



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administare Fiscală
Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

Decizia nr. / 2009
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. xxxx. înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub
nr.**nnnn**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili –prin adresa nr. *nnn* înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. sub nr. *jjjjj* asupra contestației formulată de *xxxxx*

xxxx , , este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.*J* și are codul unic de înregistrare RO *jjj* , iar la data depunerii contestației, figurează la poziția nr.*uu* din anexa nr. 1 din O.M.E.F. nr. 1354/2007 pentru actualizarea marilor contribuabili prevăzuți de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. *xxxxx* **contestă** suma totală de **kkk lei** reprezentând:
- impozit pe profit **hhhhlei;**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data primirii titlului de creanță contestat, respectiv *nnn* și data înregistrării contestației la A.N.A.F. registratura generală, respectiv *kkk*, așa cum reiese din amprenta ștampilei registraturii aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.1lit.b din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. xxxxxx.

I. Prin contestația înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.yyy S.C. xxxx consideră că nu datorează sumele contestate din următoarele motive:

1. Organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat impozit pe profit suplimentar în sumă de xxx lei urmare a neregularității deductibilității sumei de hhh lei.

S.C. xxxxxx a înregistrat și dedus la calculul impozitului pe profit aferent anului pp cheltuieli în sumă de jjj lei cu serviciile de ambalat și transport paleți prestate de S.C. tttt. Aceste cheltuieli au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea contestatoare nu este de acord cu cele menționate în cadrul raportului de inspecție fiscală nr.nnnn referitor la cheltuielile în sumă de jjjj lei întrucât în baza contractului încheiat între S.C. xxxxx și S.C.yyyy S.A., societatea contestatoare prestează servicii logistice (inclusiv servicii de ambalat și transport paleți) către această entitate.

Contestatoarea invocă faptul că modul de stabilire a contravalorii prestării acestor servicii se determină contractual pe baza metodei cost plus, iar între cheltuielile care se includ în acest calcul se află și cele efectuate de contestatoare în relația sa comercială cu S.C. rrr. Societatea a obținut venituri taxabile aferente acestor cheltuieli, care au fost

înregistrate în data de bb , în baza facturii emise de către contestatoarea către ggg

De asemenea, contestatoarea deține documentele justificative de înregistrare în contabilitate potrivit prevederilor Ordinului nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar – contabile, respectiv factura emisă de S.C. ggg pentru aceste servicii, factura emisă pe baza contractului de prestări servicii semnat între contestatoarea și gggg

În esență, societatea contestatoarea invocă faptul că echipa de inspecție fiscală a considerat că suma în discuție nu ar putea fi considerată cheltuială deductibilă pe considerentul că societatea contestatoarea nu a înregistrat veniturile aferente acestor cheltuieli. Ca atare, organele de inspecție fiscală au statuat că “aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor”.

S.C. xxxx invocă faptul că, în codul fiscal nu se prevede necesitatea obținerii veniturilor în cadrul aceluși exercițiu financiar în care sunt efectuate și cheltuielile, fiind suficient ca aceste cheltuieli să fie efectuate în scopul obținerii veniturilor.

În speță, acest aspect este dovedit dincolo de orice îndoială de faptul că societatea contestatoarea a refacturat aceste cheltuieli și a obținut așadar venituri impozabile în luna hh anul hh .

Deși se poate discuta asupra măsurii în care veniturile aferente au fost înregistrate în mod corect în anul hh , chiar dacă s-ar fi considerat că ele trebuiau înregistrate în anul jjj , aceasta nu înlătură deductibilitatea cheltuielii aferente, fiind evident că aceasta îndeplinește cerințele art.21 alin.1 din Codul fiscal.

2. Organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat majorările de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de hhh lei.

Conform sintezei constatărilor inspecției fiscale, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit în sumă de fff lei aferent perioadei mmm la care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de jjj lei, aferente perioadei ggg , care au fost calculate după cum urmează :

- Pentru anul III (la luna decembrie) organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de impozit pe profit în sumă de nnn lei pentru care au fost calculate până la data de ,,, , majorări de întârziere în sumă de kkk lei, fără a ține cont de faptul că societatea contestatoarea înregistra la data de jjj un impozit pe profit plătit în plus în sumă de hhh lei.

