele două societăți S.C. X S.R.L. s-a angajat să asigure manopera lucrărilor de construcție doar pentru materialele care se achiziționau de la această societate.

Necesarul de materiale a fost stabilit pe baza unor devize de lucrări pentru cele două spații, întocmite de S.C. X S.R.L.; pe baza acestor devize s-au achiziționat materialele de construcții necesare de la S.C. XS.R.L., care a emis facturi fiscale către societate, facturi care au fost menționate de altfel în actele administrativ - fiscale atacate.

Lucrările de amenajare efectuate de S.C. XS.R.L. au fost recepționate în bună stare, în baza unor proceselor verbale de predare lucrări.

Petenta susține că întreaga operațiune de amenajare a spațiului s-a desfășurat în deplină legalitate, fiecare cheltuială fiind justificată cu documente contabile.

Petenta consideră că argumentele echipei de control sunt eronate, pentru următoarele considerente:

- întocmirea acestor devize de preț al lucrărilor efectuate nu prezintă nici o utilitate în condițiile în care, potrivit înțelegerii părților, manopera lucrărilor de amenajare nu trebuia plătită separat, fiind inclusă în prețul de livrare al mărfii. Prin actele administrativ - fiscale atacate nu se indică în mod concret temeiul de drept în baza căruia societatea nu avea obligația de a deține asemenea devize și situații cu contribuțiile salariale ale salariaților S.C. XS.R.L.

Contestatoarea susține că nu revenea în sarcina sa obligația de a verifica, în prealabil demararea lucrărilor, dacă acei meseriași, ce au amenajat spațiul, au lucrat sau nu cu forme legale la S.C. XS.R.L.; chiar dacă s-ar fi dorit acest lucru de către societate, pentru a efectua astfel de verificări, nu exista nici o pârghie legală.

Este de precizat faptul că nu este de competența organelor de control fiscal a stabili dacă, în contextul lucrărilor respective, s-a încălcat în vreun fel legislația muncii de către societate sau de către S.C. XS.R.L.; numai Inspectoratul Teritorial de Muncă are competența legală de a stabili dacă s-a acționat legal, sub aspectul angajării forței de muncă, la edificarea respectivelor lucrări.

În ceea ce privește prezentarea situațiilor privind calcularea și plata contribuțiilor salariale, aferente salariilor plătite lucrătorilor ce au efectuat amenajările, aceasta nu este responsabilitatea societății. Din cunoștințele sale acei lucrători erau angajați cu contract de muncă la S.C. XS.R.L.

Documente contabile conținând asemenea evidențe puteau fi solicitate de organele de control angajatorului S.C. XS.R.L., lucru pe care acestea nu l-au făcut.

Chiar dacă ar fi adevărat faptul că S.C. XS.R.L. ar fi fost folosit "mână de lucru la negru" pentru efectuarea respectivelor lucrări, acest aspect nu este natură a afecta realitatea investiției și implicit deductibilitatea fiscală a cheltuielilor pe care le-a presupus aceasta.

Faptul că S.C. XS.R.L. este suspectată că ar face parte dintr-un circuit de societăți comerciale, ce acționează concertat, în scopul comiterii de infracțiuni de evaziune fiscală, nu semnifică că toate activitățile declarate de această societate, ce se reflectă în evidențele sale contabile, sunt fictive. Spre exemplu, prestarea către diverse societăți comerciale a serviciilor de subînchiriere a spațiilor comerciale din mun. Iași, X, nr. X, este, în mod evident, reală, aspect necontestat nici măcar de echipa de

control. La fel, realitatea achiziției materialelor de construcție către societate de la S.C. X S.R.L., nu este contestată de către echipa de control.

Cuquantumul cheltuielilor efectuate de societatea cu amenajarea respectivului spațiului comercial, este unul extrem de rezonabil, nefiind de natură a ridica suspiciuni cu privire la realitatea acestor operațiuni.

