

DECIZIA

Nr. /

privind soluționarea contestației
formulată de **S.C. X S.R.L.**
înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad
sub nr./**26.06.2009**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr./26.06.2009, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .../26.06.2009 asupra contestației formulate de

S.C. X S.R.L.
cu sediul în, jud. Arad

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr./22.06.2009 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .../26.06.2009.

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr./20.05.2009, Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../20.05.2009 și Raportului de inspecție fiscală nr./2009 încheiate de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad.

Referitor la contestația formulată de S.C. X S.R.L., împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. încheiat la data de 19.05.2009 de către inspectorii din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, s-au reținut următoarele:

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ **ART. 85**

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin.

(4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...].

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]"

coroborat cu prevederile art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

"ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 87 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”.

Având în vedere că raportul pe care societatea petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr./20.05.2009, conform dispozițiilor legale mai sus citate, în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală din data de 19.05.2009 înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr./19.05.2009.

În condițiile în care Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../20.05.2009 este titlul de creanță care devine executoriu, acesta fiind opozabil petentei și acesta fiind cel care produce efecte față de petentă, și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr./19.05.2009, aceasta urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la capatul de cerere privind contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr./20.05.2009, s-au reținut următoarele:

În fapt, petenta formulează contestație împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr./20.05.2009 încheiată de către inspectorii din cadrul Activității de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 85 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, prevede:

„ART. 85 (...)

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin.

(4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Art. 109 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ precizează:

„ART. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.*

(2) *La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.*

În accepțiunea Codului de procedură fiscală, aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 la art. 110 alin. 3 se precizează că:

„ART. 110

(...)

(3) *Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.*

Totodată potrivit art. 205 și art. 206 din același act normativ:

„Art. 205

Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.*

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.*

ART. 206

Forma și conținutul contestației

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

a) *datele de identificare a contestatorului;*

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

(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.”

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale, cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale.

Totodată, lezarea interesului legitim trebuie demonstrată prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă neapărat obiectul, motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată se reține că petenta se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite obligații la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art. 205 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, deci nu a fost lezată în vreun interes al său.

Totodată petenta nu a motivat și demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. 244/20.05.2009.

Art. 217 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat precizează că:

„ART. 217

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Punctul 13 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, aprobate prin Ordinul nr. 519/2005 în ceea ce privește respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale, precizează la punctul 13.1 lit. d, următoarele:

„13.1. Contestația poate fi respinsă ca:

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;”

Drept urmare având în vedere prevederile legale mai sus citate pentru acest capăt de cerere contestația petentei formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr./20.05.2009 urmează să fie respinsă ca lipsită de interes.

În legătură cu capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./20.05.2009 emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad, s-au reținut următoarele:

Societatea comerciala X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr./20.05.2009 încheiată de către inspectorii din cadrul Activității de Inspecție Fiscală și solicită anularea acesteia și exonerarea de la plata sumei totale de lei reprezentând lei – impozit pe profit suplimentar, ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, ... lei – taxa pe valoarea adăugată și lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată pentru societatea petentă de avocat, la dosar fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr./20.05.2009 și solicită anularea acesteia, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

1. Pentru suma înregistrată în contul de Cheltuieli privind sconturile acordate există documente care au fost prezentate, dar nu au fost luate în considerare cu toate că sunt întocmite conform “uzanțelor comerciale comunitare”.

Consideră că deficiențele calitative și cantitative “se încadrează în parametrii industriali rezonabili fiind chiar sub parametrii întâlniți la alte societăți”, astfel că “este absolut inacceptabilă orice interpretare în sensul considerării acestor sume ca fiind nedeductibile fiscal”.

2. Organele fiscale, în mod nejustificat, au considerat cheltuielile nedeductibile anumite servicii de consultanță pentru management, marketing etc. deși “existau încheiate contracte în formă scrisă, serviciile erau prestate pe baza unor rapoarte de activitate lunare, iar serviciile prestate erau fără dubiu în interesul dezvoltării activității societății și în scopul obținerii de valori taxabile”.

3. Referitor la cheltuielile legate de investițiile la o hală închiriată de la SC N SRL în baza contractului nr./24.04.2008, arată că în realitate este vorba de un spațiu comercial în construcție de către proprietarul N. Societatea petentă arată că a efectuat investiții pentru pregătirea spațiului

în vederea amplasării mașinilor proprii de producție, dar “contractul nu a mai ajuns să se deruleze deoarece proprietarul a tergiversat extrem de mult finalizarea lucrărilor”, fapt care nu conduce la concluzia că investițiile societății petente nu au fost făcute în scopul de a obține valori taxabile.

