



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrație Fiscală**  
Direcția Generală de  
Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 54 int.2036  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. \_\_\_\_ / \_\_\_\_ 2009  
privind soluționarea contestației depusă de  
**SC X SRL** din X,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală  
sub nr.X

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului X – AIF Serviciul de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X, asupra contestației formulate de **SC X SRL** din X, JX, CUIX.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr.X din data de X emisă de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului X – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza raportului de inspecție fiscală nr. X, privind suma totală de X lei reprezentând:

- X lei – impozit pe profit;
- X lei – accesorii impozit pe profit;
- X lei – accesorii impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- X lei – taxă pe valoarea adăugată;
- X lei – accesorii taxă pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, Decizia de impunere nr. X fiind emisă la data de X și primită de către societatea contestatoare în data de X așa cum reiese din adresa nr.X aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația fiind

depusa la data de X așa cum reiese din stampila registraturii Administrației Finanțelor Publice X aplicata pe originalul contestației.

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, constatând ca sunt îndeplinite prevederile art. 205, 207 si art.209 alin.(1) lit.b din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este legal investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Prin contestația formulată, SC X SRL invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:**

**A)** Referitor la accesoriile stabilite de organele de inspectie fiscala la impozitul pe venitul microîntreprinderilor societatea contesta majorarile de intarziere aferente acestui impozit pentru trimestrul X in suma de X lei si penalitatile de intarziere in suma de X lei, suma totala contestata fiind de X lei.

**B)** SC X SRL contestă impozit pe profit în sumă de X lei și accesorii în suma de X lei .

Societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente privind masurile organului de inspectie fiscala referitoare la cheltuielile considerate ca fiind nedeductibile fiscal si veniturile neimpozitate care au condus la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de X lei:

**1) Referitor la impozitul pe profit in suma de X lei stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala pentru anul X**

a) SC X SRL contestă impozitul pe profit stabilit de organele de inspectie fiscala ca urmare nedeductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea imobilului achizitionat de la X, X. Imobilul din X, nr.X a fost achizitionat de catre SC X SRL pentru a fi folosit *“in scopul desfasurarii de activitati comerciale, conform obiectului de activitate al societatii”* respectiv cod CAEN 4120 *“Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale”*.

Societatea in perioada X a folosit imobilul din X, nr.X, conform deciziei date de administratorul societatii, in vederea *“optimizarii procesului de achizitie a marfurilor necesare derularii contractelor de construire”*. Din ratiuni de eficienta si rentabilitate departamentul de achizitii al societatii si-a desfasurat activitatea in acesta locatie, astfel societatea utilizand spatiul in scopul *“desfasurarii obiectului principal de activitate”*.

In acelasi timp, societatea considera ca nu poate fi penalizata pentru aceasta achizitie iar organul de inspectie fiscala a considerat eronat faptul ca

societatea *“nu a desfasurat activitati comerciale de natura celor prevazute in obiectul de activitate secundara si nici alte activitati, fata de care mijlocul fix nu este amortizabil”*.

b) Referitor la factura nr.X emisa de societatea X SRL in valoare de X lei reprezentand *“amenajare spatiu verde cu gazon rulat”*, societatea contesta incadrarea organelor de inspectie fiscala a acestor cheltuieli in categoria cheltuielilor nedeductibile, intrucat societatea *”si-a amenajat spatiile verzi din fata birourilor, unde isi avea sediul social amplasat”*, str.X, nr.X, X.

## **2) Referitor la veniturile neimpozitate aferente anului X**

SC X SRL a inregistrat in anul X in debitul contului 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti”* cheltuieli reprezentand *“contravaloare facturi emise de subantreprenori”* pentru urmatoarele contracte de executie lucrari:

- nr.X – manopera pentru executarea instalatiei electrice interioare aferente etajului administrativ din X,
- nr.X – remedierea defectului de cablu din X,
- contractul de executie lucrari privind obiectivul construire Hotel X.

Societatea contestatoare sustine ca *“legislatia in vigoare nu prevede in mod expres ca lucrarile subcontractate de antreprenor de la subantreprenori cu care era in relatii contractuale, sa fie trecute in situatiile de lucrari [...]”* si *“contractul de antrepriza [...] constituie principalul instrument juridic prin care se stabilesc, se modifica sau se sting raporturile juridice civile [...]”*.

Totodata, societatea mentioneaza faptul ca in baza contractelor de antrepriza s-au inregistrat pe costuri o parte din contravaloarea serviciilor prestate de subcontractori si o parte din materialele consumabile care au fost necesare pentru indeplinirea contractelor.

SC X SRL in momentul finalizarii fiecărei etape din contractele incheiate, a emis facturi catre SC X SRL si le-a inregistrat pe venituri.

Astfel, facturile inregistrate de SC X SRL reflecta *“plata unor servicii prestate si materialele achizitionate de la subantreprenori necesare demararii realizarii obiectivelor”*.

SC X SRL mentioneaza ca organul de control nu a luat in calcul sumele parțiale incluse de acesta pe cheltuieli deoarece nu se regasesc refacturate distinct in situatiile de lucrari facturate.

Procedura care a fost respectata de SC X SRL a fost aceea de a *“inregistra pe venituri toate facturile emise catre SC X SRL, odata cu finalizarea fiecărei etape in predarea obiectivului”* fiind obligata *“sa prezinte documentatiile necesare autorizarii”*.

**3) Referitor la impozitul pe profit in suma de X lei si X lei majorari de intarziere stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala pentru anul X**

Societatea precizeaza ca o parte din lucrarile emise si inregistrate pe venituri, au fost stornate de antreprenor, intrucat beneficiarul a constatat ca lucrarile mentionate in devize nu corespundeau din punct de vedere calitativ cu normele impuse in proiectul de executie.

Astfel, s-a procedat doar la stornarea contravalorii lucrarilor care nu au corespuns din punct de vedere calitativ, materialele incluse in aceste lucrari neputand fi stornate deoarece acestea au fost incorporate in structura obiectivului.

SC X SRL mentioneaza ca organul de control in mod eronat a stabilit obligatie de plata reprezentand impozitul pe profit in suma de X lei si X lei majorari de intarziere.

**4) Referitor la investitiile efectuate in spatiul inchiriat de la SC X SRL**

SC X SRL contesta masurile privind esalonarea stabilita de catre organele de inspectie fiscala pentru *“cheltuielile cu amortismentul, aferente investitiilor pe toata durata contractului”*.

Societatea mentioneaza faptul ca un contract de locatiune se incheie pentru o perioada determinata si poate inceta inainte de termen iar locatorul poate face cheltuieli de intretinere si amenajare.

Societatea sustine ca *“o esalonare a cheltuielilor cu amortizarea investitiei pe o perioada egala cu durata contractului creeaza posibilitatea prejudicierii subscrisei [...]”*. Astfel, cheltuielile inregistrate sunt legale si nu impun esalonarea acestora pe durata de derulare a contractului de inchiriere, deoarece contractul poate inceta in orice moment.

**5) Referitor la majorarile de intarziere stabilite pentru anul X in suma de X lei**

Organele de inspectie fiscala au stabilit eronat pentru o serie de facturi inregistrate de SC X SRL, faptul ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal pe motiv ca *“nu s-a facut realizarea in fapt a acestor servicii”*:

- pentru facturi emise de SC X in valoare de X lei in perioada X,
- pentru facturi emise de SC X in valoare de X lei in perioada X,
- pentru facturi emise de SC X SRL in valoare de X lei in perioada X.

Referitor la contractul de executie obiectiv X, SC X SRL contesta masurile impuse de organele de inspectie fiscala intrucat in calitate de executant, era obligat sa execute printre alte lucrari conexe acestui obiectiv si lucrari de amenajare spatiu verde aferent constructiei, si inramarea tablourilor

care au fost achizitionate de catre beneficiarul obiectivului SC X SRL. SC X SRL a contractat aceste lucrari de la SC X SRL si SC X SRL, lucrari in valoare totala de x lei.

Societatea X SRL precizeaza in contestatie ca organele de inspectie fiscala sustin ca *“nu s-a refacturat cheltuiala catre beneficiar”*, acesta fiind o concluzie care *“nu se impunea”*, deoarece *“beneficiarul la randul sau a achitat pretul contravalorii executiei lucrarilor, inclusiv TVA-ul”*.

**6) Referitor la taxa pe valoare adaugata stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala pentru perioada X in suma de X lei, se mentioneaza:**

a) Societatea contestatoare sustine faptul ca *“organele de inspectie fiscala au eludat prevederile legale in materie, stabilind in sarcina societatii o obligatie inexistentă”*, in valoare de X lei.

Astfel, conform antecontractelor nr.x si nr.x incheiate cu societatea X SRL, s-au inregistrat in contabilitatea societatii facturi cu titlu de avans reprezentand *“sume achitate partial cu privire la instrainarea”* de la SC X SRL catre SC X SRL a urmatoarelor imobile:

- imobil in municipiul X, jud. X, str. X a localitatii X, nr. de top X nr. cadastral X prin antecontractul nr.X,

- imobil in municipiul X, str. X, CFX a localitatii X, nr. cadastral X, prin antecontractul nr.X.

SC X SRL mentioneaza faptul ca taxa pe valoare adaugata a fost inregistrata cu respectarea art. 134 (2) alin.2 lit.a) si b), art. 155 alin.5 lit.l) si art.145 al.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile ulterioare.

In acelasi timp societatea mentioneaza faptul ca a solicitat *“compensarea TVA-ului de plata cu TVA-ul ce il avea de recuperat (partial din suma de recuperat)”*, solicitare la care ulterior s-a renuntat *“intrucat finalizarea procesului verbal privind rambursarea s-a prelungit foarte mult si subscria a inregistrat, in perioada controlului TVA de plata”*.

b) Societatea X SRL contesta masura organelor de inspectie fiscala prin care au stabilit taxa pe valoare adaugata nedeductibila in suma de X lei, reprezentand TVA aferenta marfurilor existente in stoc la momentul inspectiei fiscale. Aceste marfuri au fost vandute societatii X SRL cu factura fiscala nr.X in suma de X lei, taxa pe valoare adaugata fiind in valoare de X lei.

c) Referitor la *“Diferenta de X lei, reprezentand TVA dedus de subscria si nerecunoscut de organele de control”*, societatea X SRL, precizeaza:

- organele de inspectie fiscala au ignorat “*cu buna stiinta*” faptul ca in timpul verificarilor incrucisate efectuate de organele de inspectie fiscala la un numar de X de societati, cu care SC X SRL a avut incheiate contracte, nu s-au stabilit masuri de diminuare a veniturilor acestora recunoscand la acestia “*inregistrarea veniturilor cu obligatiile fiscale aferente*” iar pentru SC X SRL s-au stabilit “*in mod artificial*” obligatii de plata suplimentare.

d) Societatea X SRL contesta masura organelor de inspectie fiscala prin care s-au stabilit accesorii taxei pe valoare adaugata in suma de X lei, “*TVA-ul a fost dedus in mod corect*”.

Pentru perioada X s-au stabilit eronat accesorii in suma de X lei si pentru perioada reverificata X in suma de X lei.

**II. Prin decizia de impunere contestata nr.X organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice municipiul X – Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala nr. X:**

Perioada verificata :

X -X – pentru impozitul pe profit,

X – X – pentru TVA (inclusiv perioada reverificata),

X – X – pentru impozit pe venit microîntreprinderi.

Inspectia fiscala s-a efectuat in baza Avizului de inspectie fiscala inregistrat la A.F.P. X sub nr.X si a deciziei de reverificare nr.X

SC X SRL este o societatea comerciala care are ca principal obiect de activitate “*lucrari de constructie a cladirilor rezidentiale*”, cod CAEN 4120.

In vederea obtinerii de informatii suplimentare relevante pentru luarea deciziei privind realitatea si legalitatea tranzactiilor economice efectuate de SC X SRL s-au efectuat controale incrucisate la principalii furnizori si clienti, respectiv SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC XSRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X, SC XSRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL.

Societatea X SRL in baza adresei nr.X renunta la cererea de rambursare TVA, aferenta lunii X, decont inregistrat sub nr. X.

**A) Majorari de intarziere impozit pe venituri microintreprinderi**

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu a declarat la organul fiscal teritorial impozitul pe venitul microintreprinderilor aferent trimestrului X si nu a efectuat plata acestuia. Societatea nu a respectat prevederile art.110 alin.2) din Legea nr. 571/2003.

Pentru neachitarea impozitului pe venitul microintreprinderilor organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X de lei in baza art.1, alin.1 din H.G. nr.784/2005, art.15<sup>6</sup> Legea nr.210/2005, art.119 (1), 121 alin.1 O.G. nr. 92/2003.

## **B) Impozit pe profit**

Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de X, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.X, organele de inspectie fiscala au verificat impozitul pe profit aferent perioadei X-X, stabilind urmatoarele:

- **in anul X** – organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma totala de X lei si venituri neimpozitate in suma totala de X lei pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si majorarile aferente in suma de X lei.