Faptul că în facturile de livrare a respectivelor materiale de construcții s-a menționat în mod eronat un nr. de înmatriculare al unui autovehicul aparținând unei alte societăți, care nu are legătură cu această afacere, nu este de natură a afecta valabilitatea acestor documente contabile. Mențiunea de pe factură, privind mijlocul de transport, nu este un element de esență în ceea ce privește valabilitatea sa. Lipsa acestei mențiuni sau caracterul său eronat nu este de natură a atrage nulitatea documentului.

Urmare celor prezentate anterior, contestatoarea solicită anularea actelor administrativ fiscale atât pentru vădita lor netemeinicie cât și pentru nelegalitatea acestora.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a verificării efectuate la S.C. X S.R.L. jud. Iași pentru perioada 01.01.2013-11.06.2018 în ceea ce privește TVA și 01.01.2013-31.01.2017 în ceea ce privește impozitul pe profit, au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X prin care au stabilit suplimentar suma de S lei, reprezentând:

S lei - impozit pe profit;

S lei - TVA.

S.C. X jud. Iași a fost inclusă în planul de control aferent lunii iulie 2018, în baza Fișei de risc fiscal și a controlului inopinat finalizat cu Procesul verbal nr. X, existent în xerocopie la dosarul cauzei.

În perioada supusă inspecției fiscale parțiale, societatea realizează venituri din activitatea de comerț cu ridicata al altor bunuri de uz gospodăresc.

În ceea ce privește impozitul pe profit.

Diferența totală stabilită la prezenta inspecție fiscală în sumă totală de **S lei**, rezultă din suplimentarea bazei impozabile cu cheltuiala înregistrată în contul 681.01 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor".

Conform actelor contabile prezentate, societatea, în luna martie 2013 și noiembrie 2014 se aprovizionează cu materialele de construcții de la S.C. X S.R.L. materiale care ar fi fost utilizate pentru reparații curente la

spatiile închiriate, reparații efectuate de aceeași firmă S.C. X S.R.L. care este și sublocatorul spatiilor la care au fost folosite aceste materiale.

Între cele două societăți sunt încheiate: Contractul de sublocatiune nr. X (pentru parterul imobilului din municipiul Iasi, str. X, nr. X, cu o suprafață de X mp) și Contractul de sublocatiune nr. X pentru etaj 1 - "open space" al imobilului din municipiul Iasi, str. X, nr. X, jud. Iasi.

S.C. X S.R.L. jud. Iași a prezentat organelor de inspecție fiscală acte contabile de susținere a realității și legalității achizițiilor (comenzi, ofertă-deviz pentru lucrări de amenajare, procese verbale de recepție, facturi, documente decontare), din care rezultă că S.C. X S.R.L. ar fi executat lucrări de amenajare pentru spatiile închiriate iar ulterior a facturat materialele de constructii către beneficiar.

Din aceste documente rezultă că manopera intră în sarcina S.C. X S.R.L. urmând a fi inclusă în prețul mărfurilor facturate, dar nu există devize care oferă toate datele necesare identificării numărului de salariați care au participat la execuția lucrării, numărul de ore lucrate, prețul detaliat pe fiecare fel de operațiune în parte cât și pe oră al manoperei, contribuțiile salariale aferente și alte marje specifice (profit), existând suspiciunea că sunt întocmite doar la modul formal pentru a se evita evidențierea și impozitarea reală a forței de muncă.

De specificat că S.C. X S.R.L. nu a avut salariați care să justifice realizarea unor asemenea lucrări.

Facturile emise de S.C. X S.R.L. (factura nr. X, factura nr. X, factura nr. X, factura nr. X și factura X) au înscrise la mijloc de transport "auto nr X" -proprietar S.C. X S.R.L.).

Nu se poate face dovada transportului acestor mărfuri, numărul de înmatriculare a mijlocului de transport înscris aparține unei entități care nu a declarat asemenea transporturi.

