



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19  
Cluj-Napoca, jud. Cluj  
Tel : 0264 591670  
Fax : 0264 592489  
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

## DECIZIA nr. 213/2009

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. AC S.R.L.**  
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj  
si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. - /...10.2009, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. AC S.R.L.** cu sediul social in mun. Cluj-Napoca, formulata impotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....10.2009.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala intocmit de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj la data de ....08.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/....08.2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....08.2009, act administrativ fiscal prin care au fost stabilite in sarcina petentei obligatii fiscale de plata in suma de "y" lei reprezentand debit suplimentar ("y" lei) si majorari de intarziere ("y" lei) la sursa impozit pe profit, agentul economic contestand partial aceste obligatii fiscale, precum si diminuarea pierderii inregistrate in anul 2008.

In virtutea rolului sau activ, cu adresa nr. -/....10.2009 transmisa prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire, organul de solutionare a contestatiei i-a facut cunoscut societatii contestatoare ca Raportul de inspectie fiscala reprezinta un act premergator care sta la baza intocmirii Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si ca doar acesta din urma este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat, solicitand petentei sa precizeze daca prin contestatia formulata se indreapta impotriva deciziei de impunere prin care i s-a creat o situatie noua privind obligatiile fiscale datorate bugetului de stat.

Cu adresa inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Cluj sub nr. -/....10.2009, petenta comunica ca prin contestatia formulata se indreapta si impotriva Deciziei de impunere nr. -/....08.2009, astfel incat organul de solutionare a contestatiei i-a act de faptul ca petenta contesta partial obligatiile fiscale suplimentare stabilite in sarcina sa prin Decizia de impunere mentionata mai sus (afereente anilor 2006 si 2007), precum si diminuarea pierderii inregistrata in anul 2008, fara ca petenta sa precizeze cuantumul acestor obligatii fiscale.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de ....08.2009 si comunicat petentei la data de ....08.2009 (potrivit datei inscrise pe confirmarea de primire existenta in copie la dosarul cauzei), iar contestatia

depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de ...09.2009, fiind inregistrata sub nr. -/....09.2009.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. AC S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud Cluj.

I. Petenta contesta partial obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....08.2009, precum si diminuarea pierderii inregistrata in anul 2008 invocand urmatoarele aspecte:

- cheltuielile in suma de "y" lei reprezentand cheltuieli cu taxi si cateva abonamente au fost considerate in mod eronat de catre organele fiscale ca fiind in totalitate nedeductibile fiscal, fara a tine seama de raspunsurile date de reprezentantul agentului economic in nota explicativa prin care s-a precizat ca acestea au fost necesare pentru deplasarea angajatilor societatii pentru rezolvarea problemelor aparute in timpul activitatii, inregistrarea actelor la diverse institutii, achizitii de materii prime si materiale,

- cheltuielile cu combustibilul in suma de "y" lei in anul 2006 si "y" lei in anul 2007, au fost considerate ca nedeductibile fiscal pe motivul ca societatea nu justifica cheltuiala ca urmare a lipsei ordinelor de delegatie si a foilor de parcurs, ori nu exista nici un act normativ care sa oblige societatea sa prezinte aceste documente pentru justificarea consumului de combustibil aferente automobilelor proprietatea firmei,

- in mod eronat s-a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile de deplasare in suma de "y" lei in anul 2006, deoarece toate persoanele care au primit diurna au lucrat la o societate cu care S.C. AC S.R.L. avea contract la aceea data, iar facturarea catre acestia s-a facut in functie de orele pe care angajatii societatii le desfasurau in incinta lor, facturile fiind recunoscute si achitate integral de catre beneficiar. Pentru suma de "y" lei aferenta anului 2008, societatea sustine efectuarea acestor cheltuieli in folosul realizarii de venituri prin contractul de lucrari executate in Timisoara si Oradea, respectiv situatii de lucrari si note de receptie, singurul element care lipseste este stampila societatii de pe ordinul de deplasare in baza careia s-a achitat diurna.