### **1. cheltuieli nedeductibile**

**a)** Organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL a inclus in mod eronat in contul de cheltuieli 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de tertii*", intreaga valoare a facturii seria X nr.X in suma de X lei, in luna X, "*in conditiile in care parte din ele sunt aferente unei perioade ulterioare si trebuiau suportate esalonat pe cheltuieli*", fara ca societatea sa respecte conditiile:

- contractului nr.X,

- "*situatiei de prestari servicii incheiata la data de X*" in colaborare cu "*anexa care cuprinde situatia lunara aferenta anului X*".

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu s-au respectat prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, si suma de X lei va fi tratata ca si cheltuiala nedeductibila in trimestrul X iar in trimestrele X va fi tratata ca si cheltuiala deductibila, respectiv suma de X lei si X lei.

**b)** Pentru perioada X – X societatea X SRL inregistreaza in evidenta contabila amortizarea aferenta imobilului situat in loc. X, X nr.x, imobil achizitionat cu factura seria X nr.X in valoare de X lei. Valoarea recuperata in anului X conform inregistrarii amortizarii liniare este de X lei (X-X).

Documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala si raspunsul (pct.8) furnizat de reprezentantul legal al societatii X SRL, urmare a

notificarii din data de X, nu justifica faptul ca societatea X SRL *“ar fi desfasurat activitati comerciale de natura celor prevaute in obiectul de activitate secundara si nici alte activitati fapt pentru care mijlocul fix nu este amortizabil avand in vedere ca acesta nu a fost utilizat in productia, livrarea de bunuri sau in prestarea de servicii, pentru a fi inchiriat tertilor sau in alte scopuri administrative”*.

Organele de inspectie fiscala stabilesc faptul ca societatea X SRL nu a indeplinit conditiile cumulative prevazute de art.24 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si art.24 alin.1 si 2 din acelasi act normativ, astfel suma de X lei este nedeductibila fiscal.

c) Cheltuielile efectuate de societatea X SRL pentru *“amenajare spatiu verde cu gazon rulat”* in valoare de X lei, in baza facturii seria X nr. X emisa de SC X SRL X, au fost stabilite de organele de inspectie fiscala in temeiul art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal, *“in conditiile in care societatea nu detine terenuri in patrimoniu”*.

## **2. venituri neimpozitate**

In baza O.M.F. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene pct.215 alin.1 si 2, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.13 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au identificat urmatoarele situatii:

a) In baza contractelor de executie lucrari energetice nr.X si nr.X puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, societatea X SRL inregistreaza in evidenta contabila in anul X facturile fiscale seria X nr.X, nr.X si nr.X emise de SC X SRL, in valoare totala de X lei prin debitul contului 628 *“alte cheltuieli cu serviciile prestate de tert”*.

Organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal al SC X SRL sa precizeze daca aceste facturi au fost cuprinse in devizele de lucrari anexate facturilor fiscale emise catre beneficiarul SC X SRL

In urma verificarii documentatiei puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, au rezultat urmatoarele:

- factura fiscala seria X nr.X in valoare de X lei reprezinta prestari servicii refacturate in luna X, in factura seria X nr.X fiind cuprinsa valoarea de X lei. In baza O.M.F. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene pct.215 alin.2 societatea are obligatia sa



inregistreze valoarea la cost de productie in luna X si sa efectueze scaderea din gestiune in luna X, cand a fost facturata prestarea.

- facturile fiscale seria X nr. X si nr.X in valoare totala de X lei au fost refacturate conform facturii fiscale seria X nr.X, dar din care doar suma de X lei din totalul de X lei este cuprinsa in devizul de lucrari care a fost refacturat catre SC X SRL.

Astfel, organele de inspectie fiscala in urma acestor constatari au stabilit in baza art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, urmatoarele:

- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului X cu contravaloarea lucrarilor si serviciilor in curs de executie in suma de X lei urmata de diminuarea acestuia in trimestrul X in acelasi quantum deoarece s-a emis factura fiscala nr.X a carei valoare acopera costul lucrarilor, si

- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului X cu contravaloarea lucrarilor si serviciilor in curs de executie in suma de X lei.

**b)** In baza contractului nr.X, care a fost pus la dispozitia organului de inspectie fiscala, unde SC X SRL are calitatea de proiectant si SC X SRL are calitatea de beneficiar, s-a efectuat inregistrarea facturii fiscale seria X nr.X in valoare de X lei.

Acest contract are ca finalitate proiectul in care beneficiar este SC X SRL drept pentru care s-a solicitat sa se precizeze factura prin care s-a efectuat refacturarea serviciilor. SC X SRL prezinta factura nr.X care a fost emisa catre SC X SRL si care cuprinde acesta suma.

Astfel, organele de inspectie fiscala in urma acestor constatari au stabilit in baza art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, majorarea profitul impozabil aferent trimestrului X cu contravaloarea lucrarilor si serviciilor in curs de executie in suma de X lei urmata de diminuarea acestuia in trimestrul X, cand a avut loc emiterea facturii.

**c)** Pentru factura fiscala seria X nr.X in valoare de X lei emisa de catre X in baza contractului incheiat in data de X, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal al societatii X SRL sa precizeze daca acesta factura a fost cuprinsa in devizele de lucrari anexate facturilor fiscale emise catre beneficiarul SC X SRL. Societatea X SRL precizeaza "*Proiectul a fost refacturat conform facturii fiscale nr. X*".

Astfel, organele de inspectie fiscala in urma acestor constatari au stabilit in baza art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, majorarea profitul impozabil aferent trimestrului X cu contravaloarea lucrarilor si serviciilor in curs de executie in

suma de X lei urmata de diminuarea acestuia in trimestrul X, cand a avut loc emiterea facturii.

**d)** Pentru factura fiscala seria X nr.X in valoare de X lei emisa de catre SC X in baza contractului nr.X, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal al societatii X SRL sa precizeze daca acesta factura a fost cuprinsa in devizele de lucrari anexate facturilor fiscale emise catre beneficiarul SC X SRL.

Societatea X SRL precizeaza *“Referitor la cheltuielile inregistrate in evidenta contabila a societatii SC X SRL prin debitul contului 628 “alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti” in suma de X lei, nu putem identifica in ce situatie de lucrari au fost cuprinse in anul X”*.

Astfel, organele de inspectie fiscala in urma acestor constatari au stabilit in baza art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, majorarea profitul impozabil aferent trimestrului X cu contravaloarea lucrarilor si serviciilor in curs de executie in suma de X lei.

**e)** Pentru factura fiscala nr.X in valoare de X lei emisa de catre SC X SRL X in baza contractului nr.X reprezentand *“Proiectare hotel X (ctr.X) transa a X”*, organele de inspectie fiscala au stabilit faptul ca nu s-a efectuat refacturarea catre SC X SRL care era beneficiarul final al hotelului situat in X pentru care s-au efectuat serviciile de proiectare.

Deoarece, in luna X a avut loc finalizarea obiectivului, societatea avea obligatia refacturarii acestui serviciu catre SC X SRL.

Astfel, organele de inspectie fiscala in urma acestor constatari au stabilit in baza art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, majorarea profitul impozabil aferent trimestrului X cu contravaloarea lucrarilor si serviciilor in curs de executie in suma de X lei.

**f)** Organele de inspectie fiscala au verificat facturile fiscale emise de SC X SRL catre SC X SRL din perioada X.

Aceste facturi au fost inregistrate in creditul contului 472 *“venituri inregistrate in avans”* in mod nejustificat, deoarece facturile in cauza sunt *“insotite de situatii de lucrari acceptate atat de furnizor cat si de beneficiar”*.

Societatea contestatoare a inregistrat aceste facturi ca si venituri in luna X, cu toate ca:

- factura fiscala seria X nr.X in valoare de X lei reprezinta *“Procurat si montat structura metalica conform situatie de lucrari X”*, si a fost incasata cu OP X,

- factura fiscala seria X nr.X in valoare de X lei reprezinta *“Procurat si montat panouri de inchidere conform deviz X”*, si a fost incasata cu OP Z,

- factura fiscala seria Z nr.Z in valoare de X lei reprezinta *“Procurat si montat structura metalica conform deviz X”*, si a fost incasata cu OP X,

- factura fiscala seria X nr.X in valoare de X lei reprezinta *“Procurat si montat structura metalica, procurat si montat pereti de inchidere si strat balast pentru pardoseala conform deviz Z”*, si a fost incasata cu OP Z,

- factura fiscala seria X nr.X in valoare de X lei reprezinta *“Placari exterioare cu alucobond”*, si a fost incasata cu OP X.

Astfel, organele de inspectie fiscala in urma acestor constatari au stabilit, in baza O.M.F. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene pct.215 alin.1 si 2, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.13 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, majorarea profitul impozabil aferent trimestrului X cu contravaloarea lucrarilor si serviciilor in curs de executie in suma de X lei si in trimestrul X cu suma de X lei urmata de diminuarea corespunzatoare in trimestrul X cu valoarea totala de X lei.

**g)** Pentru factura fiscala seria X nr.X in valoare de X lei emisa de catre SC X SRL catre SC X SRL si inregistrata in evidenta contabila in luna X, organele de inspectie fiscala au stabilit includerea sumei de X lei in baza impozabila aferenta trimestrului X si diminuarea corespunzatoare in trimestrul X, in baza art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

- **in anul X** – organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in valoare totala de X lei si venituri neimpozitate in valoare totala de X lei pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si majorarile aferente in suma de X lei.

### **1. cheltuieli nedeductibile**

a) Pentru facturile fiscale in suma totala de X lei, seria X nr. X, seria X nr.X si seria X nr.X, reprezentand storno la facturile de executie a hotelului din localitatea X, conform situatiilor de lucrari nr.X, nr.x si nr.X, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibila suma totala de X lei aferenta cheltuielilor cu materialele inregistrate in evidenta contabila in trimestrul X.

Deoarece, societatea “*avea obligatia concomitent cu stornarea facturilor si diminuarea veniturilor sa procedeze si la stornarea contravalorii materialelor consumate prevazute in situatia de lucrari*”, organele de inspectie fiscala in conformitate cu art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit nedeductibilitatea sumei totale de X lei, proportional cu valoarea materialelor inregistrate in contabilitate.

b) Pentru suma totala de X lei, inregistrata in contul 624 “*Cheltuieli cu transportul de bunuri si persoane*” pentru perioada X, societatea X SRL nu a putut justifica includerea cheltuielilor de transport in costul marfurilor si al materialelor importate, in conformitate cu pct.54 alin.1 sectiunea 7 din OMF nr.1752/2005, decat pentru suma de X lei.

Organele de inspectie fiscala in temeiul art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a stabilit ca suma totala de X lei este cheltuiala nedeductibila in trimestrul X.

c) Organele de inspectie fiscala au stabilit graficul amortizarii liniare pentru investitia efectuata de societatea X SRL la sediul social din str. X, X, stabilit in baza Contractului de inchiriere nr.X, contract incheiat pentru o perioada de X ani.

Pentru factura fiscala seria Z nr.X din data de X emisa de SC Z SRL in valoare de Z lei, reprezentand “*lucrare conform comanda*” la locatia din Z, organele de inspectie fiscala au stabilit, in baza art.24 alin.3 lit.a si alin.11 lit.c din Legea nr.571/2003, urmatoarele:

- nedeductibilitatea cheltuielilor in suma de Z lei la trimestrul Z si deductibilitatea cheltuielilor in suma de Z lei,
- deductibilitatea cheltuielilor in suma de Z lei la trimestrul Z,
- deductibilitatea cheltuielilor in suma de Z lei la trimestrul Z.

d) Organele de inspectie fiscala au stabilit graficul amortizarii liniare pentru investitia in suma de Z lei efectuata de societatea Z SRL la sediul social din str. Z, Z pentru care societatea a inregistrat intreaga valoare in debitul contului 628. Sediul social al societatii din str. X, Z, a fost obtinut in baza Contractului de inchiriere nr.Z, contract incheiat pentru o perioada de Z ani.

Pentru factura fiscala seria Z nr.Z emisa de SC Z SRL in valoare de Z lei, reprezentand “*c/v lucrari X*” la locatia din str. Z, organele de inspectie fiscala au stabilit, in baza art.24 alin.3 lit.a si alin.11 lit.c din Legea nr.571/2003, urmatoarele:

- nedeductibilitatea cheltuielilor in suma de Z lei la trimestrul X si deductibilitatea cheltuielilor in suma de ZX lei,
- deductibilitatea cheltuielilor in suma de Z lei la trimestrul Z,

- deductibilitatea cheltuielilor in suma de Z lei la trimestrul X.

e) Referitor la *“diferenta dintre rulajul contului 607 si 707 in valoare de Z lei, inregistrata la data de Z”* in evidenta contabila a societatii Z SRL, reprezentantul legal al societatii sustine ca *“dintr-o eroare s-a scazut suma de Z lei care exista in acesta gestiune si nu in suma de Z lei [...]”*.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au stabilit in baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, urmatoarele:

- nedeductibilitatea cheltuielilor in suma de Z lei la trimestrul X,
- diminuarea bazei impozabile aferente trimestrului Z cu suma de

Z lei.

f) Pentru perioada Z – Z societatea Z SRL inregistreaza in evidenta contabila amortizarea aferenta imobilului situat in loc. Z Z, imobil achizitionat cu factura seria Z nr. Z emisa de SC Z SA, in valoare de Z lei si vandut in data de Z catre SC Z SRL. Valoarea recuperata in anului Z conform inregistrarii amortizarii liniare este de Z lei.

Documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala si raspunsul (pct.X) furnizat de reprezentantul legal al societatii Z SRL urmare a notificarii din data de Z nu justifica faptul ca societatea Z SRL ar fi desfășurat activități comerciale de natură celor prevazute în obiectul de activitate secundară și nici alte activități fapt pentru care mijlocul fix nu este amortizabil având în vedere că acesta nu a fost *“utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative”*.

Organele de inspectie fiscala stabilesc faptul ca societatea Z SRL nu a indeplinit conditiile cumulative prevazute de art.24 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si art.24 alin.1 si 2 din acelasi act normativ, astfel incat suma de X lei este nedeductibila fiscal, astfel:

- Z lei trim Z,
- Z lei trim Z,
- Z lei trim Z,
- Z lei trim Z.

g) Referitor la inregistrarea contabila efectuata de societate *“6028=3028 cu suma de Z lei”* reprezentand *“plusuri la inventar”*, societatea nu face dovada intrarii fizice a materialului *“beton X”*.

Avand in vedere faptul ca nu s-au respectat prevederile OMF nr.1850/2004 privind registrele si formularele financiar contabile si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit, urmatoarele:

- la trimestrului Z este nedeductibila suma de Z lei,

- la trimestrului Z este deductibila suma de Z lei, cand societatea storneaza de pe cheltuieli acesta suma la primirea facturii in storno de la furnizorul SC Z SRL.

## 2. venituri neimpozitate

In baza O.M.F. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene pct.215 alin.1 si 2, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.13 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala, au identificat urmatoarele situatii:

a) Organele de inspectie fiscala in urma notificarii nr.Z, analizei devizului nr.Z anexat facturii nr.Z, studierii contractului de prestari servicii din data de Z si a verificarii facturilor emise de furnizorul SC Z SRL Z din perioada Z in valoare de Z lei si inregistrate in contabilitatea SC X SRL in contul 628 "*alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti*", au stabilit ca nu a fost efectuata refacturarea catre beneficiarul final al serviciilor, respectiv SC Z SRL pentru obiectivul Z, obiectiv finalizat in luna Z.

Astfel, s-a stabilit majorarea profitului impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei.

b) Organele de inspectie fiscala au verificat contractul si factura emisa de furnizorul Z, seria Z nr.Z reprezentand "*Documentatie (proiect) instalatii hidroedilitare ptr. Z. Ultima transa cf. ctr.Z din data de X si act aditional contract din Z*", in valoare de Z lei si inregistrata in contabilitatea SC Z SRL in contul 628 "*alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti*".

In urma notificarii din data de Z, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu a fost efectuata refacturarea catre beneficiarul final al serviciilor, respectiv SC Z SRL, astfel incat au stabilit majorarea profitului impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei.

c) Organele de inspectie fiscala au verificat contractul nr.Z si factura emisa de furnizorul SC Z SRL, seria Z nr.Z reprezentand "*rest plata cf. contract proiectare Z-instalatii climatizare hotel \*\*\*\*Z*", in valoare de Z lei si inregistrata in contabilitatea SC Z SRL in contul 628 "*alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti*".

Desemenea, organele de inspectie fiscala au solicitat prin notificarea nr.Z "*sa se precizeze daca factura in cauza este cuprinsa in devizele de lucrari anexate facturilor [...] devizele in care acestea sunt cuprinse*".

Organele de inspectie fiscala au stabilit in urma verificarii documentelor puse la dispozitie de societate, faptul ca nu a fost efectuata

refacturarea către beneficiarul final al serviciilor, respectiv SC Z SRL, astfel încât s-a luat măsura majorării profitului impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei.

d) Organele de inspecție fiscală în urma verificării documentelor puse la dispoziție de societatea Z SRL, au stabilit pentru facturile emise de furnizorul SC X SRL în perioadă Z în valoare de Z lei și înregistrate în contabilitatea SC Z SRL în contul 628 “alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți”, faptul că nu a fost efectuată refacturarea către beneficiarul final al serviciilor, respectiv SC Z SRL, cheltuieli aferente obiectivului hotel Z, obiectiv finalizat în luna Z.

Astfel, s-a stabilit majorarea profitului impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei.

e) Organele de inspecție fiscală în urma verificării documentelor puse la dispoziție de societatea Z SRL, au stabilit pentru facturile emise de furnizorul SC Z în perioada Z în valoare de Z lei și înregistrate în contabilitatea SC Z SRL în contul 628 “*alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți*”, faptul că nu a fost efectuată refacturarea către beneficiarul final al serviciilor, respectiv SC Z pentru obiectivul Z, obiectiv finalizat în luna Z.

Astfel, s-a stabilit majorarea profitului impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei.

f) Organele de inspecție fiscală în urma verificării documentelor puse la dispoziție de societatea Z SRL, au stabilit pentru facturile emise de furnizorul SC Z SRL Z în cursul anului Z în valoare de Z lei și înregistrate în contabilitatea SC Z SRL în contul 628 “*alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți*”, faptul că nu a fost efectuată refacturarea către beneficiarul final al serviciilor, respectiv SC Z pentru obiectivul Z, obiectiv finalizat în luna Z.

Astfel, s-a stabilit majorarea profitului impozabil aferent astfel:

- trimestrului Z cu suma de Z lei,
- trimestrului Z cu suma de Z lei,
- trimestrului Z cu suma de Z lei.

g) Organele de inspecție fiscală în urma verificării documentelor puse la dispoziție de societatea Z SRL, au stabilit pentru factura emisă de furnizorul SC Z SRL, seria Z nr.Z reprezentând “*Lucrare hidroizolații*”, în valoare de Z lei și înregistrată în contabilitatea SC Z SRL în contul 628 “*alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți*”, faptul că nu a fost efectuată refacturarea către beneficiarul final al serviciilor, respectiv SC Z.

Astfel, s-a stabilit majorarea profitului impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei.

h) Pentru factura emisa de SC Z SRL, societatii X SRL, seria Xnr.X, in valoare de X lei, inregistrata in contul 704 "*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*", organele de inspectie fiscala in baza devizului de lucrari nr.X, anexat facturii, au stabilit faptul ca inregistrarea acestor veniturilor s-a efectuat cu intarziere in trimestrul X.

Astfel, s-a stabilit majorarea profitului impozabil aferent trimestrului X cu suma de X lei.

- **in anul X** – organele de inspectie fiscala analizand modul de inregistrare a veniturilor si cheltuielilor au stabilit in trimestrul X o pierdere fiscala in suma de Z lei si s-a stabilit pentru neachitarea in termenul prevazut de lege a impozitului pe profit aferent trimestrului Z majorari de intarziere in suma de Z lei.

### **1. cheltuieli nedeductibile**

a) Organele de inspectie fiscala au verificat pentru perioada X facturile emise de societatea SC Z SRL in suma totala de Z lei inregistrate in evidenta contabila a societatii Z SRL in contul 628 "*alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti*".

Facturile au fost emise in baza contractului de prestari servicii din data de Z si din declaratia societatii a rezultat ca aceste servicii au fost prestate la Z si pe str. Z.

Organele de inspectie fiscala au verificat societatea Z SRL in data de Z pentru a stabili ponderea prestarilor pentru cele doua locatii.

Deoarece societatea Z SRL nu detine terenuri in proprietate si ca urmare a verificarilor efectuate, a declaratiilor date de reprezentantul societatii Z SRL, organele de inspectie fiscala au stabilit in temeiul art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, faptul ca aceste cheltuieli in suma totala de Z lei sunt nedeductibile.

b) Organele de inspectie fiscala au verificat pentru perioada Z facturile emise de societatea SC Z SRL in suma totala de Z lei inregistrate in evidenta contabila a societatii Z SRL in contul 628 "*alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti*" in baza contractului de prestari servicii din data de Z.

Organele de inspectie fiscala au efectuat un control incrucisat la societatea Z SRL, iar din cuprinsul procesului verbal nr.Z incheiat de catre organele de inspectie fiscala rezulta faptul ca nu se face dovada realizarii in fapt a acestor servicii.

Deoarece societatea Z SRL nu detine terenuri in proprietate si ca urmare a verificarilor efectuate, a declaratiilor date de reprezentantul societatii Z SRL cat si a celor din partea societatii Z SRL, organele de inspectie fiscala au



stabilit in temeiul art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, faptul ca aceste cheltuieli in suma totala de Z lei sunt nedeductibile, cheltuiala nefiind aferenta veniturilor impozabile ale societatii.

c) Organele de inspectie fiscala au verificat facturile emise de societatea SC Z SRL in suma totala de z lei, inregistrate in evidenta contabila a societatii X SRL in contul 628 "*alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti*", cheltuieli efectuate in baza contractului de prestari servicii nr.Z.

Deoarece societatea Z SRL nu detine in proprietate tablouri si aceste cheltuieli au fost efectuate pentru bunuri care apartin unui client, respectiv SC Z SRL, organele de inspectie fiscala au stabilit in temeiul art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, faptul ca aceste cheltuieli in suma totala de Z lei sunt nedeductibile, cheltuiala nefiind aferenta veniturilor impozabile ale societatii.

d) Referitor la factura emisa de societatea X SRL seria Z nr.Z in suma totala de Z lei, reprezentand "*contravaloare servicii de amenajare spatiu verde – corespunzator calitativ*" emisa in baza contractului de prestari servicii nr.Z, nu s-a facut justificarea prestarii serviciului in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Intrucat, societatea nu detine in proprietate terenuri si obiectul contractului este "*efectuarea de servicii de amenajare spatii verzi in favoarea beneficiarului*", organele de inspectie fiscala in temeiul art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal au stabilit faptul ca aceste cheltuielile in suma de Z nu sunt deductibile, cheltuiala nefiind aferenta veniturilor impozabile ale societatii.

e) Organele de inspectie fiscală au verificat documentelor puse la dispozitie de societatea Z SRL, respectiv:

- raspunsuri la notificările Z,
- devize, contracte incheiate cu societatile Z SRL, Z SRL

Astfel, s-au stabilit pentru facturile inregistrate in contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti*" si 624 "*Cheltuieli cu transportul de bunuri si persoane*", din anul Z, faptul ca nu au fost respectate prevederile art.21 alin.1, art.24 alin.1 si 5 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.54 alin.1 sectiunea 7 din OMF nr.1752/2005.

Astfel:

- pentru cheltuielile in valoare de Z lei conform facturii emise de SC Z SRL, s-a stabilit faptul ca acesta cheltuiala nu este deductibila nefiind aferenta veniturilor impozabile ale societati in trimestrul Z,

- pentru cheltuielile in valoare de Z lei conform facturilor emise de SC Z SRL, s-a stabilit faptul ca acesta cheltuiala nu este deductibila nefiind aferenta veniturilor impozabile ale societati in trimestrul Z,
- pentru cheltuielile in valoare de Z lei conform facturii emise de SC X SRL, s-a stabilit faptul ca acesta cheltuiala nu este deductibila nefiind aferenta veniturilor impozabile ale societati in trimestrul z,
- referitor la achizitia autoturismului Z in valoare de Z lei, recuperat pe baza amortizarii, s-a stabilit faptul ca diferenta de Z lei reprezentand contravaloarea transportului si a taxelor vamale aferente mijlocului fix nu a fost inclusa in graficul de amortizare, acestea fiind integral deduse. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca in trimestrul Z este deductibila suma de Z lei nefiind deductibila suma de Z lei.
- pentru cheltuielile in valoare de Z lei conform facturii emise de SC ZSRL, s-a stabilit faptul ca acesta cheltuiala a fost integral dedusa fara a proceda la calculul amortizarii liniare conform prevederilor legale. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca in trimestrul Z este deductibila suma de Z lei nefiind deductibila suma de Z lei si in trimestrul Z este deductibila suma de Z lei.
- pentru cheltuielile in valoare de Z lei reprezentand contravaloarea cheltuielilor de transport aferente unor mijloace de transport s-a stabilit faptul ca aceste anu au fost incluse in costul de achizitie al acestora si nu au fost recuperate pe calea amortizarii. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca in trimestrul Z este deductibila suma de Z lei nefiind deductibila suma de Z lei in luna Z.
- pentru cheltuielile cu amortizarea in valoare de Z SRL SRL, s-a stabilit faptul ca acesta cheltuiala nu este deductibila in trimestrul Z, intrucat produsul *totem publicitar* supus amortizarii este destinat obiectivului Hotel X, nefiind aferent veniturilor impozabile ale societatii,
- cheltuiala in valoare de Z lei a fost inregistrata in evidenta contabila de 2 ori, respectiv factura emisa de SC Z SRL nr.Z. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca in trimestrul Z nu este deductibila suma de Z lei intrucat nu are la baza un document justificativ.