4. În mod eronat cheltuielile legate de transportul și cazarea ale împuternicitului administratorului (cetățean nerezident) care nu are calitatea de salariat sau administrator al societății petente nu au fost considerate nedeductibile în condițiile în care “împuternicitul administratorului acționa în numele acestuia substituindu-se în drepturi și obligații.”

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad prin adresa nr./17.07.2009 a solicitat societății petente în temeiul prevederilor art. 205 din Codul de procedură fiscală, republicat, și conform prevederilor punctului 2.2 din Ordinul nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vederea emiterii unei decizii motivate de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad și ținând cont de faptul că la art. 213 alin. 1 din Codul de procedura fiscală, republicat, se precizează expres că:

"[...] 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", să completeze dosarul contestației cu temeiuri de drept care să refere la fondul cauzei, în condițiile în care petenta în contestația formulată nu invocă niciun temei de drept care să refere la fondul cauzei (art. 205 și art. 207 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pe care petenta s-a întemeiat, reglementând în domeniul procedurii de soluționare a contestațiilor).

Societatea petentă precizează că a formulat contestația în temeiul art. 19 și art. 21 din Codul fiscal.

II. Urmare verificării societății petente organele de control au constatat următoarele:

A. Referitor la impozitul pe profit:

A.1. În ceea ce privește suma de lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pentru neconsiderarea ca deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2008 a cheltuielilor înregistrate în cursul anului 2008 în sumă totală de lei, organele fiscale au constatat că societatea a înregistrat în conturile 6588.1 "Alte cheltuieli de exploatare" și în contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate" în cursul anului fiscal 2008 suma totală de lei reprezentând contravaloarea unor reclamații calitative și cantitative ale diverșilor clienți externi și interni.

Organele de control, prin adresa înregistrată la societate sub nr./08.05.2009, au solicitat petentei prezentarea documentelor justificative în baza cărora au fost înregistrate aceste cheltuieli cu diferențele

cantitative și calitative.

Dl., în calitate de împuternicit al administratorului, prin adresa înregistrată la societate sub nr. .../12.05.2009, a precizat faptul că aceste diferențe au fost aprobate de conducerea SC X SRL, avându-se la bază și prevederile contractuale.

Având în vedere faptul că societatea petentă nu a prezentat documente justificative pentru diferențele cantitative și calitative, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2008 suma de lei, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

A.2. În ceea ce privește suma de lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pentru cheltuielile înregistrate în cursul perioadei 2006 - 2008 în sumă totală de lei, reprezentând contravaloarea unor servicii de consultanță, servicii de consultanță pentru afaceri, management, marketing, etc. efectuate de diverși prestatori, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are încheiate contracte sau nu poate prezenta situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa înregistrată la societate sub nr. .../08.05.2009, prezentarea contractelor de prestări servicii, a situațiilor de lucrări, rapoartelor de lucru sau alte documente justificative care să ateste realitatea serviciilor prestate.

Prin adresa înregistrată la societate sub nr./12.05.2009, dl., în calitate de împuternicit al administratorului, a comunicat faptul că pentru unele prestări de servicii au fost prezentate contracte, rapoarte de activitate și situații de lucrări.

Organele fiscale, urmare analizei documentelor prezentate, au constatat că acestea nu sunt în conformitate cu prevederile art. 21, alin. 4, lit. m) din Legea 571/2003 și pct. 48 din R.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, nefiind întocmite corespunzător. Au constatat totodată că unele dintre societățile cu care SC X SRL are încheiate contracte de prestări servicii sunt reprezentate de către angajați ai SC X SRL, aceștia fiind efectiv și persoanele care efectuau aceste prestări.

Pe cale de consecință, organele fiscale au considerat ca nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2006 - 2008, cheltuielile cu serviciile de consultanță, serviciile de consultanță pentru afaceri, management, marketing etc. efectuate de diverși prestatori, pentru care societatea nu are încheiate contracte sau nu poate prezenta situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare în conformitate cu prevederile act. 21 alin. 4 lit. m) din Legea 571/2003, care să facă dovada realității prestărilor.

A.3. În ceea ce privește suma de lei, reprezentând impozit pe

profit stabilit suplimentar pentru cheltuielile înregistrate în cursul anului 2008, în sumă totală de lei, organele de control au constatat că societatea a înregistrat în contul 628 "Alte prestări de servicii efectuate de terți" în cursul anului fiscal 2008 suma totală de lei reprezentând contravaloarea unor cheltuieli efectuate la obiectivul "H", obiectiv închiriat de SC X SRL de la SC N SRL, în baza contractului de închiriere nr./24.04.2008.