- cheltuiala cu prestarile de servicii in suma de "y" lei rezulta dintr-o factura emisa de o societate din Targu Mures ca urmare a prestarii de activitati de cautare a unei locatii in vederea solutionarii intentiei societatii noastre de dezvoltare si deschidere a unui punct de lucru in Targu Mures, care insa nu s-a materializat din cauza ca locatiile prezentate depasea bugetul nostru sau nu se gaseau in zone de interes,

- cheltuielile cu obiectele de inventar si materiale consumabile in suma de "y" lei sunt aferente achizitionarii de gresie, faianta, usa metalica, usa garaj, accesorii baie, tigla si materiale de constructie necesare amenajarii sediului societatii care este utilizat in baza unui contract de comodat, investitie necesara sa aduca imobilul la starea ceruta pentru un sediu social.

- pentru cheltuiala cu primele de asigurare in suma de "y" lei nu s-a acordat dreptul de deductere pe motivul ca acestea privesc active care nu sunt proprietatea societatii, ori nu intelegem de ce cheltuiala cu asigurarea unei masini aflata in comodat nu este deductibila atata timp cat comodatarul are obligatia de a restitui bunul in starea in care l-a primit.

- cheltuielile cu transportul personalului in suma de "y" lei au fost considerate in mod eronat ca nedeductibile fiscal, intrucat cheltuielile de transport si cazare in tara si

străinatate efectuate de către salariați și administratori sunt cheltuieli destinate realizării de venituri,

- motivele invocate de către petenta privind cheltuielile cu combustibilul ("y" lei), cheltuielile cu obiectele de inventar ("y" lei) și cheltuielile cu primele de asigurare ("y" lei) aferente anului 2008, sunt în esență cele prezentate la alineatele precedente.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal nr. -/....08.2009, este reținută în sarcina agentului economic ca obligație de plată suplimentară față de bugetul de stat suma totală de "y" lei (contestată parțial de petenta), reprezentând debit suplimentar ("y" lei) și majorări de întârziere ("y" lei) la sursa impozit pe profit, precum și diminuarea pierderii înregistrată de societate în anul 2008 cu suma de "y" lei, stabilite în baza măsurilor din Raportul de inspecție fiscală generală încheiat la data de ....08.2009 și înregistrat la organul fiscal sub nr. -/....08.2009.

Raportul de inspecție fiscală în baza căruia au fost stabilite obligațiile fiscale suplimentare menționate mai sus s-a întocmit în urma efectuării inspecției fiscale la S.C. AC S.R.L. Cluj-Napoca ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calculare, înregistrare și virare a obligațiilor față de bugetul statului la sursa impozit pe profit, inspecție fiscală efectuată în baza Avizului de verificare nr. -/...08.2009.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada ....07.2006-....12.2008 societatea nu are dreptul de deducere pentru cheltuielile în suma totală de "y" lei aferente unor operațiuni economice pentru care aceasta nu poate justifica efectuarea lor în scopul realizării de venituri, fiind încălcate prevederile art. 21 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la data de ....08.2009 se reține că operațiunile economice pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere la calculul profitului impozabil se referă la cheltuieli cu: transportul efectuat de personalul angajat al societății, combustibilul, deplasarea (diurnă), prestări de servicii (consultanță imobiliară), obiecte de inventar, materiale consumabile și primele de asigurare.

Neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere pentru cheltuielile aferente operațiunilor menționate mai sus, a condus la stabilirea în sarcina agentului economic a obligațiilor fiscale suplimentare consemnate în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal nr. -/....08.2009 și care sunt contestate parțial de către petenta.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada verificată, referitoare la speta analizată, se rețin următoarele aspecte:

Perioada supusă verificării: ....01.2006-....06.2009.

În fapt, organele fiscale din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Cluj au efectuat un control fiscal la S.C. AC S.R.L. cu sediul în mun. Cluj-Napoca, ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calculare, înregistrare și virare a obligațiilor față de bugetul statului la sursa impozit pe profit, conform Avizului de verificare nr. -/....08.2009.

De menționat este faptul că societatea a fost înființată la data de ....06.2003, dar până la data de ....06.2006 aceasta nu a desfășurat nici un fel de activitate, așa cum rezultă din declarația depusă de agentul economic pentru semestrul I 2006.

În baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ....08.2009 a fost întocmită Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal nr. -/....08.2009, prin care au fost stabilite suplimentar în sarcina agentului economic obligații fiscale în suma totală de "y" lei,

reprezentand debit suplimentar (“y” lei) si majorari de intarziere (“y” lei) la sursa impozit pe profit, precum si diminuarea pierderii inregistrata de agentul economic in anul 2008 cu suma de “y” lei.