## **2. venituri neimpozitate**

a) Facturile emise de societatea Z SRL in perioada Z, in valoare totala de Z lei si inregistrate in evidenta contabila a societatii Z SRL in contul 628 "*alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti*", au fost verificate de organele de inspectie fiscala.

In urma analizei efectuate asupra centralizatoarelor la lucrarile anexate facturilor de prestari si al raspunsului dat de reprezentantul societatii s-a stabilit faptul ca doar suma de Z lei este cuprinsa in situatiile de lucrari

refacturate beneficiarului final pentru obiectivele vizate, Z, restul de Z lei nefiind refacturat beneficiarului final.

In baza O.M.F. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene pct.215 alin.1 si 2, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.13 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala, au stabilit:

- majorarea profitului impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei, si
- majorarea profitului impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei.

b) In temeiul pct.215 alin.1 din prevederile OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene coroborat cu art.19 alin.1 din legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele:

- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului X cu suma de X lei conform facturii emisa de SC X SRL, reprezentand "*montaj+punere in functiune*" centrala telefonica si telefoane in locatia X,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului X cu suma de X lei conform facturii emisa de SC X SRL, reprezentand "*amenajare spatiu verde X*",
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului X cu suma de X lei conform facturii emisa de SC X sucursala X, reprezentand "*livrare si montare*" cabina cu abur + utilaje in locatia Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului X cu suma de X lei conform facturii emisa de SC X SRL, reprezentand "*elaborarea proiect instalatii sanitare, termice si electrice [...]*" la locatia X,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturilor emise de SC X Z SRL, reprezentand sistem de supraveghere video montat la locatia Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturii emisa de SC Z SRL, reprezentand manopera montare mocheta in locatia Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturilor emise de Z, reprezentand "*montaj aparataj instalatie electrica*" in locatia Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturii emisa de SC X SRL, reprezentand "*lucrare hidroizolatie*" la locatia Z,

- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului X cu suma de Z lei, in trimestrul Z cu suma de Z lei si trimestrul Z cu suma de Z lei conform facturilor emise de SC Z SRL, reprezentand servicii efectuate la locatia Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturilor emise de SC Z SRL, reprezentand servicii la locatia Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului X cu suma de Z lei conform facturilor emise de Z si Z, reprezentand servicii necesare locatiei Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului z cu suma de Z lei si trimestrul Z cu suma de Z lei conform facturilor emise de SC X SRL, reprezentand servicii efectuate la locatia Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturilor emise de SC Z SRL, reprezentand servicii efectuate la locatia Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturii emisa de SC Z SRL, reprezentand studiu geotehnic efectuat la locatia Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei, pentru trimestrul Z cu suma de Z lei si la trimestrul Z cu suma de Z lei conform facturilor emise de SC Z SRL, reprezentand servicii de consultanta efectuate pentru locatia Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturii emisa de SC Z SRL, reprezentand servicii decorare efectuate la Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturilor emise de SC Z SRL, reprezentand servicii efectuate la Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturii emisa de SC Z SRL, reprezentand servicii marcaj rutier la Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturii emisa de Z, reprezentand servicii efectuate la Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturilor emise de SC Z SRL, reprezentand confectii metalice inox la Hotel Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturii emisa de SC Z SRL, reprezentand verificare proiect – rezistenta si stabilitate la Z
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de X lei si in trimestrul Z cu suma de Z lei conform facturilor emise de SC Z SRL, reprezentand lucrari la Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturii emisa de SC Z SRL, reprezentand lucrari la Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturilor emise de SC Z SRL, reprezentand lucrari la Z

- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei conform facturii emisa de SC Z SA, reprezentand lucrari la Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei si la trimestrul Z cu suma de Z lei conform facturilor emise de SC Z SRL, reprezentand servicii efectuate la Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului Z cu suma de Z lei si diminuarea acestuia la trimestrul Z cu suma de Z lei conform facturii emisa de SC Z SRL, reprezentand lucrari asfaltare la Z,
- se va majora profitul impozabil aferent trimestrului z cu suma de Z lei intrucat societatea nu a realizat venituri din operatiuni impozabile cu toate ca a inregistrat in debitul contului 6028 "cheltuieli privind alte materiale consumabile" bonuri de consum care au fost facturate cu factura nr.Z.

### **C) Taxa pe valoare adaugata**

Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de Z, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.Z, organele de inspectie fiscala au verificat taxa pe valoarea adaugata aferente perioadei Z - Z. In urma adresei Garzii Financiare Z nr.Z s-a initiat actiunea de reverificare pentru perioada Z.

Organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

**- s-au constatat urmatoarele abateri de la prevederile legale in ceea ce priveste TVA deductibila -**

**1)** Taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei inscrisa in facturile fiscale emise de SC X SRL nu a fost acceptata la deducere. Intrucat avansurile facturate nu au fost achitate, valoarea a fost stabilita prin aplicarea cotei recalculate asupra avansurilor neachitate la momentul exigibilitatii taxei pe valoare adaugata.

Organele de inspectie fiscala in urma verificarii antecontractelor de vanzare-cumparare nr.X si nr.X, a modului de decontare al facturilor in cauza, a raspunsului SC X SRL nr.X la Notificarea organului de inspectie fiscala nr.Z, au concluzionat ca SC Z SRL nu-si poate exercita dreptul de deducere a TVA aferenta acestora, fiind incalcate prevederile art.145 alin.1, art.134 si art.134<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**2)** Taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei inscrisa in facturi fiscale emise de societatile Z SRL, Z Romania SRL, Z SRL reprezentand cheltuieli cu prestari de servicii conform contractelor de prestari servicii pentru obiective care nu apartin societatii.

Organele de inspectie fiscala in urma verificarii:

- contractelor de prestari servicii cu aceste societati,
- proceselor verbale intocmite in urma controalelor incrucisate

nr.Z, nr.Z,

- raspunsurilor emise de SC Z SRL in urma Notificarilor organelor de inspectie fiscala nr.Z, Z, situatiilor de lucrari anexate facturilor in cauza, au concluzionat ca SC Z SRL nu-si poate exercita dreptul de deducere a TVA aferenta acestor facturi, fiind incalcate prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**- s-au constatat urmatoarele abateri de la prevederile legale in ceea ce priveste TVA colectata -**

1) SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila facturi emise de X societati reprezentand contravaloare servicii si materiale necesare in executia obiectivului hotel X, beneficiar fiind SC Z SRL. Taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor facturi este in suma de Z lei.

Organele de inspectie fiscala in urma verificarii:

- contractelor nr.Z, nr.Z...., si cerere-comanda nr.X, nr.X, nr.X....,
- proceselor verbale intocmite in urma controalelor incrucisate nr.X, nr.X,
- situatiilor de lucrari si devizele anexate facturilor in cauza, au concluzionat ca SC X SRL nu a refacturat marfurile si serviciile mentionate in facturile in cauza, odata cu montarea, punerea in functiune si/sau utilizarea acestora in locatia X, conform contractului de executie lucrari nr.X, incheiat cu SC X SRL.

In urma inspectiei fiscale s-a stabilit faptul ca societatea avea obligatia sa colecteze TVA in suma totala de X lei, fiind incalcate prevederile art.128, art.129, art.134, art.134<sup>1</sup> alin.1, art.134<sup>2</sup>, art.140, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2) SC X SRL prezinta la data de X in balanta de verificare si in fisele de evidenta analitica un sold al contului 371 "*marfuri*" de X lei.

Organele de inspectie fiscala in vederea determinarii starii de fapt au verificat urmatoarele:

- contractul de executie lucrari nr.X privind obiectivul hotel X,
- rulajul contului 371 privind bunurile achizitionate in vederea dotarii acestui obiectiv,
- certificatul de clasificare pentru X nr.X,
- raspunsul oferit de societate cu privire la soldul contului 371 la data de X.

In urma inspectiei fiscale s-a stabilit faptul ca societatea avea obligatia sa colecteze TVA in suma totala de X lei TVA, fiind incalcate prevederile art.128 alin.1, art.134, art.134<sup>1</sup> alin.1, art.134<sup>2</sup> alin.1, art.155 din

Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscal, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:**

**A) Referitor la suma de X lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor stabilit suplimentar**, cauza este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra acestui capat de cerere in conditiile in care, prin contestatia formulata, societatea nu aduce nici o motivatie in sustinerea acestuia.

#### **Verificarea a vizat perioada Z.**

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL nu a declarat la organul fiscal teritorial impozitul pe venitul microintreprinderilor aferent trimestrului X si nu a efectuat plata acestuia pana la termenul legal de plata, fapt pentru care au calculat majorari de intarziere in suma de ZX lei si penalitati de intarziere in suma de Z de lei in baza art.1, alin.1 din H.G. nr.784/2005, art.15<sup>6</sup> Legea nr.210/2005, art.119 (1), 121 alin.1 O.G. nr. 92/2003.

Prin contestatia formulata SC Z SRL nu aduce argumente pentru acest capat de cerere.

**In drept**, sunt incidente dispozitiile art.206 alin.1 lit.c) si lit.d) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevad :

*“ Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :*

*c) motivele de fapt si de drept ,*

*d) dovezile pe care se intemeieaza contestatia ”,*

coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005, care stipuleaza :

*“ Contestatia poate fi respinsa ca [...] nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa solutionarii ”.*

Fata de aceste dispozitii legale se retine ca societatea, desi contesta suma totala de Z lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe venituri

microintreprinderi, calculate prin Decizia de impunere nr.Z, nu aduce nici un fel de motivatii referitoare la aceste sume.

Avand in vedere cele retinute anterior precum si principiului de drept *actori incumbit probatio*, contestatia va fi respinsa ca nemotivata pentru suma de **Z lei** reprezentand accesorii aferente impozitului pe venituri microintreprinderi.

**B) Referitor la suma de Z lei, reprezentand:**

- impozit pe profit Z lei;
- dobanzi/majorari de intarziere  
aferente impozitului pe profit Z lei;

**Verificarea a vizat perioada Z-Z.**

**1. In ceea ce priveste cheltuiala in suma totala de Z lei inregistrata cu amortizarea imobilului achizitionat conform facturii fiscale seria X nr.X,** Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acesteia (pentru perioada X) in conditiile in care nu se face dovada utilizarii bunului in productia, livrarea de bunuri sau in prestarea de servicii pentru a fi inchiriat sau in scopuri administrative asa cum sustine contestatoarea.

**In fapt,** SC Z SRL a înregistrat în perioada X cheltuieli cu amortizarea imobilului situat in localitatea X achizitionat în baza facturii fiscale seria Z nr.Z emisa de SC Z, valoarea de achizitie fiind de Z lei conform contractului de vanzare cumparare nr.Z.

Societatea contestatoare a recuperat in perioada Z, prin inregistrarea amortizarii liniare, cheltuiala cu amortizarea aferenta imobilului achizitionat, conform inregistrarilor din evidenta contabila, astfel:

- in anul Z valoarea de Z lei,
- in anul Z valoarea de Z lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC Z SRL a vandut imobilul societatii Z SRL in data de Z, conform facturii fiscale seria X nr.Z.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal intrucât societatea contestatoare nu a prezentat documente care să facă dovada utilizarii acestuia in scopul desfasurarii de activitati



comerciale de natura celor prevazute in obiectul de activitate si obtinerii de venituri impozabile, astfel incat mijlocul fix nu este amortizabil, nefiind indeplinita una din conditiile cumulative prevazute de art.24 (2) din Legea nr.571/2003.

Prin contestația formulată, SC Z SRL susține că imobilul din Z a fost achiziționat pentru a fi folosit *“in scopul desfasurarii de activitati comerciale, conform obiectului de activitate al societatii”*, respectiv cod CAEN 4120 *“Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale”*.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 19 si 24 alin.1 si 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care 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, 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.24 *“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

*b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;*

*c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.[...].”*

Potrivit textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea înregistrată de un contribuabil este condiționată de utilizarea mijlocului fix in scopul obținerii de venituri impozabile, in productia, livrarea de bunuri sau in prestarea de servicii, pentru a fi inchiriat terților sau in scopuri administrative, mijlocul fix trebuind sa îndeplineasca cumulativ cele trei conditii impuse de legislatia in vigoare pentru a fi considerat amortizabil si pentru a permite contribuabilului sa isi recupereze cheltuiala cu un astfel de bun.