Având în vedere că în urma divergențelor între SC X SRL și SC N SRL, petenta nu a desfășurat niciun fel de activitate economică în spațiul închiriat, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, stabilind ca nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2008 suma de lei, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

A.4. În ceea ce privește suma de lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pentru cheltuielile înregistrate în cursul perioadei 2006 - 2008 în sumă totală de lei, organele de control au constatat că petenta a înregistrat în conturile de cheltuieli în cursul perioadei 2006 - 2008 suma totală de lei reprezentând contravaloarea unor bilete de avion pentru persoane care nu au calitatea de salariați sau administratori ai societății verificate.

Având în vedere că împuternicitul administratorului, respectiv dl. nu deține nicio calitate în cadrul societății verificate, în conformitate cu prevederile art. 21, alin. 2, lit. e) din Legea 571/2003 coroborat cu dispozițiile pct. 27 din HG 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2006 - 2008 cheltuielile cu biletele de avion suportate pentru deplasările acestuia.

A.5. În ceea ce privește suma de lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pentru cheltuielile înregistrate în cursul anului 2008 în sumă totală de lei, organele de control au constatat că societatea a înregistrat în conturile de cheltuieli în cursul anului fiscal 2006 și anului fiscal 2008 suma totală de lei, reprezentând contravaloarea unor servicii de cazare pentru persoane care nu au calitatea de salariați sau administratori ai societății verificate.

Având în vedere că împuternicitul administratorului, respectiv dl. nu deține nicio calitate în societatea petentă, în conformitate cu prevederile art. 21, alin. 2, lit. e) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 27 din HG 44 /2004 organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului fiscal 2006 și anului fiscal 2008 cheltuielile cu cazarea acestuia.

Prin neplata în termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost încălcate prevederile art. 34 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Prin neplata în termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar și al

impozitului pe profit datorat conform prevederilor art. 34 alin. 10 din Legea nr. 571/2003, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în conformitate cu dispozițiile art. 119 și art. 120 din OG nr. 92/2003.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

Organele fiscale, în urma verificării, au constatat că societatea a dedus o taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă unor cheltuieli și investiții efectuate la obiectivul "H", obiectiv închiriat de SC X SRL de la SC N SRL în baza contractului de închiriere nr./24.04.2008, dar în urma unor divergențe între partenerii contractuali petenta nu a ajuns să desfășoare niciun fel de activitate economică în spațiul închiriat.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art. 128 alin. 4 lit. b) din același act normativ, organele fiscale au stabilit suplimentar în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată aferentă unor cheltuieli și investiții efectuate la obiectivul "H", unde societatea nu a desfășurat niciun fel de investiții.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că prin deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei pe baza documentelor prezentate în Anexa nr. 7 la Raportul de inspecție fiscală reprezentând servicii de cazare pentru persoane care nu au calitatea de angajat, petenta a încălcat prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art. 21 alin. 2 lit. e) din același act normativ.

Prin deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de 241 lei pe baza documentelor prezentate în Anexa nr. 8 la Raportul de inspecție fiscală reprezentând mâncare de câini și produse protocol, înregistrate în mod eronat în alte conturi decât contul 623 "Cheltuieli de protocol", petenta a încălcat prevederile art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Prin deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă unor servicii de consultanță, servicii de consultanță pentru afaceri, management, marketing, etc. efectuate de diverși prestatori, pentru care societatea nu are încheiate contracte sau nu poate prezenta situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, petenta a încălcat prevederile art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art. 21 alin. 2 lit. e) din același act normativ.

Prin neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei au fost încălcate prevederile art. 157 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece în perioada 01.06.2008 – 31.12.2008 societatea petentă a înregistrat taxa pe valoarea adăugată de plată, organele de inspecție

fiscală au calculat majorări de întârziere până la data de 19.05.2009 în sumă totală de lei, în conformitate cu art. 119 și art. 120 din OG nr. 92/2003 republicată, cu completările și modificările ulterioare.

III. S.C. X S.R.L. cu sediul în, jud. Arad, este înregistrată Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J02/./....., având cod de înregistrare fiscală RO

IV. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă în raport de constatările organelor de inspecție fiscală și prevederile dispozițiilor legale aplicabile în speță, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Arad au calculat în sarcina petentei impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată cu majorări de întârziere aferente, în sumă totală de lei.

A. Referitor la **impozitul pe profit:**

A.1. În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, se rețin următoarele:

În fapt, societatea petentă a înregistrat în conturile 6588.1 "Alte cheltuieli de exploatare" și în contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate" în cursul anului fiscal 2008 suma totală de lei reprezentând contravaloarea unor reclamații calitative și cantitative ale diverșilor clienți externi și interni.