De mentionat ca petenta contesta masurile luate de catre organele de inspectie fiscala privind considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor in suma de “y” lei efectuate de catre agentul economic in perioada iulie 2006-decembrie 2008, fara ca aceasta sa precizeze care sunt obligatiile fiscale aferente acestora reprezentand impozit suplimentar si majorari de intarziere la sursa impozit pe profit.

Prin urmare organul insarcinat cu solutionarea contestatiei procedeaza la stabilirea impozitului pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile contestate prin aplicarea cotei de 16 % asupra acestor sume, cu mentiunea ca pentru anul 2007 agentul economic a inregistrat initial pierdere de care s-a tinut seama la stabilirea impozitului contestat. Totodata s-au calculat si majorarile de intarziere aferente diferentelor de impozit pe profit contestat, modul de calcul al acestora fiind prezentat la pct. III.b al prezentei decizii.

In consecinta se retine ca petenta contesta partial obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa, dupa cum urmeaza:

- “y” lei impozit pe profit,
- “y” lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- “y” lei diminuarea pierderii pe anul 2008.

Situatia obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in sarcina petentei, a obligatiilor contestate, precum si baza impozabila aferenta acestora, dupa cum urmeaza:

anul	Obligatii stab. suplimentar act insp.fisc.			Obligatii contestate		
	Obligatii	contestate	majorari	chelt neded.	impozit	majorari
2006	“y”	“y”	“y”	“y”	“y”	“y”
2007	“y”	“y”	“y”	“y”	“y”	“y”
2008	“y”	-	-	“y”	-	-
<b>Total</b>	<b>“y”</b>	<b>“y”</b>	<b>“y”</b>	<b>“y”</b>	<b>“y”</b>	<b>“y”</b>

Asa cum rezulta din tabelul prezentat mai sus, petenta contesta impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma totala de “y” lei, aferent anului 2006 (“y” lei) si anului 2007 (“y” lei), respectiv majorarile de intarziere in suma de “y” lei, precum si diminuarea pierderii inregistrate de catre agentul economic in anul 2008 cu suma de “y” lei, invocand in sustinerea contestatiei motivele prezentate in sinteza la pct.1 al prezentei decizii.

Asa cum s-a precizat mai sus, stabilirea in sarcina petentei a obligatiilor suplimentare aferente perioadei iulie 2006-decembrie 2008 s-a datorat considerarii de catre organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor efectuate de agentul economic in suma de “y” lei, ce a avut ca baza legislativa prevederile art. 19, alin. (1); respectiv ale art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit, se precizeaza:

*“ART. 19 Reguli generale*

***(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.***

*La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.*

*“ART. 21 Cheltuieli*

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai **cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare. [...]*”.

Analiza obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in sarcina petentei si contestate de catre aceasta, precum si a cheltuielilor considerate de catre organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal care au condus la stabilirea acestor obligatii, este prezentata in cele ce urmeaza.

**III.a Referitor la suma de “y” lei reprezentand debit suplimentar la sursa impozit pe profit**, se retine ca aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost stabilita in sarcina agentului economic pentru perioada iulie 2006-decembrie 2007, dupa cum urmeaza:

anul 2006 - “y” lei

anul 2007 - “y” lei

Asa cum reiese din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...08.2009 si a anexelor acestuia, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. - /...08.2008, aceasta diferenta de impozit pe profit in suma totala de “y” lei a rezultat in urma considerarii de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil a unor cheltuieli in suma totala de “y” lei (“y” lei in anul 2006 si “y” lei in anul 2007), deoarece acestea nu respecta conditiile prevazute de lege pentru a fi incadrate in categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil pentru perioada la care se refera.

