

**DECIZIA NR.xxxx/05.10.2007**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. xxxxxS.R.L. Sibiu, strxxxx**

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Sibiu a fost investită în temeiul art.209 din O.G.92/2003 R, cu soluționarea contestației formulate de **S.C. xxxxx S.R.L.** împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.xxxx/09.07.2007 întocmită de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii și comunicată petentei în data de 11.07.2007.

Contestația a fost depusă în termenul legal impus de art.207(1) din O.G.92/2003 R, fiind înregistrată la organul de control sub nr.xxx/09.08.2007, iar la organul de soluționare a contestației sub nr.xxxx/16.08.2007.

Obiectul contestației îl reprezintă anularea parțială a deciziei de impunere în cauză pentru suma de xxxx lei, din care :

- |  |   |          |
|--|---|----------|
| ▪ TVA                                  | - | xxxx lei |
| ▪ majorări de întârziere TVA           | - | xxxx lei |
| ▪ penalități întârziere TVA            | - | xxxx lei |
| ▪ majorări întârziere impozit profit   | - | xxxxlei  |
| ▪ penalități întârziere impozit profit | - | xxx lei. |

I. Prin contestația formulată, petenta invocă următoarele :

- 1. Referitor la TVA în sumă de xxxlei aferentă bonusului de performanță plătit managerului S.C.xxxxx S.R.L. – dlxxxx în baza contractului nr.xxxx/03.11.2004 :**

- managerul xxxxx a avut calitatea de salariat al său până în luna octombrie 2004. Începând cu luna octombrie 2004 acesta a îndeplinit funcția de manager al S.C.xxxx SRL ;
- asociatul unic al SC xxxxS.R.L. xxxx – xxxxxxxxAustria, prin directorii executivi xxxx șixxxx a decis să plătească S.C.xxxxx S.R.L. reprezentată legal prin xxxxxx – manager, un bonus de performanță pentru anul 2004 în sumă de 3 onorarii lunare, respectiv xxxEuro fără TVA.

Calculul bonusului a fost efectuat în Austria și transmis prin e-mail și a fost prezentat organului de control. Baza de calcul o reprezintă cifra de afaceri din buget și cifra de afaceri realizată în luna noiembrie 2004. Asociatul unic a hotărât să acorde managerului un bonus în valoare de trei onorarii lunare pentru o realizare de 74% a cifrei de afaceri. Acordarea bonusului s-a făcut în limitele prevăzute la art.5(2) din Contractul nr.xxxxx/03.11.2004.

- considerentele pentru care asociatul unic a hotărât să acorde această sumă managerului societății din România pot fi multiple și nimeni în afară de proprietarii afacerii nu poate judeca nivelul câștigului unui manager de care depinde integritatea patrimoniului societății;
- organul de control nu a demonstrat că această cheltuială nu este aferentă veniturilor societății, ci s-a limitat la a aprecia că nu se justifică achitarea unui bonus de performanță pentru realizarea de pierdere, ceea ce ar însemna ca acesta să lucreze gratuit până când realiza profit.

**2. Referitor la TVA în sumă de xxxlei aferentă avansului achitat S.C. xxxxxxS.R.L.**

Petenta contestă dispoziția organului de control de a ajusta TVA dedusă inițial la data plății avansului din cauza următoarelor considerente :

- societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în condițiile prevăzute de art.145(8) din Codul fiscal ;
- serviciile pentru care s-a achitat avansul erau destinate realizării de operațiuni taxabile – exploatare lemn ;