În ceea ce privește comportamentul fiscal al S.C. XS.R.L., din constatările organelor de inspecție fiscală și a comisarilor din cadrul Direcției Antifraudă Suceava, au reieșit următoarele aspecte:

- firma are un comportament fiscal inadecvat, a fost efectuată o inspecție fiscală conform Raportului de inspecție fiscală nr. X stabilindu-se un prejudiciu în sumă de S lei, echivalentul a aproximativ S Euro constând în creanțe fiscale suplimentare (TVA și impozit profit), rezultate în urma derulării de către societate a unei activități comerciale evazioniste bazată pe înregistrarea și declararea de achiziții fictive de la mai multe entități de tip "fantoma";

- acțiunile de control au fost finalizate cu Sesizare Penală prin care se confirmă caracterul fraudulos al tranzacțiilor declarate în circuitele evazioniste din aval;

- această societate a fost implicată în mai multe circuite comerciale evazioniste, având ca reprezentant legal pe X iar în actele fiscale se consemnează că societatea înregistrează doar achiziții fictive cu

documente contabile (facturi, chitanțe, OP uri) nereale, astfel neputând a fi sustenabile livrările ulterioare ca fiind legale și reale.

Cu aceleași concluzii a fost finalizat și controlul efectuat de Direcția Antifraudă Suceava conform Procesului Verbal nr. X.

Conform actelor contabile prezentate, materialele de construcții ar fi fost utilizate pentru reparații curente la spațiile închiriate, dar nu se poate justifica intrarea în patrimoniu a acestor materiale precum și consumul acestora, prin devize sau situații de lucrări; nu se poate face dovada entităților care au executat asemenea lucrări specifice. Materialele de construcții au fost înregistrate în contul 212.01 "construcții-amenajări spațiu în chirie" fiind calculată amortizare lunară și influențate deducerile fiscale cu aceste sume:

pentru anul 2013 diferența de S lei rezultă din impozitarea cu 16% a cheltuielilor cu amortizarea materialelor de construcții, suma stabilită conform fiselor analitice cont 281.01 "amortizarea construcțiilor";

pentru anul 2014 diferența de S lei rezultă din impozitarea cu 16% a cheltuielilor cu amortizarea materialelor de construcții, suma stabilită conform fiselor analitice cont 281.01 "amortizarea construcțiilor".

pentru anul 2015 diferența de S lei rezultă din impozitarea cu 16% a cheltuielilor cu amortizarea materialelor de construcții, suma stabilită conform fiselor analitice cont 281.01 "amortizarea construcțiilor";

pentru anul 2016 diferența de S lei rezultă din impozitarea cu 16% a cheltuielilor cu amortizarea materialelor de construcții, suma stabilită conform fiselor analitice cont 281.01 "amortizarea construcțiilor";

pentru luna ianuarie 2017 diferența de S lei rezultă din impozitarea cu 16% a cheltuielilor cu amortizarea materialelor de construcții, suma stabilită conform fiselor analitice cont 281.01 "amortizarea construcțiilor".

În ceea ce privește TVA.

În urma inspecției fiscale s-a stabilit o diferență în sumă de **S lei**, aferentă materialelor de construcții achiziționate în luna martie și iunie 2013 precum și în noiembrie 2014 de la S.C. XS.R.L. pentru motivele expuse la capitolul privind impozitul pe profit.

Materialele de construcții au fost înregistrate în contul 212.01 "construcții-amenajări spațiu în chirie" fiind calculată amortizare lunară și influențate deducerile fiscale ale acestei sume, astfel:

- pentru anul 2013 diferența de S lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă facturilor nr. X în sumă de S lei, nr. X în sumă de S lei, nr. X în sumă de S lei și nr. X în sumă de S lei.

- pentru anul 2014 diferența de S lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor nr. X în sumă de S lei și factura nr. X în sumă de S lei.