Totodata, din analiza continutului Raportului de inspectie fiscala, se retine ca aceste cheltuieli in suma totala de “y” lei pentru care organele de inspectie fiscala nu au admis deductibilitatea la calculul profitului impozabil si care au condus la stabilirea unor obligatii fiscale suplimentare la sursa impozit pe profit (pentru anii 2006-2007), se pot grupa astfel:

- cheltuieli sociale, respectiv cheltuieli cu transportul efectuat de personalul angajat al societatii, in suma de “y” lei,
- cheltuieli cu combustibilul, in suma totala de “y” lei,
- cheltuieli de deplasare (diurna), in suma totala de “y” lei,
- cheltuieli cu prestari de servicii (consultanta imobiliara), in suma de “y” lei,
- cheltuieli cu obiecte de inventar in suma de “y” lei,
- cheltuieli cu materiale consumabile, in suma de “y” lei,
- cheltuieli cu primele de asigurare, in suma de “y” lei.

**III.a1 Suma de “y” lei** reprezinta cheltuieli sociale inregistrate in evidenta contabila a societatii in anul 2006, respectiv cheltuieli cu taxi si abonamente pentru transport acordate personalului societatii, cheltuieli care au fost considerate ca nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Din continutul anexei nr. 1A “Situatia cheltuielilor de transport de personal 2006” la Raportul de inspectie fiscala, se retine ca in perioada ...07.2006-....12.2006 petenta a inregistrat in evidenta contabila a societatii cheltuieli cu taxi (185 pozitii) si abonamente pentru transportul in comun (4 pozitii), in suma totala de “y” lei, din care organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de “y” lei, respectiv diferenta dintre totalul cheltuielilor inregistrate si suma de “y” lei reprezentand cheltuieli deductibile in limita a 2% aplicata asupra fondului de salarii inregistrat in contul 641 “Cheltuieli cu salariile personalului”

In drept, prevederile art. 21, alin. (3), lit. c) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, arata ca:

**“(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:**

**c) cheltuielile sociale, in limita unei cote de pana la 2%, aplicata asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificarile ulterioare. [...]. In cadrul acestei limite pot fi deduse si cheltuielile reprezentand: cadouri in bani sau in natura oferite copiilor minori ai salariatilor, cadouri in bani sau in natura acordate salariatelor, costul prestatiilor pentru tratament si odihna, **inclusiv transportul**, pentru salariatii proprii si pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi in gospodarie si contributia la fondurile de interventie ale asociatiei profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din scoli si centre de plasament”.**

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, precum si continutul cheltuielilor care fac obiectul analizei la acest punct, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat corect si legal la acordarea deductibilitatii acestor cheltuieli in limita unei cote de 2 % aplicata asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, respectiv pentru suma de “y” lei si respingerea acordarii deductibilitatii pentru diferenta in suma de “y” lei.

**III.a2 Suma de “y” lei** a fost inregistrata in evidenta contabila a societatii in anul 2006 (“y” lei), respectiv in anul 2007 (“y” lei) si reprezinta achizitii de combustibil pentru care agentul economic nu a prezentat justificari in ceea ce priveste utilizarea in scopul realizarii de venituri, asa cum rezulta din “Situatia combustibilului 2006” (66 pozitii) anexa nr. 1A la Raportul de inspectie fiscala, respectiv “Situatia combustibilului 2007” (142 pozitii) anexa nr. 1B la Raportul de inspectie fiscala.

In drept, prevederile art. 21, alin. (1) si (4), lit. f) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, precizeaza ca:

**“ART. 21 Cheltuieli**

**(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare. [...].”**

**“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

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

coroborate cu dispozitiile pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, unde se arata ca:

**“44. Inregistrarile in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare”.**

In temeiul prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere faptul ca pentru cheltuielile cu combustibilul inregistrate de agentul economic in evidenta contabila in anii 2006 si 2007 acesta nu prezinta documente care sa justifice utilizarea lor in scopul realizarii de venituri impozabile (foi de parcurs, ordine de deplasare, etc.), se constata ca acestea nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, astfel cum au retinut si organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal atacat.

**III.a3 Suma de “y” lei** reprezinta cheltuieli de deplasare (diurna) inregistrate in evidenta contabila a societatii in anul 2006.

Potrivit anexei nr. 1A la Raportul de inspectie fiscala aceste cheltuieli au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii in cont 625 “Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari” si sunt aferente lunii Octombrie (“y” lei) si lunii Noiembrie (“y” lei), cheltuieli pentru care agentul economic a prezentat ca documente justificative un numar de 31

buc. "Decont de cheltuieli", fara insa a prezenta Ordinul de deplasare care constituie documentul justificativ care confirma efectuarea deplasarii.