- art.138 lit. a și b din Codul Fiscal referitor la ajustarea bazei nu este aplicabil societății deoarece se referă la facturi fiscale emise de prestatori în cazul în care operațiunea este anulată total sau parțial înainte de prestarea serviciilor, sau în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile la serviciile livrate (se referă la situații și documente în care cel care le-a emis realizează că sunt greșite din punct de vedere al bazei de impozitare și le corectează) ;
- art.160(2) din Codul Fiscal impune obligația furnizorilor de a corecta documentele emise inițial și obligația beneficiarilor de a înregistra aceste noi documente ;
- S.C.xxxxx S.R.L. nu a primit de la S.C.xxxxx S.R.L. nici o factură fiscală care să reducă baza impozabilă a facturii de avans cu valoarea serviciilor pe care prestatorul nu le-a mai efectuat. Din această cauză petenta s-a adresat instanței de judecată pentru a primi sprijin în recuperarea avansului ;
- prejudiciul suferit de petentă este de xxxxxlei și recunoașterea lui prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă presupune în cazul recuperării de la S.C.xxxx S.R.L., închiderea avansului fără colectare de TVA conform art.137(3) lit.b) din Codul Fiscal ;
- suma de xxxxx lei reprezintă restituirea avansului datorită neîndeplinirii obligațiilor contractuale și nu reprezintă contravaloarea serviciilor prestate. Numai în cazul în care suma ar fi reprezentat contravaloarea serviciilor prestate nu s-ar fi admis excluderea din baza de impozitare ;
- din faptul că furnizorul nu și-a respectat obligațiile din contract singura prejudiciată este petenta și nu bugetul de stat deoarece la emiterea facturii de avans furnizorul a colectat TVA și beneficiarul a dedus aceeași sumă.

**3. Referitor la calculul impozitului pe profit la 30.09.2004 efectuat de societate prin care a dedus cheltuieli suplimentare cu amortizarea în valoare de xxxxxxx lei vechi ca urmare a aplicării facilității fiscale prevăzute la art. 24 (12) din Codul fiscal.**

Petenta contestă dispoziția organului de control de anulare a facilității aplicate în cauză pentru următoarele considerente :

- Raportat la prevederile legislației fiscale aplicabile în perioada septembrie – decembrie 2004, societatea a aplicat corect facilitatea fiscală prevăzută pentru

mijloacele fixe puse în funcțiune până la 30.09.2004, întrucât la această dată varianta Codului Fiscal în vigoare nu prevedea obligația de recalculare a impozitului pe profit și stabilirea de accesorii aferente impozitului în situația în care nu se respecta cerința de menținere în patrimoniu o perioadă egală cu cel puțin jumătate din durata normală de utilizare ;

- această cerință s-a introdus prin O.U.G. 24/24.05.2005 pe care organul de control o consideră aplicabilă și pentru perioada anterioară ;
- după înstrăinarea mijloacelor fixe în cauză, la primul termen de calcul al impozitului pe profit, societatea nu a mai aplicat reducerea rezultatelor din facilitatea fiscală, dar nici nu a stabilit dobanzi și penalități de întârziere, pentru că acest lucru nu era prevăzut de legislația fiscală.

În baza considerentelor de mai sus, prin contestația formulată petenta procedează la recalcularea impozitului pe profit la 30.09.2004, impozitul datorat pentru această dată fiind de xxxxxlei noi, fapt pentru care procedează la o recalculare și a accesoriilor aferente acestuia.. Din această cauză, contestă o parte din accesorii calculate de organul de control și anume xxxlei noi majorări de întârziere și xxxx lei noi penalități de întârziere pentru impozitul pe profit.

**II.** Organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.xxx/09.07.2007 a reținut următoarele :

### **1. Cu privire la impozitul pe profit :**

În perioada verificată 01.05.2003 -31.12.2006, referitor la modul de înregistrare a veniturilor impozabile și a cheltuielilor înregistrate de societate și tratamentul fiscal al acestora, s-au constatat următoarele deficiențe :

**A.** La 30.09.2004, societatea conform evidenței contabile și a registrului de evidență fiscală (anexa 4.4) a înregistrat un profit contabil în sumă de xxxx lei vechi, cheltuieli nedeductibile de xxxxxx lei vechi și cheltuieli deductibile cu amortizarea de xxxxlei vechi (xxxx lei amortizare fiscală 20% deductibilă – xxxxxx lei vechi amortizare contabilă nedeductibilă), rezultând astfel o diferență de profit impozabil de xxxxx lei vechi. Întrucât din perioada anterioară societatea a reportat o pierdere fiscală de recuperat de xxxxxx lei, rezultă la 30.09.2004 o pierdere fiscală de xxxxxx lei vechi (xxxx lei – xxxxx lei).