Prin adresa înregistrată la societate sub nr./08.05.2009, organele de control au solicitat petentei prezentarea documentelor justificative în baza cărora au fost înregistrate aceste cheltuieli cu diferențele cantitative și calitative.

DI., în calitate de împuternicit al administratorului, prin adresa înregistrată la societate sub nr. .../12.05.2009, a precizat faptul că aceste diferențe au fost aprobate de conducerea SC X SRL, avându-se la bază și prevederile contractuale.

Având în vedere faptul că societatea petentă nu a prezentat documente justificative pentru diferențele cantitative și calitative, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2008 suma de lei, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Cheltuieli

ART. 21(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:(...)

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un

document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

Pe cale de consecință rezultă că operațiunile economico-financiare trebuie consemnate în momentul efectuării lor în evidența contabilă, pe baza documentelor justificative, care conform OMEF nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, ca să fie luate în considerare pentru deducerea cheltuielilor la momentul efectuării calculelor pentru determinarea profitului impozabil, este necesar să îndeplinească următoarele condiții enumerate în OMEF nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, astfel:

“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

În perioada în care formularul de factură a fost reglementat de HG nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, Ministerul Finanțelor Publice a recunoscut formularul „Nota de debit-credit” ca document justificativ care putea fi utilizat în relațiile cu partenerii străini, ținând astfel locul facturii externe denumită invoice, dacă îndeplinea condițiile pentru a fi recunoscut ca document justificativ.

În prezent, formularul de factură este reglementat de Codul fiscal, unde la art. 155 alin. (5) se precizează că:

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c)-f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile «scutit cu drept de deducere», «scutit fără drept de deducere», «neimpozabilă în România» sau, după caz, «neinclus în baza de impozitare»;

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea «taxare inversă» pentru operațiunile prevăzute la art. 160;

3. în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152¹ ori la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

4. dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152² sau la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

În legătură cu soluționarea acestei cauze s-a solicitat și punctul de vedere al direcției de specialitate din Minister, în temeiul dispozițiilor art. 213 alin. 2 din Codul de procedură fiscală, republicat, “Organul de soluționare competent pentru lămurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din minister sau al altor instituții și autorități.”, la solicitarea DGFP a județului Arad conținută în adresa nr. ../10.09.2009.

Cu adresa nr./13.10.2009, Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Legislație Impozite Directe a comunicat răspunsul în sensul că:

„Din punct de vedere contabil, potrivit art. 6 din Legea nr. 82/1991 republicată, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ. Elementele principale pe care trebuie să la conțină un document emis pe teritoriul României, pentru a fi recunoscut ca document justificativ, sunt cele prevăzute la pct. 2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar – contabile.

În cea ce privește înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare, aceasta se efectuează potrivit prevederilor Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005, cu modificările și completările ulterioare.”

Văzând răspunsul Ministerului Finanțelor Publice – Direcția de Legislație și Reglementări Contabile nr. 307904/13.10.2009 și în considerarea dispozițiilor art. 213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 213

Soluționarea contestației

(1) *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.”*

(...).”

coroborat cu pct. 9.9 din Ordinul Președintelui A.N.A.F 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, s-a solicitat Activității de Inspecție Fiscală efectuarea unei cercetări la fața locului în ceea ce privește obiectul înregistrării cheltuielilor și natura contului în care au fost înregistrate acestea, având în vedere faptul că, în practica comercială, pentru defectele de calitate sau neconformitate a bunurilor comercializate se acordă reduceri comerciale (rabat comercial), scontul de decontare fiind o reducere financiară acordată clientului de către furnizor pentru plata anticipată a sumei datorate, din verificarea efectuată urmând a rezulta corectitudinea acordării și înregistrării reducerilor comerciale sau financiare respective, raportat la rezultatul cercetării la fața locului a acestor aspecte.