In drept, dispozitiile art. 21, alin. (2), lit. e) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, referitor la cheltuielile de transport si cazare, precizeaza ca:

*"(2) Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si:*

*e) cheltuielile de transport si cazare in tara si in strainatate efectuate de catre salariatii si administratori, in cazul in care contribuabilul realizeaza profit in exercitiul curent si/sau din anii precedenti".*

De asemenea, prevederile pct. 8 si 45 din H.G. Nr. 543/24.07.1995, republicata, referitoare la drepturile si obligatiile salariatilor pe perioada delegarii si detasarii in alta localitate, precum si in cazul deplasarii in cadrul localitatii, in interesul serviciului, se arata ca:

***"8. Salariatii aflati in delegare sau detasati in localitati situate la distante mai mari de 5 km de localitatea in care isi au locul permanent de munca primesc, pentru compensarea cheltuielilor personale, o indemnizatie zilnica de delegare sau de detasare de 105.200 lei (10,52 RON), indiferent de functia pe care o indeplinesc si de institutia publica ai carei salariatii sunt" [...].***

***"45. Salariatii trimisi in delegare sau detasare sunt obligati sa obtina pe ordinul de serviciu, de la unitatea la care se deplaseaza, viza si stampila conducatorului unitatii sau inlocuitorului acestuia, indicand data si ora sosirii si plecarii".***

Din continutul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca sunt aferente realizarii veniturilor cheltuielile de transport si cazare in conditiile in care salariatii se afla in delegare ***"in localitati situate la distante mai mari de 5 km de localitatea in care isi au locul permanent de munca"*** si este justificata cu ordinul de serviciu pe care se afla viza si stampila conducatorului unitatii la care se deplaseaza, respectiv data si ora sosirii si plecarii.

In conditiile in care agentul economic nu prezinta documentele prevazute de lege pentru justificarea deplasarii (ordinul de serviciu), organul insarcinat cu solutionarea contestatiei nu poate stabili daca aceste delegarii sunt reale, atata timp cat din documentul prezentat "Decont de cheltuieli" nu rezulta societatea la care s-a facut deplasarea si daca aceasta este situata in alta localitate decat locul permanent de munca al salariatilor, respectiv data si ora sosirii si plecarii.

Justificarea societatii potrivit careia toate persoanele care au primit diurna au lucrat la o societate cu care S.C. AC S.R.L. avea contract si ca facturarea catre acestia s-a efectuat in functie de orele pe care angajatii societatii le desfasurau in incinta acestor unitatii, nu poate fi avuta in vedere la solutionarea favorabila a contestatiei, in conditiile in care prevederile legale aplicabile acestor operatiuni economice nu sunt respectate.

Edificator pentru considerarea ca nedeductibile fiscal a acestor cheltuieli cu diurna este si raspunsul dat de administratorul societatii in Nota explicativa unde precizeaza ca: ***"[...] diurna s-a acordat in perioada in care s-a lucrat la societatea S...., loc. Cluj, pers. angajate nu aveau domiciliul si nici chirie in Cluj-Napoca, s-a decis acordarea de diurna pentru ei"***. Ori, asa cum rezulta din prevederile legale citate mai sus, diurna se acorda salariatilor aflati in delegare in alte localitati decat localitatea in care isi au locul permanent de munca si ***nu pentru salariatii care au domiciliul in alta localitate decat cea in care isi desfasoara activitatea*** cum eronat a retinut agentul economic atunci cand a considerat aceste cheltuieli ca fiind deductibile fiscal.

**III.a4 Suma de "y" lei** reprezinta cheltuieli cu prestari de servicii (consultanta imobiliara) inregistrate in evidenta contabila a societatii in contul 628 "Alte cheltuieli cu

serviciile executate de terți” in luna noiembrie 2006, in baza facturii fiscale nr. -/...11.2006 emisa de catre S.C. DG S.R.L. Targu Mures, document aflat in copie la dosarul cauzei.