Organul de control a constatat că prin declarația 101 depusă pentru anul fiscal 2004, facilitatea fiscală de 20% privind amortizarea nu a fost aplicată, mijloacele fixe în cauză fiind înstrăinate. Deoarece societatea nu a aplicat nici o facilitate fiscală la 31.12.2004 așa cum

rezultă din declarația 101, organul de control a stabilit că nici la 30.09.2004 nu putea aplica această facilitate, ceea ce a determinat recalcularea la 30.09.2004 a profitului impozabil prin neachitarea la această dată a cheltuielii deductibile cu amortizarea în sumă de xxxxxx lei vechi.

Având în vedere această situație, profitul impozabil recalculat la 30.09.2004 de către organul de control se prezintă astfel :

▪ profitul contabil	-	xxxxxxxxxxx lei vechi
▪ cheltuieli nedeductibile stabilite de societate	-	xxxxxxxxxlei vechi
▪ cheltuieli nedeductibile suplimentare stabilite de organul de control la 30.09.2004	-	xxxxxxxxxxx lei vechi

---

din care :

▪ cheltuieli nedeductibile aferente diferenței de curs valutar	-	xxxxxxxxxxx lei vechi
▪ cheltuieli nedeductibile aferente facturii de la SCxxxxxS.R.L.		xxxxxxx lei vechi
▪ cheltuieli nedeductibile aferente veniturilor neînregistrate în contabilitate	-	xxxxxxx lei vechi

---

▪ cheltuieli deductibile suplimentare cu amortizarea ca facilitare fiscală	-	0
▪ profit impozabil recalculat	-	xxxxxx lei vechi
▪ pierdere fiscală 2003	-	xxxxx lei vechi
▪ diferență profit impozabil	-	xxxxx lei vechi
▪ impozit pe profit datorat suplimentar la 30.09.2004 (25%)	-	xxxxxxxxlei vechi

Ca urmare, suma de xxxxxx lei vechi reprezintă impozit pe profit datorat suplimentar de societate la 30.09.2004 în conformitate cu art.19 (1) din Legea 571/2003.

Pentru nevirarea la termenul legal a acestuia au fost calculate majorări de întârziere în sumă de xxxxxx lei vechi (xxx lei) și penalități de întârziere de xxxxx lei (xxx lei) pentru perioada 25.10.2004 – 17.02.2005 (data depunerii declarației 101 pentru anul 2004), sume datorate în conformitate cu art.114, 115 și 120 din O.G.92/2003 R.

## **2. Cu privire la TVA :**

În perioada verificată 01.05.2003 – 31.03.2007 s-au constatat următoarele deficiențe :

**A.** Societatea înregistrează TVA deductibilă în sumă de xxxxxlei vechi (xxxx lei) aferentă următoarelor facturi fiscale :

- F.F. nr.xxxxxx/31.12.2004 emisă către S.C.xxxxS.R.L. în valoare totală de xxxxxxlei vechi, din care TVA de xxxxx lei vechi ;
- F.F. nr.xxxxxx/21.01.2005 emisă către S.C.xxxxx S.R.L. în valoare totală de xxxxlei vechi, din care TVA de xxxx lei vechi.

Contravaloarea acestor facturi reprezintă bonus de performanță plătit managerului Societății, xxxxx, conform contractului de management nrxxxx/03.11.2004.

În acest contract la art.5 (2) se arată : *„în primele 35 zile din noul an fiscal, în funcție de rezultatele financiare, Compania se obligă să plătească managerului un bonus de până la 5 onorarii, reprezentând bonus de performanță, plătit la începutul fiecărui an. Pentru anul 2004 managerul va emite, iar Compania va achita factura aferentă lunii decembrie pentru bonusul de performanță, luând în considerare rezultatele estimate în luna noiembrie”.*

Organul de control, în urma analizării rezultatelor S.C.xxxx S.R.L. în anul 2004, a constatat că aceasta a înregistrat pierdere contabilă și fiscală și a încheiat o serie de contracte defavorabile societății, fapt prezentat în partea introductivă a actului de control.