Urmare efectuării cercetării la fața locului, finalizată prin Procesul verbal încheiat la data de 10.11.2009, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în cursul anului fiscal 2008 reclamațiile calitative și cantitative au fost înregistrate în conturile 6588.1 „Alte cheltuieli de exploatare” și în contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”, în sumă totală de lei, conform Anexei nr. 1 la Procesul verbal; dl., în calitate de împuternicit în Nota explicativă precizează că nu există nicio diferență între reclamațiile calitative și cantitative înregistrate în contul 667 față de cele înregistrate în contul 6588.1, înregistrările efectuate în contul 667 fiind efectuate eronat;

- **mărfurile pentru care au fost formulate reclamații calitative și cantitative, înscrise în debit-note-urile formulate de partenerii externi**, care au stat la baza înregistrării pe cheltuieli în contabilitatea SC X SRL în cursul anului 2008, **nu au fost returnate** furnizorului SC X SRL așa cum rezultă din Nota explicativă luată d-lui., în calitate de împuternicit (Anexa nr. 2 la Procesul verbal);

Pe cale de consecință, având în vedere starea de fapt descrisă de

organele de inspecție fiscală în Procesul verbal de cercetare la fața locului din data de 10.11.2009, precum și punctul de vedere al Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Legislație Impozite Directe, conținut în adresa nr./13.10.2009, rezultă că petenta nu a făcut aplicațiunea pct. 207 din Ordinul nr. 1.752 din 17 noiembrie 2005 (*actualizat*) pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv:

„7.10. VENITURI ȘI CHELTUIELI

207. - (1) *Contul de profit și pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).*

(2) **Cifra de afaceri netă**, în sensul prezentelor reglementări, se calculează prin însumarea veniturilor rezultate, din livrările de bunuri, executările de lucrări și prestările de servicii și alte venituri din exploatare, **mai puțin reducerile comerciale acordate clienților.**” neînregistrând corect în contabilitate cheltuielile cu reclamațiile calitative și cantitative - considerate reduceri comerciale – la furnizor aceste reduceri reprezentând cheltuieli ale perioadei, evidențiate în contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”, în condițiile în care mărfurile nu au fost returnate furnizorului SC X SRL așa cum rezultă din Nota explicativă luată d-lui.

Așadar documentele prezentate de petentă în susținerea contestației – debit note - chiar dacă au fost aprobate de conducerea SC X SRL, nu pot fi acceptate ca „documente justificative” în condițiile în care documentul „debit note” nu este reglementat în mod expres prin legislația fiscală și contabilă din România, respectiv Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Ordinul nr. 1.850 din 14 decembrie 2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, respectiv Ordinul nr. 3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile.

Luând în considerare cele de mai sus se retine faptul ca SC X SRL nu are dreptul de a considera ca deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2008 cheltuielile în sumă de lei reprezentând contravaloarea unor reclamații calitative și cantitative ale diverșilor clienți externi și interni, înscrise în documentele « debit-note » (Nota de debit-credit), întrucât acestea nu îndeplinesc condițiile prevăzute în OMEF nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile și nici elementele obligatorii reglementate de Codul fiscal ca trebuind să le conțină o factură, în condițiile în care societatea petentă a acceptat documente „debit-note” și de la persoane juridice române afiliate, în cuantum de lei, din totalul de lei, în legătură cu aceste operațiuni nefiind întocmite facturi în condițiile legii, astfel ca organele fiscale, în mod corect și legal, au procedat la încadrarea ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2008 a cheltuielilor în sumă de lei reprezentând contravaloarea unor reclamații calitative și cantitative ale diverșilor clienți externi și interni, înscrisurile „debit-note” neputând fi luate în considerare având în vedere prevederile art. 6 alin. 2 din Legea contabilitatii, se dispune:

“Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Învederam ca în ceea ce privește posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, s-a pronunțat Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 732 din 30.10.2007, în care referitor la aplicarea dispozițiilor art. 145 alin. 8 lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, obligatorie potrivit art. 329 alin. 3 din Codul de procedură civilă, prin care s-a decis:

« Admit recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.

În aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) și ale art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, stabilesc:

Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.”

Pe cale de consecință, având în vedere cele reținute, prevederile legale arătate în cuprinsul prezentei decizii, faptul că dezlegarea dată problemelor de drept judecate printr-un recurs în interesul legii este obligatorie de la data pronunțării hotărârii pentru toate instanțele, se va respinge contestația societății ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, deoarece documentele prezentate de petentă „debit-note” nu conțin elementele care să determine considerarea acestora ca documente justificative, neconținând toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor, mai mult, documentul „debit note” nefiind reglementat în mod expres prin legislația fiscală și contabilă din România, respectiv Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Ordinul nr. 1.850 din 14 decembrie 2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, respectiv Ordinul nr. 3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile.

Motivarea petentei fundamentată pe **“uzanțele comerciale comunitare”** nu a putut fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației deoarece acestea nu reprezintă acte normative opozabile, în contestația formulată societatea petentă a precizat că temei de drept art. 19 și art. 21 din Codul fiscal, neprecizând niciun act normativ în care documentul “debit note” să fie acceptat ca document justificativ care să stea la baza înregistrării în contabilitate, în condițiile în care Codul de procedură fiscală la Titlul IX *“Soluționarea contestațiilor formulate*

împotriva actelor administrative fiscale” la art. 213 alin. (1) se precizează că: “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.”, pentru toate aceste motive, pentru capătul de cerere privind suma de lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, contestația formulată de S.C. X S.R.L va fi respinsă.