In ceea ce priveste serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, prevederile art. 21, alin. (4) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza ca:

“(4) *Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

coroborate cu dispozitiile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, unde referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu **“serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii”**, se precizeaza ca:

**“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 efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate”**.

Din continutul dispozitiilor legale citate mai sus, se retine ca pentru a fi deductibile **cheltuielile cu serviciile de management**, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, acestea trebuie **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 **prestarea efectiva a serviciilor efectuate sa fie justificata** prin *“situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare”*.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca agentul economic nu a justificat cu documente (situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare) prestarea efectiva a serviciilor, fiind incalcate in acest fel prevederile legale citate mai sus.

Pe de alta parte se poate arata ca, petenta trebuia sa prezinte documente care sa defineasca in ce au constat serviciile prestate, timpul consumat la executarea serviciilor, termenele la care s-au realizat, astfel incat organul de control sa fie in masura sa stabileasca daca cuantumul acestora se inscrie in valoarea de piata a serviciilor similare, precum si modul de cuantificare al serviciilor facturate.

Prin urmare, se retine ca simpla emitere de catre S.C. DG S.R.L. Targu Mures a facturii fiscale nr. -/..11.2006 in suma de “y” lei, reprezentand consultanta imobiliara, nu constituie o conditie suficienta pentru a demonstra ca aceste servicii au fost efectiv



realizate de catre prestator si ca acestea sunt cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Totodata, lipsa unor documente care sa justifice natura serviciilor efectiv prestate, tarifele practicate pentru serviciile efectuate, termenele de executie a acestor servicii si valoarea fiecarui serviciu prestat, este imposibila cuantificarea prestatiei, verificarea termenelor la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciile prestate, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Asa fiind se retine ca, organul de solutionare a contestatiei nu poate stabili in baza documentelor existente la dosarul cauzei, realitatea si utilitatea serviciilor facturate de catre prestator, respectiv daca aceste servicii au fost efectuate si daca ele fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni impozabile.

Prin urmare, in contextul celor de mai sus, se retine ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta se constata ca organul de inspectie fiscala a procedat legal la considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor in suma de "y" lei, reprezentand consultanta imobiliara.

**III.a5 Suma de "y" lei** reprezinta cheltuieli cu materiale constructii utilizate de catre societate in anul 2007 pentru amenajarea si modernizarea locuintei proprietate personala a unei persoane fizice unde societatea isi are sediul social in baza unui contract de comodat.

Din analiza anexei nr. 1D la Raportul de inspectie fiscala se constata ca aceste cheltuieli in suma totala de "y" lei se refera la achizitia de gresie, faianta, tigla, usa metalica, chiuveta, baterie baie si alte materiale de constructie efectuata in perioada iulie-noiembrie 2007.

In drept, prevederile art. 21, alin. (3), lit. m) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, referitor la cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii a unui sediu social aflat in locuinta proprietate personala a unei persoane fizice, precizeaza ca:

*"(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:*

*m) **cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii aferente unui sediu aflat in locuinta proprietate personala a unei persoane fizice, folosita si in scop personal, deductibile in limita corespunzatoare suprafetelor puse la dispozitia societatii in baza contractelor incheiate intre parti, in acest scop***".

De asemenea, prevederile pct. 37, Cap. 2, Titlu II, din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, arata:

*"37. In cazul in care sediul unui contribuabil se afla in locuinta proprietate a unei persoane fizice, **cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii aferente sediului sunt deductibile in limita determinata pe baza raportului dintre suprafata pusa la dispozitie contribuabilului, mentionata in contractul incheiat intre parti, si suprafata totala a locuintei. Contribuabilul va justifica cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii aferente sediului cu documente legale, cum sunt contractele incheiate cu furnizorii de utilitati si alte documente***".

Din continutul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca sunt deductibile fiscal in functie de suprafata pusa la dispozitia contribuabilului doar **cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii** a unui sediu social aflat in locuinta proprietate personala a unei persoane fizice si nu cheltuielile cu modernizarea locuintei chiar daca in aceasta se afla sediul societatii contestatoare.

Avand in vedere valoare ridicata a acestor achizitii de materiale ("y" lei), precum si natura acestora (gresie, faianta, tigla, usa metalica, chiuveta, baterie baie si alte materiale de constructie), organul insarcinat cu solutionarea contestatiei constata ca

acestea reprezinta in fapt cheltuieli cu modernizarea unui imobil care nu este in proprietatea societatii contestatoare si prin urmare nu pot fi considerate ca deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

De mentionat este faptul ca pentru cheltuielile de intretinere (energie electrica, gaz, apa, etc.), organele de inspectie fiscala au acordat deductibilitate fiscala in raport cu cota parte din spatiul pus la dispozitia societatii de catre persoana fizica, potrivit prevederilor contractului de comodat incheiat intre parti.