În cazul în speță, cheltuielile cu amortizarea imobilului din X înregistrate de SC X SRL pot fi încadrate ca fiind deductibile fiscal doar daca se demonstreaza ca acest imobil a fost utilizat in scopurile prevazute de lege si precizate anterior.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că în perioada X SC X SRL a înregistrat cheltuieli cu amortizarea imobilului achiziționat în suma totală de X lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile întrucât din documentele puse la dispoziția controlului nu rezultă faptul că societatea ar fi desfășurat activități comerciale de natură celor prevăzute în obiectul de *activitate secundară* așa cum menționează administratorul societății în răspunsul nr.X la notificarea nr.X “*Societatea X SRL a achiziționat imobilul situat în loc. X în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat la data de X, în scopul desfășurării de activități comerciale (conform obiectului de activitate secundară), prevăzute în actul constitutiv al societății. Anexa 3 – 9 pag.*”

Față de cele prezentate organele de inspecție fiscală, în vederea încadrării corecte a cheltuielilor înregistrate cu amortizarea au analizat documentul *Extrasul de Registru nr.X* emis de Oficiul Registrului Comerțului adus în susținerea notificării nr.X solicitată de organele de inspecție fiscală, dar care nu face dovada că societatea ar fi desfășurat activități comerciale de natură celor prevăzute în obiectul de activitate secundară, acesta prezentând doar o însușire de activități care pot fi efectuate de societate ca și activități secundare.

Mai mult, prin adresa nr.X organele de inspecție fiscală menționează că “*din documentele puse la dispoziția controlului în perioada X nu rezultă că societatea ar fi desfășurat activități comerciale de natură celor prevăzute în obiectul de activitate secundară și nici alte activități. Societatea nu a înregistrat nici un fel de venituri în urma achiziționării acestui imobil. (...) pe niciuna dintre facturile fiscale emise către beneficiari nu apare înscrisă această adresă ca fiind loc de expediție a bunurilor (X)*”.

Deasemenea, în răspunsul prezentat la notificarea înregistrată sub nr.X societatea menționează la pct.1 “*conform certificatului constatator emis de ORC, SC X SRL nu deține puncte de lucru/sedii secundare.*”

Afirmatia contribuabilului potrivit căreia “*societatea a utilizat spațiul în vederea desfășurării obiectului principal de activitate[...]*” și ca “*societatea a avut un departament de achiziții, care pe durata existenței acestui imobil în societate și-a desfășurat activitatea în X*”, nu poate fi reținută în susținerea contestației deoarece activitatea desfășurată la această locație nu a putut fi justificată cu acte doveditoare care să ateste calitatea imobilului ca sediu principal sau secundar al societății sau utilizarea lui în scop administrativ, deci utilizarea lui pentru obținerea de venituri pentru societate.

În ceea ce privește contestația formulată de SC X SRL, se reține că societatea nu aduce argumente de natura condițiilor impuse de legiuitor pentru acordarea deductibilității fiscale, respectiv obținerea de venituri impozabile și îndeplinirea condițiilor cumulative privind amortizarea mijloacelor fixe, ci solicită deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea pe considerentul că s-a utilizat spațiul în vederea desfășurării obiectului principal de activitate, și pe cale de consecință a obținut venituri.

Față de cele reținute mijlocul fix în cauză nu este amortizabil întrucât acesta nu a fost utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, iar cheltuielile înregistrate cu amortizarea nu sunt deductibile fiscal, fapt pentru care contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele inspecție fiscală aferent cheltuielilor cu amortizarea imobilului situat în loc. X în suma de X lei.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit.

**2. În ceea ce privește cheltuielile în suma de X lei privind lucrările de „*amenajare a spațiului verde cu gazon rulat*”,** Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli, în condițiile în care îngrijirea spațiului verde din fața biroului nu este prevăzută ca obligație a societății contestatoare prin contractul de închiriere nr.X.

**In fapt,** SC X SRL a înregistrat în luna XZ în baza facturi fiscale seria X nr.X emisă de SC X cheltuieli cu „*amenajare spațiu verde cu gazon rulat*” în valoare de X lei, lucrare efectuată la spațiul existent în fața biroului situat în X.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că respectivele cheltuieli nu sunt deductibile fiscal întrucât societatea contestatoare nu a prezentat documente care să facă dovada faptului că acest teren este închiriat de societatea contestatoare sau este în proprietatea acesteia.

Prin contestația formulată, SC X SRL susține că „*și-a amenajat spațiile verzi din fața birourilor, unde își avea sediul social amplasat, respectiv X*”.

**In drept**, este incident art.19 alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*“ (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.”*

Deasemenea, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*“(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.”*

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de necesitatea prestarii acestora in scopul realizarii de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator sa o justifice.

Fata de prevederile legale, sus mentionate, se retine ca in vederea justificarii cheltuielilor cu amenajarea spatiului verde SC Z SRL, a prezentat organelor de inspectie fiscala, contractul de inchiriere nr.X cu SC X SRL.

Contractul de inchiriere nr. X încheiat între SC X SRL și SC X SRL are ca obiect „*obținerea dreptului de folosință asupra spațiului de natura birou situat în X, în suprafața de X mp, conform schița anexată*”.

Din analiza acestui document se retine ca:

- SC X SRL detine in baza contractului de inchiriere “*spatiu de natura birou*” in suprafata totala de X mp, conform capitolului II din contract,
- La capitolul VI *Obligatiile Locatorului* nu este prevazuta ca si obligatie in sarcina chiriasului intretinerea terenului din fata spatiului inchiriat in suprafata de X mp.

Mai mult factura fiscala seria X nr.X emisa de SC X SRL in suma de X lei, reprezinta contravaloarea “*amenajare spatiu verde cu gazon rulat Xmp*”, spatiu pentru care societatea nu prezinta acte de proprietate sau de inchiriere.

Sustinerea SC X SRL potrivit careia si-a amenajat spatiul din fata birourilor nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat din analiza actelor existente la dosarul cauzei coroborat cu dispozitiile legale aplicabile in speta, nu se face dovada faptului ca acest serviciu achizitionat a

fost realizat în vederea desfășurării activității proprii, în scopul realizării de venituri, cheltuielile înregistrate de SC X SRL cu aceste servicii nefiind efectuate în baza contractului nr.Z.

Fata de cele prezentate anterior se retine faptul ca serviciul achiziționat de la SC X SRL X nu este în beneficiul societății contestatoare, cheltuielile înregistrate de SC X SRL cu aceste servicii nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri conform legislației în vigoare.

Fata de cele reținute rezulta ca organele de inspectie fiscala, legal au procedat la stabilirea impozitului pe profit suplimentar rezultat ca urmare a neacordării deductibilității fiscale a cheltuielilor în valoare de **X lei**, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiată contestația societății pentru acest capat de cerere.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit.

**3) În ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor neevidențiate din anul X în suma de X lei**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă măsura organului de inspectie fiscala de a considera cheltuielile cu serviciile prestate de terți subantreprenori ca nedeductibile este legală, în condițiile în care acestea nu se regăsesc facturate distinct în situații de lucrări transmise și facturate de societatea contestatoare către beneficiarul final.

**În fapt**, anul x SC x SRL a înregistrat în contul 628 "*alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți*" valoarea totală de X lei, reprezentând cheltuieli efectuate în baza contractelor nr.X, nr.X încheiate cu SC X SRL, nr.X încheiat cu SC X SRL și nr.X încheiat cu SC X SRL.

Organele de inspectie fiscală în vederea stabilirii stării de fapt fiscale au solicitat pentru cheltuielile înregistrate în baza acestor contracte, note explicative societății contestatoare, beneficiarul acestor lucrări fiind SC X SRL la obiectivele X și X. Din cuprinsul notelor explicative și analizelor efectuate a reieșit faptul că societatea contestatoare nu a cuprins în devizele de lucrări către beneficiarul final aceste cheltuielile înregistrate în contul 628 "*alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți*".

Societatea contestatoare sustine ca *“legislatia in vigoare nu prevede in mod expres ca lucrarile subcontractate de antreprenor de la subantreprenori cu care era in relatii contractuale, sa fie trecute in situatiile de lucrari [...]”* si *“contractul de antrepriza [...] constituie principalul instrument juridic prin care se stabilesc, se modifica sau se sting raporturile juridice civile [...]”*.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

*“(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.*

De asemenea, sunt aplicabile prevederile pct.215 alin 1 si 2 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene,

*215 “ (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.*

*(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de “Lucrări și servicii în curs de execuție”, pe seama veniturilor din producția stocată.”*

Din analiza textelor de lege mai sus enuntate se retine ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile, iar veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Deasemenea, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora iar prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul 332 *“Lucrări și servicii în curs de execuție”*, pe seama veniturilor din producția stocată, cont 711 *“Variația stocurilor”*.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în anul X SC X SRL a înregistrat cheltuieli cu contractul de executie X, al carui obiect il constituie manopera pentru executarea instalatiei electrice interioare aferente etajului administrativ

din corpul X si contractul de executie X, al carui obiect il constituie remedierea defectului de cablu din X.

Totodata societatea inregistreaza cheltuieli in baza contractul de proiectare-arhitectura nr.X incheiat cu SC X, al carui obiect prevede ca „*Proiectantul va intocmi documentatia de arhitectura-parte desenata-pentru proiectul Construire magazin complex comercial X*” si contractul de proiectare nr.X incheiat cu SC X SRL, al carui obiect prevede ca „*proiectantul de arhitectura se obliga ca in conformitate cu tema de proiectare sa elaboreze urmatoarele lucrari: ”X, in X”-specialitatea de arhitectura, in fazele PUD+PAC+PT+DE+UE*”

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca toate aceste cheltuieli au fost efectuate in beneficiul SC X SRL, acesta fiind beneficiarul final al serviciilor.

In urma analizarii documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala nu s-a identificat refacturarea sumei de X lei aferenta facturilor nr.X si nr.X in factura nr.X emisa beneficiarului final. Totodata din raspunsul la notificarea nr. X si din situatiile de lucrari anexate facturii, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de **X lei** din totalul de X lei reprezentand contravaloarea facturilor nr.X si nr.X nu a fost inclusa la refacturare in trimestrul X.

Deasemenea contractul de proiectare-arhitectura nr.X incheiat de societatea contestatoare in calitate de beneficiar cu SC X SRL in calitate de proiectant, prezinta la pct.2 *obiectul contractului care prevede ca “proiectantul va intocmi documentatia de arhitectura – parte desenata- pentru proiectul “construire magazin complex comercial X”*”.

In baza acestui contract a fost emisa factura nr. X in valoare de **X lei** reprezentand “*c/v proiect arhitectura cf. contract nr.X*”.Referitor la acesta factura prin notificarea nr. X organele de inspectie fiscala au solicitat societatii sa precizeze “*daca factura fiscala nr.X in valoare totala de X lei primita de la furnizorul SC X SRL [...] a fost cuprinsa in devizele de lucrari anexate facturilor fiscale emise catre beneficiarul SC X SRL[...]*”. Ca raspuns societatea contestatoare precizeaza ca “*nu putem identifica in ce situatie de lucrari au fost cuprinse in anul X*”.

In acelasi sens contractul de proiectare nr.X incheiat de societatea contestatoare in calitate de beneficiar cu SC X SRL in calitate de proiectant de arhitectura, prezinta la pct.2 *obiectul de proiectare care prevede ca “proiectantul de arhitectura se obliga ca in conformitate cu tema de proiectare sa elaboreze urmatoarele lucrari: ”X”- specialitatea de arhitectura, in fazele PUD+PAC+PT+DE+UE*”.

In baza acestui contract si a raspunsului prezentat de societatea contestatoare la notificarea nr.X, pentru factura reprezentand “*proiectare X*” in

suma de X lei organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu a fost efectuata refacturarea catre beneficiarul final al hotelului situat in X pentru care s-au efectuat serviciile de proiectare, respectiv SC X SRL.

Față de cele prezentate se reține ca organele de inspectie fiscala, in vederea incadrarii corecte a cheltuielilor inregistrate cu lucrarile efectuate pentru SC X SRL, au analizat lucrarile efectuate in baza devizelor de lucrari, realizarea obiectivelor contractuale, respectiv dacă acestea au respectat legislatia in materie privind prevederile OMF nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor Contabile conforme cu directivele europene, respectiv pct.215 alin.2 privind inregistrarea valorii la cost de productie a lucrarilor in curs de executie.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, a devizelor de lucrari prezentate, a proceselor verbale de punere in functiune, a proceselor verbale de receptie la terminarea lucrarilor prezentate rezulta faptul ca aceste lucrari au fost realizate pentru obiective care nu sunt in proprietatea societatii ci sunt obiective contractate a fi realizate in beneficiul SC X SRL, caz ce impune obligatia societatii de a tine evidenta lucrarilor si serviciilor in curs de executie existente pana la finalizarea fiecărei etape in vederea finalizarii obiectivului, respectiv sa inregistreze la sfarsitul perioadei valoarea lucrarilor si serviciilor in curs de executie prin creditarea contului 711 „Variatia stocurilor” efectuand articolul contabil 332=711 iar la sfarsitul perioadei in care serviciile erau efectiv prestate sa fie facturate beneficiarului final.