A.2. În ceea ce privește suma de lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, se rețin următoarele:

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are încheiate contracte sau nu poate prezenta situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, astfel că pentru suma totală de lei, reprezentând contravaloarea unor servicii de consultanță, servicii de consultanță pentru afaceri, management, marketing, etc. efectuate de diverși prestatori, astfel că au stabilit impozit pe profit suplimentar pentru cheltuielile înregistrate în cursul perioadei 2006 - 2008 în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa înregistrată la societate sub nr. .../08.05.2009, prezentarea contractelor de prestări servicii, a situațiilor de lucrări, rapoartelor de lucru sau altor documente justificative care să ateste realitatea serviciilor prestate.

Prin adresa înregistrată la societate sub nr. ../12.05.2009, dl. ..., în calitate de împuternicit al administratorului, a comunicat faptul că pentru unele prestări de servicii au fost prezentate contracte, rapoarte de activitate și situații de lucrări.

Organele fiscale, urmare analizei documentelor prezentate, au constatat că acestea nu sunt în conformitate cu prevederile art. 21, alin. 4, lit. m) din Legea 571/2003 și pct. 48 din R.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu prezintă contracte încheiate, situații de lucrări sau rapoarte de activitate întocmite corespunzător. Au constatat totodată că unele dintre societățile cu care SC X SRL are încheiate contracte de prestări servicii sunt reprezentate de către angajați ai SC X SRL, aceștia fiind efectiv și persoanele care efectuau aceste prestări.

Pe cale de consecință, organele fiscale au considerat ca nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2006 - 2008, cheltuielile cu serviciile de consultanță, serviciile de consultanță pentru afaceri, management, marketing etc. efectuate de diverși prestatori, pentru care societatea nu are încheiate contracte sau nu poate prezenta situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare în conformitate cu prevederile act. 21 alin. 4 lit. m) din Legea 571/2003.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:
„Cheltuieli
ART. 21

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ Codul fiscal:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte;

Norme metodologice:

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

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

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

Nu intra sub incidenta conditiei privitoare la incheierea contractelor de prestari de servicii, prevazuta la art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate si de persoane juridice, cum sunt: cele de intretinere si reparare a activelor, serviciile postale, serviciile de comunicatii si de multiplicare, parcare, transport si altele asemenea.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai în condițiile în care sunt justificate de un contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor

prestate, precum și tarifele percepute și valoarea totală a contractului, respectiv contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

La dosarul cauzei au fost prezentate următoarele contracte:

- Contract de prestări servicii de consultanță nr./10.10.2005 încheiat între SC ... SRL, în calitate de prestator și S.C. X S.R.L, în calitate de beneficiar, însoțit de Actul adițional la contract nr./10.10.2005
- Contract de prestări servicii și consultanță nr./15.06.2006 încheiat între SC SRL, în calitate de prestator și S.C. X S.R.L, în calitate de beneficiar;
- Contract de prestări servicii de serigrafie nr./31.11.2006 încheiat între SC X SRL, în calitate de prestator și S.C. X S.R.L, în calitate de beneficiar;
- Contract de prestări servicii și consultanță nr./01.09.2007 încheiat între SC SRL, în calitate de prestator și S.C. X S.R.L, în calitate de beneficiar;
- Contract de prestări servicii și consultanță nr./05.10.2006 încheiat între SC SRL, în calitate de prestator și S.C. X S.R.L, în calitate de beneficiar;
- Contract de prestări servicii și consultanță nr./01.07.2006 încheiat între SC SRL, în calitate de prestator și S.C. X S.R.L, în calitate de beneficiar.

Din analiza contractelor existente la dosarul cauzei, s-a reținut că deși societatea deține contracte de prestări servicii acestea nu conțin elementele prevăzute la pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, respectiv termene de execuție, tarife percepute și valoarea totală a contractelor.

Totodată societatea petentă, în scopul justificării deductibilității acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil avea obligația legală a prezentării unor documente (situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate sau de piață) care să definească în mod concret în ce au constat serviciile prestate, termenele la care s-au realizat, tarifele negociate între părți, modul de cuantificare al serviciilor în vederea facturării acestora, precum și dacă acestea au fost efectuate în scopul dezvoltării activității societății.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile cu prestările de servicii prezentate mai sus, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L, pentru acest capăt de cerere.