Având în vedere această situație, s-a stabilit că achitarea unui bonus de performanță pentru anul 2004 nu se justifică pentru următoarele considerente :

- contractul de management a intrat în vigoare în luna noiembrie 2004 și prin urmare nu poate fi vorba de realizarea unor prestări de servicii anterior acestuia ;
- mai mult, la 31.12.2004 societatea înregistra o pierdere contabilă de xxxxxlei vechi, iar la 30.09.2004, anterior încheierii contractului de management, societatea a înregistrat un profit contabil de xxxxx lei vechi ;
- în nota explicativă luată administratorului societății verificate, acesta susține că *„bonusul s-a acordat pentru o pierdere realizată mai mică decât cea planificată în buget”* ;
- până la data încheierii controlului societatea nu a prezentat documente cu modul de calcul al bonusului.

Prin urmare, în conformitate cu art.145 (3) lit.a) din Legea 571/2003 organul de

control fiscal a stabilit în sarcina societății TVA suplimentară de xxxxxlei vechi (xxx lei) afereantă bonusului de performanță.

**B.** Societatea a încheiat contractul de exploatare nr.xxx/14.10.2004 cu S.C.xxxxS.R.L. Bistrița. În baza acestui contract, petenta a achitat în luna octombrie 2004 cu titlu de avans suma de xxxxxx lei vechi (xxxx lei), din care TVA aferent de xxxxx lei (xxxx lei) înscrisă în F.F. xxxx/15.10.2004.

Până în luna octombrie 2005 prestatorul și-a onorat parțial obligațiile contractuale și a emis facturi de prestări servicii prin care s-a stornat din avansul inițial acordat suma de xxxlei noi din care TVA de xxxx lei noi.

Deoarece începând cu luna octombrie 2005 prestatorul nu și-a mai onorat nici una din obligațiile contractuale, S.C.xxxxxS.R.L.a procedat la somarea și apoi acționarea în instanță în vederea recuperării diferenței de avans plătit în sumă de xxxxxlei noi fără TVA, deși suma rămasă de recuperat era de xxxx lei noi, din care TVA este de xxxx lei noi.

În concluzie, valoarea avansului nerestituit și pentru care nu s-au prestat servicii este de xxxxx lei noi, din care TVAxxxxxlei noi, fapt atestat de cererea de investire a garanției imobiliare constituite cu ocazia semnării contractului depus la Tribunalul Sibiu sub nr. xxx/xx/2006, cererea de investire nr.xxx/2006, Somația de plată nr.xxxx/29.01.2007.

Întrucât, inițial societatea la data achitării avansului către prestator și-a exercitat în totalitate dreptul de deducere a TVA pentru suma de xxxx lei noi, ulterior avea obligația ajustării taxei deduse cu suma de xxxx lei noi afereantă avansului nerecuperat de la prestator în conformitate cu art. 138 lit.a și b din Legea 571/2003 și a pct.50(6) din H.G.44/2004. Această obligație nefiind respectată, suma de xxxx lei noi reprezentând TVA a fost stabilită suplimentar în sarcina societății.

**III.** Având în vedere constatările organului de control, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, organul de soluționare a contestației reține următoarele :

**1. Cu privire la contestarea sumei de xxx lei reprezentând majorări de întârziere impozit profit și xxxx lei penalități de întârziere impozit profit.**

În fapt, situația fiscală a petentei cu privire la aplicarea facilității fiscale privind deducerea cheltuielilor cu amortizarea de 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe așa cum

rezultă din evidența contabilă, registrul de evidență fiscală și declarația 101 privind impozitul pe profit se prezintă astfel :

La data de 30.09.2004 :

- cheltuieli cu amortizarea fiscală 20% deductibilă - xxxxxxxxxxxx lei vechi
- cheltuieli cu amortizarea contabilă nedeductibilă - xxxxxxxxxxxx lei vechi
- diferență deductibilă la calculul profitului impozabil - xxxxxxxxxxx lei vechi

La data de 31.12.2004 :

- cheltuieli cu amortizarea fiscală 20% deductibilă - xxxxxxxx lei vechi
- cheltuieli cu amortizarea contabilă nedeductibilă - xxxxxxxx lei vechi
- diferența deductibilă la calculul profitului impozabil - 0

- Organul de control a stabilit că societatea nu a aplicat nici o facilitate fiscală pentru anul 2004 privind amortizarea, având în vedere că suma acesteia pe cumulat la 31.12.2004 este sub cea la 30.09.2004.