Astfel, sustinerea societatii potrivit careia „[...] *legislatia in vigoare nu prevede in mod expres ca lucrarile subcontractate de antreprenor de la subantreprenori cu care era in relatii contractuale, sa fie trecute distinct in situatiile de lucrari, care au stat la baza facturilor emise catre beneficiarul lucrarii*”, nu poate fi retinuta in sustinerea contestatiei intrucat continutul si functiunea contului 332 "*Lucrări și servicii în curs de execuție*" este definit astfel:

“Cu ajutorul acestui cont se ține evidența lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei.”

Afirmatia contribuabilului potrivit careia “*Organul de control nu a luat in calcul partial din sumele incluse de catre subscrisa pe cheltuieli, pe considerentul ca aceste cheltuieli nu se regasesc refacturate distinct in situatiile de lucrari facturate catre beneficiarul acestora, respectiv SC X SRL*”, nu poate fi retinuta in sustinerea contestatiei deoarece echipa de inspectie fiscala a solicitat societatii X SRL prin notificari, explicatii privind inregistrarile contabile ale



cheltuielilor efectuate in scopul realizarii obiectivelor contractuale iar societatea nu a prezentat situatii de lucrari, devize care sa faca dovada refacturarii ulterioare a cheltuielilor efectuate in beneficiul utilizatorului final unde au fost incorporate materialele si materiile prime necesare finalizarii obiectivului.

Astfel, se retine faptul ca societatea nu aduce argumente sau documente care sa justifice neinregistrarea in contabilitate a lucrarilor si serviciilor in curs de executie procedand ulterior la scaderea din gestiune a acestora la data emiterii devizelor de lucrari partiale sau totale, respectiv a facturilor, conform prevederilor legale.

Deasemenea, sustinerea contestatoarei privind inregistrarea pe venituri a tuturor facturilor emise catre SC X SRL „odata cu finalizarea fiecărei etape in predarea obiectivului”, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat, in notificarile prezentate de contestatoare nu s-au putut identifica facturile emise catre beneficiarul final care sa contina prestatii efectuate de diferiti subantreprenori (cum sunt numiti de contestatoare) si nici in devizele aferente acestora. Organele de inspectie fiscala in baza notificarilor depuse de societatea contestatoare si tinand seama de clauzele contractuale privind durata contractului, termenele de executie, devize, facturi, au stabilit starea de fapt fiscala la societatea X SRL.

Față de cele reținute și în baza documentelor existente la dosarul cauzei, contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent veniturilor neimpozitate din anul X in suma totala de X lei.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmeaza principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit.

**4) In ceea ce priveste cheltuielile cu materialele inregistrate in evidenta contabila in trimestrul X in suma de X lei,** Direcția generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestora in conditiile in care contestatoarea concomitent cu stornarea facturilor si diminuarea veniturilor avea obligatia sa storneze si contravaloarea materialelor consumate.

**În fapt,** în trimestrul X, SC X SRL a emis si înregistrat facturi de stornare catre SC X SRL în sumă totală de X lei, astfel:

- factura fiscala seria X nr. X in valoare de X lei reprezentand “*storno factura nr.X*”,
- factura fiscala seria X nr. X in valoare de X lei reprezentand “*storno factura nr.X*”,
- factura fiscala seria X nr. X in valoare de X lei reprezentand “*storno factura nr.X*”.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind “*nedeductibila suma totala de X lei aferenta cheltuielilor cu materialele inregistrate in evidenta contabila in trimestrul X aferente facturilor nr.X, nr.X, nr.X si nediminuate odata cu emiterea facturilor in storno*”, societatea incalcand prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003.

Prin contestația formulată, SC X SRL susține că „*materialele care au fost consumate, dat fiind faptul ca au fost odata facturate si inregistrate pe consum, nu mai puteau fi reluate in evidenta contabila a SC X SRL, intrucat fizic materialele se gaseau pe teren, la beneficiarul lucrarii, incorporate in structura obiectivului*” astfel societatea „*a procedat numai la stornarea contravaloarii lucrarilor care nu au fost executate corespunzator, chiar daca devizele de lucrari au fost semnate initial de catre ambele parti*”.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.19 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

*“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, 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(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.”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine faptul ca stornarea facturilor de prestari servicii s-a facut avand la baza adresa societatii X SRL catre SC X SRL prin care se solicita “*stornarea urmatoarelor facturi:*

- *factura X in valoare de X ron*
- *factura X in valoare de X ron*
- *factura X in valoare de X ron*

*intrucat din verificarile in teren rezulta ca **prestarile de servicii nu au fost executate**, desi devizele au fost semnate si acceptate de parti.”*

In acelasi timp se retine faptul ca cele trei facturi au fost emise in baza situatiilor de lucrari nr.X, nr.X si nr.X, lucrari efectuate la hotelul din localitatea X in baza contractului nr.X incheiat intre SC X SRL in calitate de achizitor si SC X SRL in calitate de executant.

Totodata, in stabilirea situatiei de fapt, organele de inspectie fiscala au solicitat SC X SRL date suplimentare privind stornarea celor trei facturi, solicitare efectuata in baza notificarii nr.X la care SC X SRL mentioneaza ca *“Partile implicate [...] au hotarat, stornarea facturilor [...], intrucat ulterior semnarii situatiilor de lucrari, dirigintele de santier a constatat ca furnizorul lucrarii nu a executat lucrarile prevazute in situatiile de lucrari anexate facturilor [...]”*.

Așadar, se reține că lucrarile facturate si ulterior stornate *nu au fost efectuate*, fapt in scris in adresa SC X SRL catre SC X SRL prezentata de societatea contestatoare cat si in anexa nr.X la notificarea nr.X *“[...] din verificarile in teren rezulta ca prestarile de servicii nu au fost executate”*, lucru recunoscut de societatea X SRL, intrucat a acceptat stornarea facturilor.

In aceste conditii societatea avea obligatia concomitent cu stornarea facturilor si implicit cu diminuarea veniturilor, cont 704 *Venituri din lucrari executate si servicii prestate*, sa procedeze si la stornarea contravalorii materialelor presupuse a fi consumate si prevazute in situatiile de lucrari, intrucat asa cum s-a retinut *“prestarile de servicii nu au fost executate”*.

Referitor la sustinerea societatii potrivit careia *“materialele care au fost consumate, dat fiind faptul ca au fost odata facturate si inregistrate pe consum, nu mai puteau fi reluate in evidenta contabila a SC X SRL, intrucat fizic materialele se gaseau pe teren, la beneficiarul lucrarii, incorporate in structura obiectivului”* precum si ca societatea *„a procedat numai la stornarea contravalorii lucrarilor care nu au fost executate corespunzator, chiar daca devizele de lucrari au fost semnate initial de catre ambele parti”*, acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat nu a fost prezentata o situatie din care sa reiasa consumul de materiale.

Chiar din notificariile aflate la dosarul cauzei se retine ca *„prestarile de servicii nu au fost executate”* si *„[...] dirigintele de santier a constatat ca furnizorul lucrarii nu a executat lucrarile prevazute in situatiile de lucrari anexate facturilor [...]”* deci, consumul de materiale nu a fost efectuat chiar daca materialele se regaseau “pe teren” la beneficiarul lucrarii, prin stornarea facturilor care au atestat punerea acestora in opera, acestea raman in continuare in patrimoniul societatii contestatoare, nefiind deci cheltuieli deductibile.

De altfel, în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat aferent facturii seria X nr. x contravaloarea materialelor necuprinse în opera, aplicând asupra valorii totale a materialelor din factura X lei cota de X calculată ca raport între valoarea stornată în suma de X lei și valoarea facturii ce a făcut obiectul stornării în suma de X lei.

În aceste condiții se reține că în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit nedeductibilă valoarea de X lei aferentă cheltuielilor cu materialele înregistrate în evidența contabilă în trimestrul X aferente facturilor nr.X, nr.X și nr.X și nediminuate odată cu emiterea facturilor în storno.

Față de cele reținute și în baza documentelor existente la dosarul cauzei, contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu materialele din trimestrul X nediminuate odată cu emiterea facturilor în storno, în suma de X lei.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit.

**5) În ceea ce privește cheltuielile în valoare totală de X lei ( X lei + X lei ),** Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra deductibilității fiscale a acestor cheltuieli, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că lucrările efectuate sunt investiții a căror valoare se recuperează din punct de vedere fiscal pe calea amortizării pe durata de derulare a contractului.

**În fapt,** SC X SRL a înregistrat în debitul contului 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți*” factura seria X nr.X emisă de societatea XSRL în valoare de X lei, reprezentând „*lucrare conform comandă*” și factura seria X nr.X emisă de societatea X SRL în valoare de X lei, reprezentând “*c/v lucrări C+M Amenajare sediu*”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările în cauză au vizat amenajarea sediului societății din X, locație obținută în baza contractului de închiriere nr.X pentru o perioadă de 5 ani “*cu începere de la X*”. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligația să amortizeze investiția începând cu perioada în care s-a efectuat amenajarea sediului și până la încheierea contractului, respectiv X, stabilind graficul de amortizare conform prevederilor legale, astfel:

- in trimestrul X – deductibila suma de X lei, nefiind deductibila suma de X lei,
- in trimestrul X – deductibila suma de X lei,
- in trimestrele X – deductibila suma de X lei.

Prin contestația formulată, SC X SRL susține că in mod eronat organele de inspectie fiscala au esalonat cheltuielile cu amortizarea investitiilor efectuate la un spatiu inchiriat intrucat o astfel de esalonare pe o perioada egala cu durata contractului creaza posibilitatea prejudicierii prin neincluderea pe costuri a investitiei aferente in conditiile unei incetari inainte de termen a contractului.

**În drept**, art.24 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede :

*“(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:*

*a) investitiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de inchiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;”*

in colaborare cu alin.11 lit.c din acelasi act normativ potrivit caruia:

*(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

*c) pentru cheltuielile cu investitiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, inchiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;”*

Potrivit textelor de lege sus citate, se reține că amortizarea investitiilor la mijloacele fixe inchiriate, se efectueaza *pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz.*

Conform capitolului X din contractul nr.X *“Durata inchirierii este de 5 ani, cu incepere de la X.”* si din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezulta faptul ca acest contract ar fi intrerupt, sediul social al societatii fiind in continuare la aceasta locatie.

La capitolul X din contract sunt prevazute urmatoarele :

*“Art.11 Pe toata durata contractului lucrarile de amenajare si dotare a spatiului inchiriat cad in sarcina LOCATARULUI. LOCATARUL nu va putea cere despagubiri pentru investitiile efectuate daca pentru aceste lucrari nu a fost incheiat un acord scris intre LOCATOR si LOCATAR.*

*Art.12 LOCATORUL este de acord ca LOCATARUL sa-si constituie sediul social in spatiul inchiriat.”*

In cazul în speță cheltuielile cu investitiile efectuate de “LOCATARUL” SC X SRL, asa cum este definit in Contractul de inchiriere nr.X, sunt realizate la *“sediul societatii X SRL din X”*, conform notificarii nr.X si

“amenajare sediu in X”, conform contractului de prestari servicii incheiat cu SC XSRL.

În aceste condiții, se reține că suma totală de X lei inregistrata de SC X SRL in debitul contului 628 “*alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti*”, reprezinta cheltuieli cu investitii la mijloace fixe inchiriate, respectiv sediul societatii din X.

Deoarece, societatea contestatoare a considerat necesara efectuarea unei lucrari de amenajare a spatiului inchiriat avand destinatie sediu social, in valoare totala de X lei, in aceste conditii societatea, conform prevederilor legale in vigoare avea obligatia sa amortizeze investitia incepand cu perioada in care s-a efectuat amenajarea sediului si pana la incheierea contractului de inchiriere. In contractul de inchiriere nr.X este prevazut ca si obligatie a Locatarului faptul ca “*locatarul se obliga sa execute la timp, in bune conditii si pe cheltuiala sa micile lucrari de intretinere si reparatie.*”

Societatea contesta masura organelor de inspectie fiscala privind “*esalonarea...cheltuielilor cu amortismentul, aferente acestor investitii.*” sustinand ca “*Ar fi optima acesta solutie, in situatia in care, imobilul unde s-au efectuat investitii ar fi fost in proprietatea subscrisei, ori in speta noi nu beneficiem de prerogativele dreptului de proprietate...*”. Prevederile legale prezentate sunt in contradictie cu motivatia contestatoarei, acestea fiind clare si fara echivoc neavand relevanta faptul ca societatea contestatoare nu detine in proprietate spatiul in cauza.

Fata de cele prezentate organele de inspectie fiscala in mod legal, au stabilit amortizarea cheltuielilor cu investitia efectuata, respectiv au procedat la intocmirea graficului de amortizare si acceptarea ca si cheltuiala deductibila a amortizarii lunare pana la incheierea contractului de inchiriere si nu intreaga valoare a facturii asa cum a considerat societatea contestatoare.