Astfel, pentru întreaga perioadă verificată, respectiv 01.01.2013-11.06.2018, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în

sumă de **S lei** iar pentru perioada 01.01.2013-11.06.2018 o TVA în sumă de **S lei**.

În ceea ce privește temeiul de drept, organele de inspecție fiscală invocă prevederile art. 11 alin. (1) și art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organelor fiscale și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C.X. S.R.L. Iași are sediul în mun. Iași, str. X nr. X, et. X, județul Iași;

Denumire CAEN: comerț cu ridicata al altor bunuri de uz gospodăresc/ An 2008/Cod: 4649;

Capital social: S lei;

Aționari: X, X;

Administrator: X;

Perioada supusă verificării: 01.01.2013-31.01.2017 - pentru impozitul pe profit; 01.01.2013-11.06.2018 - pentru TVA.

Referitor la suma de S lei reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X emisă de Activitatea de inspecție fiscală Iași, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit această sumă, în condițiile în care societatea nu demonstrează că achizițiile de bunuri și servicii efectuate de la S.C. XS.R.L. au fost efectuate în folosul activității.

În fapt, în urma verificărilor efectuate la **S.C.X. S.R.L. jud. Iași,** s-a constatat faptul că, în luna martie 2013 și noiembrie 2014 societatea s-a aprovizionat cu materialele de construcții de la S.C. X S.R.L. materiale care ar fi fost utilizate pentru reparații curente la spațiile închiriate, reparații efectuate de aceeași firmă S.C. X S.R.L. care este și sublocatorul spațiilor la care au fost folosite aceste materiale.

Între cele două societăți au fost încheiate 2 (două) contracte, astfel:

Contractul de sublocatiune nr X pentru parterul imobilului din municipiul Iasi, str. X, nr. X, cu o suprafață de S mp;

Contractul de sublocatiune nr. X pentru etaj 1 - "open space" al imobilului din municipiul Iasi, str. X, nr. X, jud. Iasi.

S.C.X. S.R.L. jud. Iași a prezentat organelor de inspecție fiscală acte contabile de susținere a realității și legalității achizițiilor (comenzi, ofertă-deviz pentru lucrări de amenajare, procese verbale de recepție, facturi, documente decontare), din care rezultă că S.C. XS.R.L. ar fi executat lucrări de amenajare pentru spațiile închiriate iar ulterior a facturat materialele de construcții către beneficiar.

Din aceste documente rezultă că manopera intră în sarcina S.C. XS.R.L. urmând a fi inclusă în prețul mărfurilor facturate, dar nu există deize care oferă toate datele necesare identificării numărului de salariați care au participat la execuția lucrării, numărul de ore lucrate, prețul detaliat pe fiecare fel de operațiune în parte cât și pe oră al manoperei, contribuțiile salariale aferente și alte marje specifice (profit), existând suspiciunea că sunt întocmite doar la modul formal pentru a se evita evidențierea și impozitarea reală a forței de muncă.

De specificat că S.C. XS.R.L. nu a avut salariați care să justifice realizarea unor asemenea lucrări.

Facturile emise de S.C. XS.R.L. factura nr. X, factura nr. X, factura X, factura nr. X, factura nr. X și factura X au înscrise la mijloc de transport "auto nr X-proprietar S.C. X S.R.L.

Nu se poate face dovada transportului acestor mărfuri, numărul de înmatriculare a mijlocului de transport înscris aparține unei entități care nu a declarat asemenea transporturi.