Ca urmare, procedează la recalcularea profitului impozabil la 30.09.2004 prin neacceptarea cheltuielilor deductibile privind amortizarea de xxxxx lei vechi, având ca rezultat stabilirea în sarcina petentei a unui impozit pe profit suplimentar la această dată și a calculării de accesorii aferente pentru neachitarea la termen.

- În apărare, petenta susține că a aplicat corect facilitatea fiscală privind amortizarea la data de 30.09.2004 și că legislația fiscală nu prevedea la acest moment recalcularea impozitului pe profit și stabilirea de accesorii aferente în situația în care nu se respecta cerința de menținere în patrimoniu o perioadă egală cu cel puțin jumătate din durata normală de utilizare.

Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă petenta avea obligația recalculării profitului impozabil la 30.09.2004, în condițiile în care la această dată deduce o cheltuială cu amortizarea mai mare ca la 31.12.2004, iar datele din registrul de evidență fiscală nu corespund cu cele din declarația anuală privind impozitul pe profit.

În speță, sunt aplicabile prevederile :

- Art.19 (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal unde se arată : “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 (...).”

- pct.13,14, 15 din H.G.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 unde se specifică : “Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparține. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare”.

“La calculul profitului impozabil limitele cheltuielilor deductibile prevăzute de legislația în vigoare se aplică trimestrial (...), astfel încât la finele anului acestea să se încadreze în prevederile legii”.

“Pentru determinarea profitului impozabil, contribuabilii sunt obligați să întocmească un registru de evidență fiscală (...). Completarea se face în ordine cronologică, iar informațiile înregistrate trebuie să corespundă cu operațiunile fiscale și datele prezentate în declarațiile de impunere. Registrul de evidență fiscală se completează în toate situațiile în care informațiile cuprinse în declarația fiscală sunt obținute în urma unor prelucrări ale datelor furnizate din înregistrările contabile (.....).”

Având în vedere textele legale citate, rezultă :

- profitul impozabil și impozitul pe profit se evidențiază trimestrial, cumulat de la începutul anului fiscal ;
- petenta a încălcat acest principiu întrucât cheltuielile cu amortizarea de la sfârșitul anului 2004 nu puteau fi mai mici ca cele înregistrate la 30.09.2004 ;
- organul de control constată efectiv acest aspect prin compararea datelor înscrise în registrul de evidență fiscală întocmit de societate la 30.09.2004 și a celor din declarația 101 pe anul 2004 privind impozitul pe profit ;
- organul de control nu a anulat facilitatea fiscală privind amortizarea, ci însăși petenta, deoarece la 31.12.2004 amortizarea fiscală deductibilă este egală cu amortizarea contabilă nedeductibilă, efectul fiscal fiind zero. Deci, nefiind influențat calculul profitului impozabil la 31.12.2004 cu așa-zisa facilitate fiscală aplicată de societate, atunci nici la 30.09.2004 nu avea cum să beneficieze de această facilitate privind amortizarea fiscală. Din această cauză petenta avea obligația recalculării profitului impozabil la 30.09.2004 și a depunerii declarației 101 rectificative, fapt nerealizat de petentă. Neefectuând aceste

operațiuni, organul de control procedează corect la recalcularea profitului impozabil, stabilind astfel în mod legal impozitul pe profit datorat la 30.09.2004 și accesorii aferente acestuia calculate până la data de 17.02.2005 când petenta a depus declarația 101 pe anul 2004. Menționăm că petenta datorează numai accesorii aferente impozitului pe profit întrucât la sfârșitul anului 2004 societatea înregistrează pierdere fiscală ca urmare a recuperării pierderii fiscale din perioada anterioară.