Referitor la afirmația SC X SRL potrivit căreia “*Contractul de locatiune nu presupune decat un drept de folosinta si de conservare a bunului, si pe cale de consecinta cheltuielile inregistrate sunt legale, fara a se impune esalonarea acestora pe perioada de derulare a contractului de inchiriere, acesta putand inceta in orice moment*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece contractul de inchiriere nr.X prevede asa cum am aratat la pct.II obiectul contractului “[...] *obtinerea dreptului de folosinta asupra spatiului de natura birou situat in X, in suprafata de X[...]*” si pct.VIII clauze speciale “*Pe toata durata contractului lucrarile de amenajare si dotare a spatiului inchiriat cad in sarcina Locatarului. Locatarul nu va putea cere despagubiri pentru investitiile efectuate daca pentru aceste lucrari nu a fost incheiat un acord scris intre Locator si Locatar.*”.

Totodata, asa cum s-a retinut anterior, din actele aflate la dosarul cauzei nu reiese ca pana la data contestatiei ar fi intervenit vreo modificare a respectivului contract.

Deasemenea, potrivit art.213 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata *“În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”* Astfel, societatea nu prezinta in solutionarea contestatiei dispozitii legale si documente care sa sustina motivele invocate.

Față de cele reținute, contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor in valoare de X lei, efectuata cu investitia la sediul social inchiriat in baza contractului de inchiriere nr.X.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmeaza principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit.

**6) In ceea ce priveste cheltuielile cu serviciile prestate de terti in anul X in valoare de X lei,** Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestor cheltuieli in conditiile in care societatea X SRL nu probeaza cu documente realitatea efectuarii serviciilor si obtinerea de venituri impozabile.

**În fapt,** in anul X SC X SRL a înregistrat in evidenta contabila prin debitul contului 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti*” urmatoarele:

- facturi in valoare de X lei emise de SC XSRL in baza contractului de prestari servicii din data de X,
- facturi in valoare de X lei emise de SC X SRL in baza contractului de prestari servicii din data de X,
- facturi in valoare de X lei emise de SC X SRL in baza contractului de prestari servicii nr.X,
- factura in valoare de X lei emisa de SC X SRL in baza contractului de prestari servicii nr.X,
- facturi in valoare de X lei emise de SC X SRL in baza contractului de prestari servicii nr.X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile furnizate de aceste societati au vizat direct trei obiective contractate a fi realizate in beneficiul societatii X SRL, respectiv x si X.

Urmarea verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca o parte din aceste cheltuieli sunt nedeductibile conform art.21 alin.1 din legea nr.571/2003 intrucat nu s-a facut dovada realizarii in fapt a serviciilor iar o alta parte nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, nefiind de asemenea deductibile la calculul impozitului pe profit.

Prin contestația formulată, SC X SRL susține că pentru facturile emise de societatile X SRL, X SRL si SC X SRL s-au efectuat de catre organele de inspectie fiscala verificari incrucisate dar nu au stabilit in sarcina acestora obligatii de plata deoarece nu ar fi inregistrat in evidenta contabila corect venituri si TVA colectat.

In acelasi timp societatea contestatoare sustine ca pentru cele doua societati X SRL si X SRL masura organelor de inspectie fiscala „*nu se impunea, pentru ca beneficiarul la randul sau a achitat pretul contravalorii executiei lucrarilor, inclusiv TVA-ul.*”

**În drept**, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede :

*“(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 alin.1 din acelasi act normativ precizeaza:

*“(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.”*

Din analiza textelor de lege mai sus enuntate se retine ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile, iar veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.



1. Controalele incrucisate efectuate la societatile X SRL nr.X si x SRL nr.X au avut ca scop “*verificarea modului de inregistrare in evidenta contabila a facturilor emise catre societatea X SRL*” si verificarea “*legalitatii si realitatii operatiunilor inscrise in acestea*” in vederea stabilirii starii de fapt fiscale.

Pentru serviciile prestate de societatile X SRL si x SRL reprezentand “*prestari servicii suport combinat [...]*” societatea contestatoare a prezentat in timpul inspectiei fiscale in baza notificarii nr.X, contractele de prestari servicii X. Serviciile au constat in “*[...] lucrari de peisagistica si servicii pentru cladiri [...]*” ce “*au fost prestate la X*”.

Din analiza acestor documente si din declaratiile administratorilor celor doua societati furnizoare X SRL si X SRL aflate la dosarul cauzei, se retine ca societatea contestatoare nu a putut justifica realitatea prestarii serviciilor de catre cele doua societati deoarece acestea nu aveau personal angajat lucrarile fiind efectuate de catre administrator si persoane “*care ne-au ajutat*” si devizul de lucrari de la societatea X SRL cuprinde in mod eronat manopera si nu materiale.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere acestor cheltuieli intrucat serviciile nu au fost realizate in fapt, astfel in temeiul art.21 (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare s-a stabilit nedeductibilitatea acestor cheltuieli.

Prin prezenta contestatie nu se aduce nici un document probator astfel incat sa se poata stabili realitatea prestarii serviciilor, intrucat prin inregistrarea veniturilor de catre furnizor neasigurandu-se deductibilitatea fiscala a cheltuielilor, fara a se respecta prevederile legale stricte aplicabile in domeniu.

2. Referitor la serviciile mecanizate efectuate in baza contractului nr.X de SC X SRL pentru obiectivele X organele de inspectie fiscala au constatat ca doar suma de X lei este refacturata beneficiarului final SC X SRL restul de X lei reprezentand lucrari mecanizate nu sunt cuprinse in “*situatiile de lucrari, deci nu sunt facturate catre beneficiarul final.*”, conform pct.215 din OMFP nr.1752/2005 si art.19 alin.1 din Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Intrucat, societatea contesta modul in care organele de inspectie fiscala au stabilit “*ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile*” si nu cum s-a stabilit in realitate impozit pe profit suplimentar de plata la bugetul de stat de catre organele de inspectie fiscala prin impozitarea veniturilor, deoarece serviciile furnizate de acest prestator au fost partial refacturate catre beneficiarul final SC X SRL, contestatia va fi repinsa ca nemotivata pentru acest capat conform

art.206 alin.1 lit.c) si lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevede :

*“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

**c) motivele de fapt și de drept ,**

**d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,**

coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, care stipulează :

*“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”.*

3. Societatea contestatoare inregistreaza in debitul contului 628 *Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti* in anul X valoarea totala de X lei, in baza contractelor si comenzilor incheiate cu SC X SRL si SC X SRL.

Organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea acestor cheltuieli intrucat nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Valorile inregistrate reprezinta *“contravaloare servicii de amenajare spatiu verde-corespunzator calitativ”* si *“furnizare rame pentru tablouri dupa comanda data de beneficiar in numar de X buc diferite dimensiuni...”*.

Intrucat, aceste prestari de servicii, amenajare spatiu verde si inramarea de tablouri, s-au efectuat asupra unor bunuri care nu apartin societatii contestatoare (terenuri, tablouri) ci, apartin clientului acestuia, respectiv SC X SRL, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile, fiind incalcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Sustinerea contestatoarei potrivit careia masura organului de inspectie fiscala *“nu se impunea, pentru ca beneficiarul la randul sau a achitat pretul contravalorii executiei lucrarilor, inclusiv TVA-ul.”*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece deductibilitatea cheltuielilor nu este conditionata doar de inregistrarea veniturilor de catre furnizorii sus mentionati.

Societatea contestatoare avea dreptul de inregistrare a acestor cheltuielii ca si deductibile daca serviciile erau efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile dar, din verificarile organelor de inspectie fiscala in perioada X catre beneficiarul final nu s-au emis facturi decat cu mentiunea *“avans lucrari”*, deci nu s-au realizat venituri impozabile, societatea avand obligatia inregistrarii notei contabile 332=711 cu aceasta suma, conform legislatiei in materie.

Deasemenea, potrivit art.213 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata “În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.” Astfel, societatea nu prezinta in solutionarea contestatiei dispozitii legale si documente care sa sustina motivele invocate.

Față de cele reținute, contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată si nemotivata pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de X lei cu serviciile prestate de terti in anul X.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmeaza principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit.

**7) In ceea ce priveste cheltuielile nedeductibile si veniturile neimpozitate aferente anilor X stabilite de organele de inspectie fiscala, care au contribuit la stabilirea impozitului pe profit contestat dar care nu au fost prezentate in contestatie, cauza este daca** Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunța asupra acestui capat de cerere in conditiile in care prin contestatie, SC X SRL nu aduce nici un argument in sustinerea acestuia.

**In fapt**, prin decizia de impunere nr.X, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii impozit pe profit suplimentar in suma totala de X lei, contestat in intregime de societate.

Societatea aduce argumente doar pentru impozitul pe profit stabilit ca urmare a neacordarii deductibilitatii fiscale a cheltuielilor in suma de X lei si a veniturilor neimpozitate in suma totala de X lei, asa cum s-a retinut anterior la capitolul impozit pe profit din prezenta decizie. Pentru diferenta de impozit pe profit, SC X SRL nu aduce nici un argument in sustinerea contestatiei.

**In drept**, art.206 alin.1 lit.c) si lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevede :

“ *Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

c)  ***motivele de fapt și de drept ,***

d)  ***dovezile pe care se întemeiază contestația ”,***

coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, care stipulează :

**“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”.**

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază contestația, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care se înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente pe baza de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală pentru impozit pe profit stabilit suplimentar ce face obiectul acestui capăt de cerere, se va respinge contestația formulată de SC X SRL ca nemotivată.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit.

## **TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

### **Verificarea a vizat perioada X-X.**

**1) Referitor la taxa pe valoare adaugata in suma totala de X lei,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la exigibilitatea dreptului de deducere a TVA aferentă unor facturi de avans privind livrarea unui imobil, facturi primite și înregistrate de contestatoare în perioada supusă inspecției fiscale în condițiile în care acesta nu a efectuat plata avansului facturat și nici livrarea bunului nu s-a efectuat până la data finalizării inspecției fiscale.

**In fapt,** SC X SRL a dedus TVA în suma totală de X lei aferentă unui număr de X facturi fiscale emise de SC X SRL reprezentând avansuri pentru achiziționarea a două imobile, unul aflat în municipiul X, număr cadastral X și unul aflat în municipiul X, număr cadastral X, în baza antecontractului de vânzare cumpărare nr.X și a antecontractului de vânzare cumpărare nr.X.

Organele de inspecție fiscală au constatat din cele X facturi de avans primite de la SC X SRL că SC X SRL nu a achitat suma de X lei care îi corespunde TVA în suma de X lei, stabilită prin aplicarea cotei de TVA asupra avansurilor neachitate până la data de X data până la care s-a efectuat

inspectia fiscala societatea nerespectand prevederile art.145 alin.1, art.134 si art.134<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestația formulată, SC X SRL susține că “organele de inspectie fiscala au eludat prevederile legale in materie, stabilind in sarcina societatii o obligatie inexistentă”, in valoare de X lei si ca taxa pe valoare adaugata a fost inregistrata cu respectarea prevederilor legale in materie.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

*“Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

Exigibilitatea TVA este reglementata la art.134 si art.134<sup>1</sup> alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

*“Art.134 - Faptul generator și exigibilitatea – definiții*

*(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

*Art.134<sup>1</sup> (3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.”*

De asemenea este aplicabil art. 134<sup>2</sup> din același act normativ care precizeaza:

*“ Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. *Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;[...].”*

Exigibilitatea taxei pe valoare adăugată intervine de regula la data la care are loc faptul generator. Pentru livrarile de bunuri imobile faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.

În cazul avansurilor potrivit prevederilor legale menționate, exigibilitatea taxei pe valoare adăugată **este anticipată** faptului generator și intervine la data încasării avansului, prin avans înțelegându-se **încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor înainte de livrarea**.

În raportul de inspecție fiscală se prezintă situația facturilor de avans și a plăților efectuate conform documentelor puse la dispoziție organelor de inspecție fiscală de societatea contestatoare, conform notificării din data de X.

Așa cum se precizează în raportul de inspecție fiscală *“organul de control a avut în vedere sumele decontate între părți, calculul TVA pentru aceste sume efectuându-se periodic la nivelul soldului reprezentând sume plătite în avans”*.

Astfel reținerile organelor de inspecție fiscală sunt conforme cu legislația în materie întrucât societatea nu a achitat facturile cu mențiunea avans primite de la furnizorul SC X până la data de X, data până la care s-a efectuat inspecția fiscală societatea neîncadrându-se la excepțiile prevăzute de lege privind exigibilitatea TVA care este anticipată faptului generator numai în condițiile în care avansul este și achitat efectiv.

Sustinerea contestatoarei potrivit careia *“După cum au constatat și organele de control cu ocazia verificării încrucișate în evidența contabilă a SC X SRL, aceasta și-a înregistrat TVA-ul colectat, iar subscrișul s-a înregistrat în evidența contabilă cu TVA-ul deductibil”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată nu este condiționată doar de înregistrarea veniturilor de către furnizorii sus menționați.