**III.a6 Suma de "y" lei** reprezinta cheltuieli cu primele de asigurare inregistrate in anul 2007 in contul 613 "Cheltuieli cu primele de asigurare", respectiv contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” si privesc active care nu sunt ale contribuabilului, asa cum recunoaste si petenta in contestatia formulata, cheltuieli cuprinse in "Situatia cheltuielilor privind asigurarile" anexa nr. 1B la Raportul de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste solutionarea acestui capat de cerere, referitor la acest gen de cheltuieli, se poate arata ca prevederile art. 21, alin. (4), lit. n din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza ca:

*"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*n) cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum si cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu exceptia celor care privesc bunurile reprezentand garantie bancara pentru creditele utilizate in desfasurarea activitatii pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate in cadrul unor contracte de inchiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale".*

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, rezulta cat se poate de clar ca nu sunt deductibile fiscal "cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului" si pe cale de consecinta se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat legal la considerarea ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2007 a cheltuielilor in suma de "y" lei.

**Concluzionand asupra aspectelor prezentate la pct. III.a al prezentei**, organul de solutionare a contestatiei retine ca potrivit dispozitiilor art. 6 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, se prevede ca: "**Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza**".

Totodata, prevederile art. 94, alin. (2), lit. a) din actul normativ mentionat mai sus, referitoare la atributiile inspectiei fiscale, stipuleaza ca:

*"(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:*

*a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale***".

Prin urmare, se constata ca organele de inspectie fiscala in mod legal au procedat la considerarea acestor cheltuieli in suma totala de "y" lei ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei iulie 2006-decembrie 2007 si la stabilirea unei obligatii de plata suplimentare la sursa impozit pe profit in suma de "y" lei, motiv pentru care contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**III.b Referitor la suma de “y” lei reprezentand majorari de intarziere la sursa impozit pe profit**, se retine ca aceste obligatii suplimentare datorate bugetului de stat au fost stabilite in sarcina agentului economic pentru perioada iulie 2006-decembrie 2007.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul III.a ale prezentei decizii, in sarcina contestatoarei au fost mentinute ca datorate debitele de natura impozitului pe profit in suma totala de “y” lei (“y” lei pentru anul 2006 si “y” lei pentru anul 2007), iar prin contestatie societatea nu prezinta argumente impotriva modului de calcul al accesoriilor stabilite suplimentar in sarcina sa, aceasta datoreaza si sumele de mai sus cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie in raport cu debitele stabilite suplimentar in sarcina sa, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**.

De mentionat este faptul ca prin contestatia formulata agentul economic nu precizeaza cuantumul majorarilor de intarziere aferente debitelor contestate la sursa impozit pe profit, motiv pentru care acestea au fost calculate de catre organul insarcinat cu solutionarea contestatiei, dupa cum urmeaza:

- pentru anul 2006 (calcul in baza anexei nr. 2 la raport)

“y” lei x 113 zile x 0,1 % = “y” lei (pt. trim. III)

“y” lei x 914 zile x 0,1 % = “y” lei (pt. trim. III + trim. IV)

Total

“y” lei

- pentru anul 2007 agentul economic contesta in totalitate debitul in suma de “y” lei stabilit in sarcina sa, prin urmare si majorarile de intarziere aferente acestuia in suma de “y” lei (calculate prin anexa nr. 2 la raport).

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul majorarilor de intarziere, se precizeaza :

*“CAP. 3 Majorari de intarziere*

*ART. 119 Dispozitii generale privind majorari de intarziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere[...].”*

*“ART. 120 Majorari de intarziere*

*(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv [...].”*

*(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.*

Din continutul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca agentii economici datoreaza bugetului de stat majorari de intarziere **“pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata”**, obligatii de plata accesorii care se calculeaza pentru perioada cuprinsa intre termenul de scadenta si data stingerii sumei datorate.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului accesoriile aferente obligatiilor fiscale in suma de “y” lei, astfel incat contestatia formulata de agentul economic referitoare la acest capat de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de “y” lei, reprezentand majorari de intarziere la sursa impozit pe profit.