- Pentru anul **yy** organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de impozit pe profit în sumă de hhh pentru care au fost calculate până la data de 31.03.200.. majorări de întârziere în sumă de hh lei , fără a se ține cont de faptul că societatea contestatoare a înregistrat în cursul anului llll impozit pe profit plătit în plus. La data de gggg impozitul pe profit plătit în plus era în sumă de nnn lei.

- Pentru anul **yy** organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de impozit pe profit în sumă totală de kkk lei pentru care au calculat până la data de 31.03.200.. majorări de întârziere în sumă de pppp , fără a ține cont de faptul că societatea contestatoare a înregistrat în cursul anului jj impozit pe profit plătit în plus. La data de 15.04.200..., impozitul pe profit plătit în plus era în sumă de hhhh lei.

Societatea contestatoare susține că modul de calcul al accesoriilor, așa cum a fost stabilit prin raportul de inspecție fiscală nr.ffff prezentat mai sus (fără a se lua în considerare sumele plătite în plus la bugetul de stat pentru același tip de impozit) nu este legal pentru motivele pe care le prezentăm și anume:

- Potrivit principiului rolului activ statuat de Codul de procedură fiscală art.7 alin.2 : „*organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*”

- Potrivit art.105 alin1 din același cod: “ *inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*”

- Potrivit art.119 alin1 menționează că doar :“ *pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*”

- Conform art.115 alin1 din același cod, ordinea stingerii datoriilor se efectuează cu prioritate pentru obligațiile datorate în cadrul înlesnirilor la plată, apoi pentru obligațiile fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii, iar potrivit art.115 alin 2 lit.b din cod :“ *vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește (.....) b) “în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii.*”

În baza prevederilor legale menționate mai sus, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să constate că aveau impozit pe profit plătit în plus la data scadenței

obligațiilor fiscale suplimentare, așadar o creanță asupra bugetului general consolidat.

Societatea contestatoare susține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să constate existența creanței și să declanșeze procedurile prevăzute de lege pentru compensarea ei cu sumele stabilite în sarcina societății cu titlu de impozit pe profit suplimentar, fără a mai calcula obligații accesorii. Majorările de întârziere reprezintă o sancțiune pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale, însă în condițiile în care societatea efectuase plăți cu acest titlu (impozit pe profit) peste cuantumul datorat potrivit legii, este evident că nu se poate pune problema unor întârzieri la efectuarea plăților, acestea fiind efectuate anticipat.

S.C. xxxxxx solicită să se anuleze parțial Decizia de impunere nr.uuu în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare de plată cu titlu de impozit pe profit în sumă de kkk lei, precum și majorările de întârziere în sumă de ttt aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în urma controlului efectuat.

Celelalte debite stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.uuu nu fac obiectul prezentei contestații.

II. În urma inspecției fiscale desfășurate la S.C. xxxx , organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de Inspecție Fiscală au constatat:

S.C. xxxx este o societate comercială cu răspundere limitată cu capital social integral privat și are ca obiect principal de activitate fabricarea săpunurilor, detergenților și a produselor de întreținere.

Verificarea a vizat perioada kkkkk .

Din verificarea efectuată asupra documentelor justificative care au stat la baza înregistrării unor cheltuieli care au fost deduse de societate la calculul profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea S.C. yyyy a înregistrat, cu nota contabilă nr.ooo /, servicii de ambalat și transport paleți prestate de către S.C. uuu , fără a înregistra și veniturile aferente acestor cheltuieli în sumă de ppp lei, pentru perioada uuuuu , conform contractului existent între cele două societăți.

Prin înregistrarea cheltuielilor în mod eronat fără a înregistra în contrapartidă un venit aferent, societatea a încălcat prevederile art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.13 din H.G. nr.44/2003 pentru

aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de III lei organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de ggg lei.