Invocarea de către contestatoare a art.134 (2) alin.2 lit.a), art. 155 alin.5 lit.l) și art.145 al.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a

contestatiei, aceste prevederi nefiind aplicabile spetei intrucat, asa cum s-a aratat, in cauza nu s-a putut face aplicatiunea prevederilor cu caracter general ale art. 134 (2) alin.2 lit.a) ci ale exceptiei prevazute la alin.2 lit.b a aceluiasi articol care reglementeaza situatia platilor de avnsuri. Astfel, asa cum se arata in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala, plata nu s-a efectuat astfel neputand vorbi despre “*avans*”, fapt necontestat de societate.

In conformitate cu prevederile legale invocate mai sus, SC X SRL nu avea dreptul la deducerea TVA in suma de X lei intrucat pana la data de X in cazul in speta nu a intervenit nici faptul generator, nici exigibilitatea anticipata respectiv societatea nu face dovada ca au fost indeplinite formalitatile legale privind transferul titlurilor de proprietate privind bunurile imobile si nici ca a efectuat plata avansului.

**2) Referitor la taxa pe valoare adaugata in quantum de X lei reprezentand obligatie de plata suplimentara,** Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita a se pronunta cu privire la exigibilitatea dreptului de colectare a TVA, in conditiile in care nu a avut loc facturarea marfurilor aflate scriptic in soldul contului 371 “Marfuri” si care la data de X nu se mai aflau in patrimoniul societatii.

**In fapt,** la data de X in balanta de verificare a societatii contestatoare precum si in fisele de evidenta a contului 371 – marfuri, prezinta un sold de X lei.

Organele de inspectie fiscala in urma verificarii situatiei de fapt fiscale a stabilit faptul ca nu s-au emis facturi catre societatea SC X SRL care era beneficiarul final al acestor marfuri in baza contractului nr.X care are ca obiectiv “*construire si dotare X in localitatea X [...]*”.

Aferent marfurilor nefacturate aflate in soldul contului 371-“*marfuri*” la data de X, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii obligatia colectarii taxei pe valoare adaugata in suma de X lei in baza art. 128 alin.1, art.134, art.134<sup>1</sup> alin.1, art.134<sup>2</sup> alin.1 si art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestația formulată, SC X SRL arata că „*[...] in luna X prin factura nr.X, societatea a vandut catre X SRL, marfuri in valoare de X lei (din care TVA X lei.)*”.

**In drept,** sunt aplicabile prevederile art.128, alin.1 coroborate cu prevederile art.134<sup>1</sup> alin.1 si 4, art.134<sup>2</sup> alin.1, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

*Art.128 Livrarea de bunuri*

*(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.*

*ART. 134<sup>1</sup>*

*Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

*(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.*

*ART. 134<sup>2</sup>*

*Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

***(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.***

*ART. 155*

*Facturarea*

*(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”*

Coroborate cu dispozițiile pct.16 (3) din Normele metodologice de aplicarea a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu completările și modificările ulterioare, potrivit carora:

*“(3) Pentru stocurile la dispoziția clientului, se consideră că transferul proprietății bunurilor are loc la data la care clientul intră în posesia bunurilor. Stocurile la dispoziția clientului reprezintă o operațiune potrivit căreia furnizorul transferă regulat bunuri într-un depozit propriu sau într-un depozit al clientului, prin care transferul proprietății bunurilor intervine, potrivit contractului, la data la care clientul scoate bunurile din depozit, în principal pentru a le utiliza în procesul de producție.”*



Astfel, exigibilitatea TVA intervine la data transferului dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar, exigibilitatea in aceasta situatie intervine la data de X cand s-a obtinut Certificatul de clasificare nr.X care face dovada indubitabila a punerii in functiune a obiectivului X.

Conform dispozitiilor legale precizate, persoanele impozabile isi pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata aferenta achizitiilor, numai daca achizitiile indeplinesc mai multe conditii cumulative, si anume: achizitiile au avut loc in mod efectiv, au legatura cu activitatea economica a persoanei achizitoare si sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile, avand la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala.

In situatia in care achizitiile vizeaza prestari de servicii care privesc constructia, modificare, transformarea sau modernizarea unor bunuri imobile, taxa aferenta acestora este deductibila in masura in care achizitiile sunt destinate bunurilor existente in patrimoniul persoanei impozabile si dau nastere la operatiuni taxabile prin exploatarea economica a bunurilor ori, in situatia in care aceste achizitii au vizat bunuri imobile aflate in patrimoniul altei persoane impozabile pentru care are loc prestarea unui serviciu care cuprinde si bunurile achizitionate, baza de impozitare a operatiunii taxabile constand in livrarea serviciului cuprinde si contravaloarea bunurilor existente in stocul societatii furnizoare de servicii.

Desemenea se retine ca legiuitorul prevede obligativitatea prestatorilor de a emite facturi fiscale *cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxe, respectiv la data la care clientul intră în posesia bunurilor.* In cazul de fata SC X SRL obtine Certificatul de Clasificare, pentru X, la categoria x stele, certificat inregistrat la Ministerul pentru Intreprinderi Mici si Mijlocii, Comert, Turism si Profesii Liberale sub nr.X prin care *“se face dovada indubitabila a punerii in functiune a obiectivului X.”*

Se retine ca taxa pe valoare adaugata devine exigibila la data livrarii bunurilor, astfel prin neinregistrarea in evidenta contabila a valorii de livrare si nediminuarea stocului de bunuri achizitionate in beneficiul societatii SC X SRL, societatea contestatoare a diminuat taxa pe valoare adaugata colectata, datorata bugetului de stat cu suma de X lei.

SC X SRL susține că *„Ulterior, in timpul controlului, catre finele anului X, mai precis in luna X prin factura nr.X, societatea a vandut catre SC X SRL, marfuri in valoare de X lei (din care TVA X lei.)”*, fapt ce nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece prin acesta operatiune societatea recunoaste obligativitatea facturarii marfurilor respectiv colectarea TVA dar

acesta operatiune a fost efectuata cu intarziere respectiv in afara perioadei inspectiei fiscale. Acesta situatie de fapt a fost retinuta si precizata si de catre organele de inspectie fiscala in raportul de inspectie fiscala nr.X.

Totodata, se retine ca societatea contestatoare a inteles eronat masura stabilita de organele de inspectie fiscala privind diferenta stabilita “[...] la data controlului s-a considerat ca reprezinta TVA nedeductibil din punct de vedere fiscal.”, intrucat organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea avea obligatia facturarii contravalorii marfurilor aflate in soldul contului 371 la data de X catre beneficiarul SC X SRL, deci stabilirea taxei pe valoare adaugata colectata deoarece aceste marfuri nu se mai aflau la societatea verificata ci erau incorporate in constructia realizata de contestatoare, X.

In acelasi timp, SC X SRL recunoaste obligativitatea facturarii stocului de marfa intrucat la intrebarea nr.X din notificarea organelor de inspectie fiscala nr.X “[...] care este motivul pentru care marfurile aflate in soldul contului 371-marfuri la data de X [...] nu au fost facturate catre SC X SRL”, s-a raspuns “Marfurile achizitionate de catre SC Z SRL aferente amenajarii si dotarii X au fost refacturate in luna X.”, insa efectuat cu intarziere, ulterior perioadei supusa inspectiei fiscale.

Avand in vedere cele reținute contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată si nesustinuta cu documente pentru taxa pe valoare adaugata colectata în suma de X lei.

**3) Referitor la suma contestata in quantum de X lei reprezentand obligatie de plata suplimentara privind taxa pe valoarea adaugata,** cauza este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra acestui capat de cerere in conditiile in care nu se aduc argumente si documente de natura sa combata constatările organelor de inspectie fiscala.

**In fapt,** potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala pentru perioada X, reiese ca SC X SRL a inregistrat taxa pe valoare adaugata deductibila in valoare de X lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat abateri de la prevederile legale in ceea ce priveste TVA deductibila in suma de X lei.

Pentru TVA in suma de X lei aferenta facturilor fiscale emise de SC X SRL reprezentand avansuri care nu au fost achitate, petenta a contestat acesta suma asa cum s-a aratat la pct.X din contestatie la capitolul TVA.

Prin diferenta, se constata ca suma de X lei reprezinta TVA stabilit ca fiind dedus de societate dar nerecunoscut de organele de inspectie fiscala in baza art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestatia formulata SC X SRL se refera la suma de X lei, reprezentand TVA dedus de subscrisa si nerecunoscut de organele de control aratand doar ca, organele de inspectie fiscala au ignorat "cu buna stiinta" faptul ca in timpul verificarilor incrucisate efectuate de organele de inspectie fiscala la un numar de X de societati, cu care SC X SRL a avut incheiate contracte de furnizare materii prime si materiale, nu s-au stabilit masuri de diminuare a veniturilor acestora recunoscand la acestia "inregistrarea veniturilor cu obligatiile fiscale aferente" iar pentru SC X SRL s-au stabilit "in mod artificial" obligatii de plata suplimentare.

**In drept**, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art.206 alin.1 lit c si d si alin.2 din Ordonanta nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, , care precizeaza:

"ART. 206

*Forma și conținutul contestației*

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal."*

coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, care stipulează :

*"Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării".*

Fața de aceste dispozitii legale se reține că societatea, deși contestă Decizia de impunere nr.X, taxa pe valoarea adaugata stabilita de organele de inspectie fiscala ca fiind dedusa nejustificat de societate este in suma totala de X lei si taxa pe valoare adaugata in suma de X lei a fost tratata la pct.X - capitol TVA din contestatie, in concluzie pentru diferenta de X lei societatea nu aduce

nici un fel de motivații referitoare taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

Contestatoarea nu aduce argumente în ceea ce privește diferența de TVA stabilită de organele de inspecție fiscală conform Raportului de inspecție fiscală nr.X, acesta rezumându-se doar la menționarea unui număr de X de societăți din care doar SC X SRL, SC X SRL, SC X România SRL, SC X SRL și SC X SRL sunt furnizori de bunuri și servicii. Societatea se rezumă doar să prezinte modul cum ar fi trebuit să procedeze organul de inspecție fiscală având în vedere că societățile furnizoare au înregistrat venituri și au colectat TVA și nu aduce argumente de fapt și de drept cum prevede legislația în vigoare.

Astfel, societatea contestatoare consideră că simplul motiv că societățile furnizoare au înregistrat venituri și au colectat TVA, da dreptul societății contestatoare la deducerea cheltuielilor și a TVA-ului aferent.

Deoarece, societatea contestă *“Diferența de X lei, reprezentând TVA dedus de subscriș și nerecunoscut de organele de control”*, taxa pe valoare adăugată aferentă diferenței calculată de SC X SRL în cuantum de X lei, nu este inclusă în decizia de impunere nr.X contestată, în conformitate cu art.206 alin.2 din O.G. nr.92/2003 unde se precizează că *“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”*, fapt pentru care contestația va fi respinsă ca fiind fără obiect pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei.

În același sens, precizăm că din totalul de X lei stabilit de organul de inspecție fiscală în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată colectată, în cuprinsul contestației s-a făcut referire doar la suma de X lei care a fost tratată la pct.X - TVA din contestație iar pentru diferența de X lei petenta nu prezintă argumentele de fapt și de drept astfel încât contestația va fi respinsă ca nemotivată pentru acest capăt conform art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevede :

*“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

**c) motivele de fapt și de drept ,**

**d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”**,

coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, care stipulează :

*“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea*

**contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”.**

Din cuprinsul actelor normative prezentate rezulta ca in mod temeinic si legal s-a procedat la stabilirea obligatiei de plata in cuantum de X lei reprezentand taxa pe valoare adaugata stabilita de organele de inspectie fiscala, urmand ca acest capat de cerere sa fie respins ca neintemeiat si nemotivat.

**4) Referitor la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata,** se retine ca stabilirea de majorari de intarziere in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in sarcina SC X SRL a fost retinut debitul de natura taxei pe valoare adaugata, aceasta datoreaza si majorari de intarziere reprezentand masura accesorie, conform principiului “**accessorium sequitur principalem**”, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de X lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 205, 206, 207, 209, 213 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, art. 19, 21, 24, 128, 134, 134<sup>1</sup>, 134<sup>2</sup>, 145, 155 din Legea nr. 571/2003 republicata, pct.16 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.215 din OMFP nr.1752/2005, pct.12.1 lit.b din OPANAF nr.519/2005, se:

#### **DECIDE**

1. Respingerea ca neintemeiata si nemotivata a contestatiei formulată de SC X SRL impotriva deciziei de impunere nr. X din data de X emisa de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului X – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza raportului de inspecție fiscală nr. X, pentru suma totala de X lei, reprezentand:

- X lei – impozit pe profit;
- X lei – accesorii impozit pe profit;
- X lei – accesorii impozit pe veniturile microîntreprinderi;
- X lei – taxă pe valoarea adăugată;
- X lei – accesorii taxă pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca fiind fara obiect a contestatiei formulată de SC X SRL sumei totale de X lei, reprezentand taxă pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel X sau Curtea de Apel x, in termen de 6 luni de la comunicare.