A.3. În ceea ce privește suma de lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, se rețin următoarele:

În fapt, societatea petentă a înregistrat în cursul anului 2008, cheltuieli în sumă totală de lei, reprezentând contravaloarea unor cheltuieli efectuate la obiectivul "H", obiectiv închiriat de SC X SRL de la SC N SRL în baza contractului de închiriere nr. /24.04.2008.

Având în vedere că în urma divergențelor între SC X SRL și SC N SRL, petenta nu a desfășurat niciun fel de activitate economică în spațiul închiriat, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, stabilind ca nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2008 suma de lei.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Cheltuieli

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.

În raport de aceste prevederi legale se reține că, sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Referitor la utilitatea cheltuielilor înregistrate în cursul anului 2008, în sumă totală de lei, reprezentând contravaloarea unor cheltuieli efectuate la obiectivul "H", obiectiv închiriat de SC X SRL de la SC N SRL în baza contractului de închiriere nr. /24.04.2008, cheltuieli înregistrate în contul 628 "Alte prestări de servicii efectuate de terți", reprezentantul societății petente arată că a efectuat investiții pentru pregătirea spațiului în vederea amplasării mașinilor proprii de producție, dar contractul nu a mai ajuns să se deruleze deoarece proprietarul a tergiversat extrem de mult finalizarea lucrărilor, fapt care nu conduce la concluzia că investițiile societății petente nu au fost făcute în scopul de a obține valori taxabile.

Pe cale de consecință, în baza prevederilor art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora 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, în condițiile în care, în actul atacat, organele de inspecție fiscală au respectat prevederile alin. 2 al art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală: “ (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”, fundamentând constatările pe starea de fapt existentă, se reține că, în mod corect și legal s-a stabilit suma de lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, societatea petentă neputând demonstra că, cheltuielile efectuate la obiectivul "H" – aflat în construcție de către proprietar SC N SRL.

De altfel, însăși petenta în contestația formulată recunoaște că nu a

realizat venituri urmare investițiilor efectuate la obiectivul "Hala Micalaca Est", precizând următoarele „Contractul nu a mai ajuns să se deruleze (...) Acest fapt nu duce însă la concluzia că investițiile noastre nu au fost făcute în scopul de a obține valori taxabile, **chiar dacă acest lucru nu s-a întâmplat**”, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L, pentru acest capăt de cerere.

A.4. În ceea ce privește suma de lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, se rețin următoarele:

În fapt, petenta a înregistrat în conturile de cheltuieli în cursul perioadei 2006 - 2008 suma totală de lei reprezentând contravaloarea unor bilete de avion pentru persoane care nu au calitatea de salariați sau administratori ai societății verificate; împuternicitul administratorului, respectiv dl. nu deține nicio calitate în cadrul societății verificate, astfel în conformitate cu prevederile art. 21, alin. 2, lit. e) din Legea 571/2003 coroborat cu dispozițiile pct. 27 din HG 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2006 - 2008 cheltuielile cu biletele de avion suportate pentru deplasările acestuia.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Cheltuieli

ART. 21 (...)

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

(...)

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, **efectuate pentru salariați și administratori**, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ *Codul fiscal:*

e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate de către salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;

Norme metodologice:

27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale convenite acestora.”

În motivarea contestației, societatea petentă consideră că: „(...) împuternicitul administratorului acționa în numele acestuia substituindu-se în drepturi și obligații.”

Din interpretarea textului de lege invocat se reține că, cheltuielile de transport sunt deductibile numai dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile de a fi aferente realizării veniturilor și de a fi considerate deductibile de prevederile legale în vigoare, iar în acest caz nu este permisă acordarea deductibilității pentru cheltuieli de cazare efectuate de către persoane care nu au calitatea de angajați ai societății sau administratori ai acesteia.

În condițiile în care societatea petentă nu a prezentat la dosarul cauzei documente din care să rezulte că respectivele cheltuieli au fost efectuate pentru persoane care au calitatea de angajați ai societății, respectiv administratori ai acesteia sau alte persoane fizice asimilate acestora, se reține că organele de control au procedat în mod corect și legal, considerând nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu transportul d-lui. care nu deține nicio calitate în societatea petentă, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

A.5. În ceea ce privește suma de lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, se rețin următoarele:

În fapt, societatea a înregistrat în conturile de cheltuieli în cursul anului fiscal 2006 și anului fiscal 2008 suma totală de lei, reprezentând contravaloarea unor servicii de cazare pentru persoane care nu au calitatea de salariați sau administratori ai societății verificate; împuternicitul administratorului, respectiv dl. nu deține nicio calitate în societatea petentă, astfel în conformitate cu prevederile art. 21, alin. 2, lit. e) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 27 din HG 44 /2004 organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului fiscal 2006 și anului fiscal 2008 cheltuielile cu cazarea acestuia.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Cheltuieli

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.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

(...)