### **III.c Referitor la suma de “y” lei reprezentand diminuarea pierderii inregistrata de agentul economic in anul 2008.**

Din continutul Raportului de inspectie fiscala, se retine ca agentul economic a inregistrat la finele anului 2008 o pierdere in suma de “y” lei, pierdere care in urma finalizarii inspectiei fiscale a fost diminuata cu suma de “y” lei, ca urmare a considerarii de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile fiscal a unor cheltuieli inregistrate in evidenta contabila a societatii.

Petenta contesta partial masura luata de organele de inspectie fiscala, respectiv considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor in suma totala de “y” lei, reprezentand:

- cheltuieli cu transportul personalului angajat al societatii, in suma de “y” lei,
- cheltuieli cu combustibilul, in suma totala de “y” lei,
- cheltuieli cu obiecte de inventar in suma de “y” lei,
- cheltuieli de deplasare (diurna), in suma de “y” lei,
- cheltuieli de pe documente in copie xerox, in suma de “y” lei.

**III.c1** In ceea ce priveste **cheltuielile cu transportul personalului angajat al societatii (“y” lei), cheltuielile cu combustibilul (“y” lei), cheltuielile cu obiecte de inventar (“y” lei) si cheltuielile de deplasare (diurna) (“y” lei)**, aceasta reprezinta cheltuieli aferente anului 2008 pentru care organele de inspectie nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil si care au condus la diminuarea pierderii inregistrata de agentul economic.

Analizand continutul acestor cheltuieli mentionate detaliat in anexele 1C si 1D din Raportul de inspectie fiscala, se retine ca prevederile legale, respectiv considerentele prezentate la pct. III.a1-III.a3 si III.a5 ale prezentei decizii cu privire la cheltuieli similare cu acestea, sunt aplicabile si spetei de fata, considerent pentru care acestea nu vor mai fi reluate pentru a argumenta solutia dispusa la acest punct.

In consecinta, pe baza considerentelor si in raport de prevederile legale aratate la punctele mentionate mai sus, se constata ca masurile luate de catre organele de inspectie fiscala privind considerarea ca nedeductibile fiscal a acestor cheltuieli este corecta si legala.

**III.c2 Suma de “y” lei** reprezinta cheltuieli care potrivit anexei nr. 1D la Raportul de inspectie fiscala au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii in baza facturii nr. -/...03.2008 prezentata organelor de inspectie fiscala in copie xerox, pentru care nu se precizeaza natura operatiunilor economice la care se refera.

Aceste cheltuieli au fost considerate de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil pe considerentul ca documentul in baza caruia aceasta operatiune economica a fost inregistrata in evidenta contabila nu indeplineste calitatea de document justificativ, intrucat documentul a fost prezentat in copie xerox.

Petenta, prin contestatia formulata nu aduce nici un argument care sa combata constatarea organelor de inspectie fiscala, limitandu-se la a face precizarea ca aceste cheltuieli se refera la prime de asigurare pentru active care nu sunt in proprietatea contribuabilului, iar motivul contestarii acestei sume este acelasi cu cel prezentat pentru cheltuieli similare inregistrate in anul 2007.

In drept, la art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

*“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

De asemenea, prevederile pct. 44, Cap. 2, Titlu II, din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. Nr. 44/22.01.2004, se arata:

*“44. Inregistrările in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare”.*

Prin urmare, in baza prevederilor legale citate mai sus si a precizarilor mentionate, aceste cheltuieli in suma de “y” lei inregistrate in evidenta contabila in baza unui document care nu indeplineste calitatea de document justificativ, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus, se retine ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta organul de inspectie fiscala a procedat legal la considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor in suma totala de “y” lei, (cu consecinta diminuarii pierderii inregistrata in anul 2008), motiv pentru care contestatia formulata de agentul economic urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

## **DECIDE:**

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. AC S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma totala de “y” lei stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....08.2009, reprezentand debit suplimentar (“y” lei) si majorari de intarziere aferente (“y” lei) la sursa impozit pe profit, precum si diminuarea pierderii inregistrate de catre agentul economic in anul 2008 cu suma de “y” lei.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR COORDONATOR**