În ceea ce privește comportamentul fiscal al S.C. XS.R.L., din constatările organelor de inspecție fiscală și a comisarilor din cadrul Direcției Antifraudă Suceava, au reieșit următoarele aspecte:

- firma are un comportament fiscal inadecvat, a fost efectuată o inspecție fiscală conform Raportului de inspecție fiscală nr. X stabilindu-se un prejudiciu în sumă de S lei, echivalentul a aproximativ S Euro constând în creanțe fiscale suplimentare (TVA și impozit profit), rezultate în urma derulării de către societate a unei activități comerciale evazioniste bazată pe înregistrarea și declararea de achiziții fictive de la mai multe entități de tip "fantoma";

- acțiunile de control au fost finalizate cu Sesizare Penală prin care se confirmă caracterul fraudulos al tranzacțiilor declarate în circuitele evazioniste din aval;

- această societate a fost implicată în mai multe circuite comerciale evazioniste, având ca reprezentant legal pe X iar în actele fiscale se consemnează că societatea înregistrează doar achiziții fictive cu

documente contabile (facturi, chitanțe, OP uri) nereale, astfel neputând a fi sustenabile livrările ulterioare ca fiind legale și reale.

Cu aceleași concluzii a fost finalizat și controlul efectuat de Direcția Antifraudă Suceava conform Procesului Verbal nr. X.

Conform actelor contabile prezentate, materialele de construcții ar fi fost utilizate pentru reparații curente la spațiile închiriate, dar nu se poate justifica intrarea în patrimoniu a acestor materiale precum și consumul acestora, prin devize sau situații de lucrări, nu se poate face dovada entităților care au executat asemenea lucrări specifice. Materialele de construcții au fost înregistrate în contul 212.01 "construcții-amenajări spațiu în chirie" fiind calculată amortizare lunară și influențate deducerile fiscale cu aceste sume.

În ceea ce privește impozitul pe profit.

Pentru perioada verificată 01.01.2013-31.01.2017, s-a stabilit suplimentar un impozit pe profit în cuantum de **S lei**, rezultat din impozitarea cu 16% a cheltuielilor cu amortizarea materialelor de construcție, sume stabilite conform fiselor analitice cont 281.01 "amortizarea construcțiilor", după cum urmează:

- pentru anul 2013 o diferență de S lei;
- pentru anul 2014 o diferență de S lei;
- pentru anul 2015 o diferență de S lei;
- pentru anul 2016 o diferență de S lei;
- pentru luna ianuarie 2017 o diferență de S lei.

În ceea ce privește TVA.

Pentru perioada verificată 01.01.2013-11.06.2018, s-a stabilit suplimentar o diferență în cuantum de **S lei**, astfel:

- pentru anul 2013 o diferență de S lei aferentă facturilor nr. X în sumă de S lei, nr. X în sumă de S lei, nr. X în sumă de S lei și nr. X în sumă de S lei.

- pentru anul 2014 o diferență de S lei aferentă facturilor nr. X în sumă de S lei și factura nr. X în sumă de S lei.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, necesarul de materiale a fost stabilit pe baza unor devize de lucrări pentru cele două spații, întocmite de S.C. X S.R.L.

Pe baza acestor devize s-au achiziționat materialele de construcții necesare de la S.C. X S.R.L., care a emis facturi fiscale către societate, facturi care au fost menționate de altfel în actele administrativ - fiscal atacate.

Lucrările de amenajare efectuate de S.C. X S.R.L. au fost recepționate în bună stare, în baza unor procesele verbale de predare lucrări.

Întreaga operațiune de amenajare a spațiului s-a desfășurat în deplină legalitate, cel puțin în ceea ce privește societatea contestatoare, fiecare cheltuială fiind justificată cu documente contabile.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) precum și art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare și completările ulterioare, aplicabile în anii 2013 și 2014, unde se precizează:

„ART. 19

Reguli generale

(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, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

„ART. 21*)

Cheltuieli

(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”.

Pct. 44 precum și pct. 48 date în aplicarea art. 21 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„Norme metodologice:

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

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.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține 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, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

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.

Nu sunt deductibile 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.

În accepțiunea Normelor metodologice, 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.