În ceea ce privește susținerea petentei în sensul că a aplicat corect facilitatea Fiscală, invocând în apărare prevederile art.24 (12) din Legea 571/2003 în vigoare la 30.09.2004 pe considerentul că *“nu prevedea obligația de recalculare a impozitului pe profit și stabilirea de dobânzi și penalități de la data aplicării în situația în care nu se respecta cerința de menținere în patrimoniu o perioadă egală cu cel puțin jumătate din durata normală de utilizare”*, organul de soluționare a contestației menționează :

- în primul rând, organul de control a recalculat profitul impozabil la 30.09.2004 nu pentru faptul că societatea și-a înstrăinat mijloacele fixe pentru care putea beneficia conform legii de facilitatea fiscală privind amortizarea lor, aceasta nici nu mai intră în calcul din cauză că la 31.12.2004 din proprie inițiativă societatea și-a anulat facilitatea și prin urmare nici la 30.09.2004 nu putea fi luată în considerație din punct de vedere fiscal ;
- în al doilea rând, baza legală avută în vedere de organul de control pentru recalcularea profitului impozabil la 30.09.2004 a fost art.19 (1) din Legea 571/2003 și nicidecum art.24(12) din aceeași lege și O.U.G.24/2005 invocate de petentă, care nu au legătură cu speța în cauză.

## **2. Cu privire la contestarea sumei de xxxxxx lei reprezentând TVA, majorări de întârziere în sumă de xxxxx lei și penalități de întârziere de xxxxlei.**

a). Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă petenta își putea exercita dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxxx lei noi aferentă avansului achitat în luna octombrie 2004, în baza F.F. xxxxx/15.10.2004 emisă de prestatorul de servicii S.C.xxxxS.R.L., în condițiile în care prestatorul este acționat în instanță doar pentru diferența de avans fără TVA nerecuperată deoarece acesta nu și-a respectat obligațiile contractuale.

În fapt, petenta achită în luna octombrie 2004 cu titlu de avans suma de xxxxx lei noi din care TVA reprezintă xxxxx lei noi, TVA dedusă inițial. Ulterior, prestatorul din cauza îndeplinirii doar parțial a obligațiilor din contract, emite facturi de stornare din avansul inițial primit, stornare în sumă de xxxxx lei noi, din care TVA xxxlei noi.

Petenta solicită în instanță restituirea diferenței de avans rămasă de achitat în urma stornării de xxxx lei noi, sumă ce nu include TVA aferentă și nu xxxx lei noi, din care TVA reprezintă xxxx lei noi calculat astfel :

- $xxxxx - xxx = xxxxx$  lei noi
- $xxxx - xxxx = xxxxxxx$  lei noi.

Întrucât petenta și-a exercitat inițial în totalitate dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxx lei noi și pentru că prestatorul în speță a emis facturi de stornare cu TVA de xxxx lei noi, în speță sunt aplicabile prevederile :

- art.145 (3) din Legea 571/2003 conform căruia :  
 “Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă:  
**a). TVA** datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să ne fie prestate de o altă persoană impozabilă”;
- art.138 lit.a) și b) din Legea 571/2003 unde se specifică : “*Baza de impozitare a TVA se ajustează în următoarele situații* :  
 a). dacă au fost emise facturi fiscale și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor ;  
 b). în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate sau a serviciilor prestate”;
- pct.50(6) din H.G.44/2004 prin care se menționează : “Pentru situațiile prevăzute la art.138 lit.a), b), c) și e) din Codul fiscal beneficiarii sunt obligați să-și ajusteze dreptul de deducere. În aceste situații ajustarea reprezintă anularea totală sau parțială a TVA dedusă inițial (...)”.