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, **efectuate pentru salariați și administratori**, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Codul fiscal:

e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate de către salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;

Norme metodologice:

27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale convenite acestora.”

În motivarea contestației, societatea petentă consideră că: „(...) împluternicitul administratorului acționa în numele acestuia substituindu-se în drepturi și obligații.”

Din interpretarea textului de lege invocat se reține că, cheltuielile de cazare sunt deductibile numai dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile de a fi aferente realizării veniturilor și de a fi considerate deductibile de prevederile legale în vigoare, iar în acest caz nu este permisă acordarea deductibilității pentru cheltuieli de cazare efectuate de persoane care nu au calitatea de angajați ai societății sau administratori ai acesteia.

În condițiile în care societatea petentă nu a prezentat la dosarul cauzei documente din care să rezulte că respectivele cheltuieli au fost efectuate pentru persoane care au calitatea de angajați ai societății, respectiv administratori ai acesteia sau alte persoane fizice asimilate acestora, iar societatea are domiciliul fiscal în localitatea Arad, se reține că organele de control au procedat în mod corect și legal, considerând nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu cazarea d-lui. care nu deține nicio calitate în societatea petentă, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la majorările de întârziere aferente în sumă totală de lei stabilite suplimentar, calculate în Decizia de impunere atacată, se reține că stabilirea de majorări în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura impozitului pe profit, stabilit în sarcina petentei, contestația formulată de petentă urmează a fi respinsă, și pentru debitul reprezentând accesorii în sumă totală de lei, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, contestația va fi respinsă.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

În fapt, societatea a dedus o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă unor cheltuieli și investiții efectuate la obiectivul H, obiectiv închiriat de SC X SRL de la SC N SRL în baza contractului de închiriere

nr./24.04.2008, dar în urma unor divergențe între partenerii contractuali petenta nu a ajuns să desfășoare niciun fel de activitate economică în spațiul închiriat.

Societatea petentă a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă unor servicii de consultanță, servicii de consultanță pentru afaceri, management, marketing, etc. efectuate de diverși prestatori, pentru care societatea nu are încheiate contracte sau nu poate prezenta situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

În drept, la art. 206 alin. (1) lit. c și lit.d din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se precizează:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”,

coroborat cu pct. 2.4 și pct. 12.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează următoarele:

“ 2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

(...)

12.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [...]”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestația formulată societatea petentă trebuia să prezinte atât motivele de fapt, cât și motivele de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază contestația, în ceea ce privește debitul în sumă de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, în condițiile în care a contestat și aceste debite, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume.

Contestația se analizează și se soluționează având în vedere motivele de fapt și de drept invocate de contestatoare și dovezile aduse de aceasta în limitele sesizării făcute, motiv pentru care organul de soluționare a contestației poate răspunde numai în limitele investirii făcute prin contestație cu privire la respectarea legislației fiscale, doar pentru punctele din actul atacat cu privire la care contestatoarea și-a prezentat argumentele, pentru celelalte constatări, contestația fiind

nemotivată.

În consecință, în condițiile în care pentru acest debit societatea petentă nu a prezentat motivele de fapt și de drept pentru care a contestat această sumă, pentru suma totală de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere, contestația formulată de S.C. X S.R.L. va respinsă ca nemotivată.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct. 13 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, aprobate prin Ordinul nr. 519/2005, art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 27, pct. 48 din HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 2.4 și pct. 12.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu art. 85, art. 86, art. 87, art. 109, art. 110, art. 205, art. 206, art. 213, art. 216, art. 217 din Codul de Procedură Fiscală, republicat , se

D E C I D E

1. Respingerea contestației depuse de **S.C. X S.R.L. cu sediul în**, **jud. Arad**, pentru capătul de cerere prin care s-a îndreptat împotriva Raportului de inspectie fiscala nr. încheiat la data de 19.05.2009 de către inspectorii din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, ca inadmisibilă.

2. Respingerea contestației formulata de **S.C. X S.R.L.**, împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../20.05.2009 încheiate de Activitatea de Inspecție Fiscală, ca lipsită de interes.

3. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, împotriva Deciziei de impunere nr. .../20.05.2009 încheiată de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere, ca nemotivată.

4. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, împotriva Deciziei de impunere nr./20.05.2009 încheiată de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **lei** reprezentând impozit pe profit și majorări de întârziere aferente, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director Coordonator,