Începând cu anul 2016, sunt aplicabile prevederile art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„ART. 19

Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. **Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”**

Conform textului de lege, rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor

contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În ceea ce privește TVA sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) precum și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă în perioada anilor 2013-2014, care prevede:

„Art. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

1. operațiuni taxabile;

ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

Pct. 45 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.

Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA.

Raportat la situația prezentată, din documentele existente la dosarul cauzei, reies următoarele:

- conform Contractului de sublocățiune nr. X încheiat între S.C. X S.R.L. și S.C.X. S.R.L. primul, în calitate de sublocatar, acordă celui de al doilea în calitate de sublocatar, dreptul de folosință exclusivă și permanentă a unui spațiu amenajat la parterul imobilului situat la adresa din mun. Iași, str. X nr. X, precum și a spațiului de parcare aferent.

Contractul intră în vigoare de la 11.05.2012 și are valabilitatea de 5 ani.

- conform Contractului de sublocățiune nr. X încheiat între S.C. XS.R.L. și S.C.X. S.R.L. primul, în calitate de sublocatar, acordă celui de al doilea în calitate de sublocatar, dreptul de folosință exclusivă și permanentă a unui spațiu open space neamenajat, aflat la etajul 1 al imobilului situat la adresa din mun. Iași, str. X nr. X.

Contractul intră în vigoare de la 01.06.2014 și are valabilitatea de 5 ani.

În ceea ce privește obligațiile sublocatorului, acesta trebuie să execute la timp și în bune condiții, pe cheltuiala sa, toate lucrările de întreținere și reparații la elementele de construcții, acoperiș și la instalațiile, devenite necesare ca urmare a uzurii normale în timp a acestora, pe toată durata contractului, cu excepția daunelor produse vina locatarului.

- conform Devizelor de lucrare din 10.01.2013 și 07.09.2014, S.C. X S.R.L. se angajează a amenaja spațiul închiriat pe cheltuiala sublocatorului și anume de către S.C. X S.R.L.

Materialele necesare lucrării vor fi următoarele:

Tavan casetat 220 mp 220 mp x S lei

Sapa autonivelantă sac 180 buc x S lei;

Gresie portelanata 220 mp x S lei;

Gresie beige portelanată 210 mp x S lei;

Adeziv gresie 185 buc x S lei;

Adeziv gresie CM 19 335 buc x S lei;

Fereastră de termopan;

Adeziv CM 17 la sac 190 buc x S lei/sac;

Adeziv CM 25 la sac 240 buc x S lei/sac;

Profit CD 100 150 buc X S lei

Profil CD 60 140 buc x S lei.

Manopera lucrării va fi în sarcina S.C. XS.R.L. și va fi inclusă în prețul mărfii facturate. Perioada de desfășurare a lucrării va fi cuprinsă între lunile septembrie 2014-noiembrie 2014.

- conform Notelor de comandă din data de 07.01.2013 respectiv din data de 01.09.2014, emise de S.C.X. S.R.L. către S.C. XS.R.L., se solicită livrarea următoarelor produse:

Tavan casetat

Sapa autonivelantă

Gresie portelanată

Gresie portelanată beige

Adeziv gresie

Adeziv gresie CM 19

Valoare totală S lei.

fereastră termopan

adeziv

adeziv

profit

Valoarea totală S lei.

- conform procesului verbal pentru predarea lucrare calea Chișinăului nr.X, etc.X, din data de 29.11.2014, la data de 29.11.2014 s-a predat lucrarea de amenajare a spațiului situat pe Xi nr. X et.X, conform devizului aprobat de către cele două societăți. Nu sunt prezentate obiecții. Facturile emise pentru această lucrare sunt următoarele: Xși X.

Din analiza actului de control, reiese faptul că, motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru cheltuielile cu amortizarea materialelor de construcții prezentate anterior, îl reprezintă faptul că, societatea a prezentat ca documente justificative: comenzi, oferte deviz de lucrare, procese verbale pentru predare lucrare, din care rezultă că manopera ar fost în sarcina S.C. X S.R.L. însă fără a prezenta devize de lucrări din care să reiasă toate datele necesare identificării numărului de salariați care au participat la execuția lucrării, numărul de ore lucrate, prețul manoperei, prețul detaliat pe fiecare operațiune, etc.