Prin urmare, deoarece petenta nu a beneficiat integral de prestările contractate și nici nu va mai putea beneficia întrucât prestatorul S.C.xxxxx S.R.L. Bistrița a refuzat să plătească diferența de avans ce i-a fost achitată, fapt confirmat și de acționarea lui în instanță și de imposibilitatea recuperării acestui avans, prestatorul aflându-se pe rol la Tribunalul Bistrița cu dosarul nr.xxxx/xx/2006 prin care s-a deschis procedura de insolvență, în mod întemeiat organul de control a stabilit că petenta avea obligația ajustării TVA deduse inițial cu suma de xxx lei noi, sumă ce reprezintă TVA datorată suplimentar, din care se contestă xxxxx lei noi.

**b).** Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă petenta își putea exercita dreptul de deducere a TVA de xxxx lei noi aferentă bonusului de performanță plătit

managerului S.Cxxxxx S.R.L. în perioada 31.12.2004 – 21.01.2005 pentru rezultatele financiare din anul 2004, în condițiile în care facturile emise au avut la bază contractul nr.xxxx/03.11.2004 și în anul 2004 petenta înregistrează pierdere.

În speță, petenta ca și beneficiară a contractului de management nr.xxx/03.11.2004 a achitat efectiv bonus de performanță prestatorului de servicii, având la bază facturile emise de acesta, ceea ce a determinat înregistrarea concomitentă pe cheltuieli deductibile a serviciilor respective și a TVA deductibilă înscrisă în aceste facturi. Din această cauză problema care a făcut obiectul controlului este cea a justificării atât a cheltuielilor la calculul profitului impozabil, cât și din punct de vedere al TVA.

La capitolul privind impozitul pe profit în conformitate cu art.21 (4) lit.m) din Legea 571/2003 coroborat cu pct.48 din H.G.44/2004 s-a stabilit că bonusul de performanță este o cheltuială nedeductibilă fiscal întrucât acesta nu se justifică.

Reanalizând acest aspect din punct de vedere al caracterului deductibil în sensul TVA, rezultă încă o dată în plus că pentru a deduce o sumă înscrisă într-o factură, nu este condiția suficientă, ci concomitent contribuabilul trebuie să justifice necesitatea prestării în scopul desfășurării activității proprii, dacă serviciile sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, nici la data controlului și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente din care să reiasă natura serviciilor prestate, studii, analize, proiecte care să aibă suport în rezultatele financiare ale societății. Mai mult, se constată o mare incompatibilitate între obiectul contractului *“organizarea, conducerea și gestionarea activității sale, pe baza unor obiective și criterii de performanță, în schimbul unei plăți”* și situația reală din punct de vedere financiar în anul 2004 când se înregistrează pierdere fiscală, precum și faptul că în această perioadă au fost încheiate o serie de contracte defavorabile societății, fapt prezentat în actul de control în mod detaliat.

În drept, sunt aplicabile prevederile :

- art.145 (3) lit.a) din Legea 571/2003 conform căruia :

“Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă :

*a). TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate de o altă persoană impozabilă”.*

- pct.48 din H.G.44/2004 unde se specifică : *“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții :*
- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termen de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului ; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare ;*
- *contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate”.*

În concluzie, condițiile înscrise în textele de lege citate nefiind respectate, condiții ce trebuiau avute în vedere de petentă în momentul când a efectuat deducerea TVA, rezultă că societatea nu era îndreptățită să-și exercite dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxxxlei noi aferentă bonusului de performanță.

Prin urmare, susținerea petentei că TVA este deductibilă deoarece *“a dovedit necesitatea activității de management care s-a desfășurat în baza unui contract încheiat în condiții de legalitate (...)* “ nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Pentru considerentele reținute în baza art.211 (5) din O.G.92/2003 R, se

## **DECIDE :**

Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de xxxxx lei din care :

- |  |   |            |
|--|---|------------|
| ▪ TVA                                  | - | xxxxxx lei |
| ▪ majorări de întârziere TVA           | - | xxxxx lei  |
| ▪ penalități de întârziere TVA         | - | xxxxx lei  |
| ▪ majorări impozit profit              | - | xxxxxlei   |
| ▪ penalități întârziere impozit profit | - | xxxxx lei  |

Prezenta Decizie poate fi atacată la Tribunalul Sibiu în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,**

**V I Z A T ;**  
**SERV. JURIDIC,**