Un alt aspect care a format convingerea organelor de inspecție fiscală că documentele prezentate anterior, au fost întocmite doar la nivel formal, este reprezentat de faptul că, S.C. X S.R.L. nu a avut salariați care să execute lucrările de reparații contractate.

Mai mult, facturile emise de S.C. X S.R.L. nr. X, nr. X, nr. X, nr. X și nr. X anexate la dosarul cauzei, reprezentând materiale de construcții, au trecut la rubrica "Mijloc de transport" autoturismul nr.X, ori, în urma investigațiilor efectuate, organele de inspecție fiscală susțin că nu se

poate face dovada transportului acestor mărfuri, întrucât numărul de înmatriculare a mijlocului de transport înscris aparține unei societăți care nu a declarat asemenea transporturi.

În motivația comportamentului fiscal inadecvat al S.C. X S.R.L. organele de inspecție fiscală precizează că, în urma verificărilor efectuate de comisarii din cadrul Direcției Antifraudă Suceava a reieșit faptul că societatea are un comportament fiscal inadecvat, a fost implicată în mai multe circuite fiscale evazioniste și înregistrează achiziții fictive cu documente nereale, fapt pentru care livrările ulterioare nu au putut fi sustenabile.

Toate aceste aspecte prezentate, au format convingerea organelor de inspecție fiscală că achizițiile efectuate nu au fost reale și implicit cheltuielile efectuate nu sunt în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin contestația formulată societatea se limitează la a preciza faptul că, întocmirea acestor devize de preț al lucrărilor efectuate nu reprezintă nici o utilitate în condițiile în care, manopera lucrărilor de amenajare nu trebuia plătită separat fiind inclusă în prețul de livrare al mărfii iar prin actul de control nu se indică în mod concret temeiul de drept în baza căruia ar avea obligația de a deține asemenea devize și situații.

Față de aceste susțineri facem precizarea că devizul reprezintă un document de evaluare anticipată a cheltuielilor materiale și a forței de muncă necesare pentru executarea unei lucrări proiectate.

În ceea ce privește devizele de lucrări existente la dosarul cauzei, facem precizarea că acestea sunt întocmite succint și nu conțin toate datele necesare identificării numărului de salariați care au executat lucrarea, numărul orelor lucrate, prețul detaliat pe fiecare operațiune în parte, etc.

Pct. 48 din Normele metodologice citate anterior, precizează în mod clar faptul că, pentru a deduce cheltuielile cu prestările 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.

În ceea ce privește invocarea de către societatea contestatoare a faptului că nu este de competența organelor de control de a stabili dacă s-a încălcat în vreun fel legislația muncii, facem precizarea că, organele de inspecție fiscală nu au verificat dacă s-a încălcat legislația muncii și nu au stabilit măsuri în acesta sens, însă pe baza informațiilor conform cărora societatea prestatoare nu deține angajați care să efectueze respectivele

lucrări au stabilit că nu se justifică efectuarea lucrărilor și prin urmare tranzacția nu are scop economic.

Se reține că simpla deținere a facturilor de achiziție nu este suficientă pentru a demonstra că aceste cheltuieli înregistrate de societate în anii 2013-2017 au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Potrivit art. 73 alin. (1) „**Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „**Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile, cheltuielile în sumă de S lei, pentru care în mod corect și legal s-a stabilit o diferență de impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei și TVA** în sumă de **S lei** motiv pentru care se va respinge **ca neîntemeiată** contestația formulată de **S.C.X. S.R.L. jud. Iași.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. jud. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. F-IS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, cu privire la suma de **5 lei**, reprezentând:

S lei - impozit pe profit;
S lei - TVA.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.