În urma verificării efectuate în perioada kkk a impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că mai multe tipuri de cheltuieli înregistrate de societatea contestatoare în perioada respectivă nu îndeplineau condițiile de deductibilitate prevăzute de Titlul II din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar cu ocazia inspecției fiscale în sumă totală de yyyyy lei, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C.yyyyy accesorii în sumă totală de gggg lei, calculate până la data de nnn , în conformitate cu prevederile art.120 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a Legii nr.210/2005 art.1 alin.1, art.3 alin.5.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ppp lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile de ambalat și transport paleți, în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nr.yyy în baza căruia s-a emis decizia de impunere contestată nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au verificat modul de înregistrare a acestor servicii în curs de execuție la sfârșitul perioadei.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat că S.C.xxxxx S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de nnnn lei reprezentând contravaloarea **serviciilor de ambalat și transport paleți** prestate de yyy , cu nota contabilă nr.gggg .

Organele de inspecție fiscală au stabilit că “prin această înregistrare pe cheltuieli, în mod eronat fără a înregistra în contrapartidă un venit aferent”, societatea a încălcat prevederile art.19 alin.1 și art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Aferent acestor cheltuieli, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de yyy lei.

Societatea susține că situația fiscală reală este aceea că aferent acestor cheltuieli a înregistrat venituri taxabile în hhh prin emiterea facturii nr. fff , si că modul de înregistrare a sumei de hhh lei “ nu înlătură deductibilitatea cheltuielilor aferente”, fiind evident că acestea îndeplinesc cerințele art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

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

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

De asemenea sunt aplicabile și prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

“(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.”

Prin prisma textelor de lege sus citate, se reține că pentru a fi încadrate ca deductibile fiscal cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Sub acest aspect, organele de inspecție fiscală au considerat, în mod eronat, ca fiind nedeductibile cheltuielile cu serviciile de ambalat și transport paleți pe motiv că nu sunt aferente veniturilor, întrucât actul normativ în vigoare prevede că **sunt deductibile doar cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri.**

Astfel, cheltuielile cu serviciile de ambalat și transportat paleți reprezintă cheltuieli efectuate în scopul prestării serviciilor de logistică către SC yyyyyy SA, în baza contractului nr.hhh , pentru care societatea a emis facturi în luna ianuarie 2008, realizând venituri într-o perioadă viitoare.

În consecință, în executarea contractului nr.hhh S.C.xxxx a înregistrat în decembrie 2007 cheltuieli cu prestarea serviciilor de logistică în folosul "i" –gggg , pe care nu le-a facturat până la sfârșitul exercițiului financiar 2007.

Această situație fiscală este reglementată prin O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene care la punctul 215 precizează :

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

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

Așadar, potrivit textului de lege sus citat, cu contravaloarea serviciilor nefacturate la sfârșitul anului 2007 se influențează veniturile exercițiului, cu implicații asupra profitului aferent anului 2007, urmând ca la începutul exercitiului financiar 2008 să se efectueze operațiuni contabile prevăzute la cap.7 „funcțiunea conturilor” din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Or, din raportul de inspecție fiscală nr. **uuuu** în baza căruia s-a emis decizia de impunere contestată nu rezultă că organele de inspecție fiscală au verificat dacă la închiderea exercițiului financiar 2007 S.C yyy a procedat la evidențierea prestărilor nefacturate corespunzătoare cheltuielilor în sumă de rrr lei în contul " lucrări și servicii în curs de execuție", respectiv dacă societatea contestatoare a efectuat înregistrarea contabilă 332 "lucrări și servicii în curs de execuție" = 711 "*Variația stocurilor*" și 711 "*Variația stocurilor*" = 121 "*Profit sau pierdere*".

În concluzie, se reține că organul de soluționare nu se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile de ambalat și transport paleți în sumă de rrr lei în condițiile în care organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri și nu au analizat aceste prestări nefacturate la sfârșitul exercițiului financiar 2007 sub aspectul înregistrării pe seama veniturilor din producția stocată, conform prevederilor O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Față de cele reținute, în temeiul art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, se va desființa decizia de impunere nr.ttt emisă de Direcția generală de administrare fiscală a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală pentru suma de jjj lei reprezentând impozit pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de cele precizate în cuprinsul prezentei decizii.

În ceea ce privește suma de hhhh lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de nnn lei, se reține că stabilirea majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctul1 din prezenta decizie s-a desființat decizia de impunere contestată pentru impozitul pe profit în suma de hhh lei, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr. tttt și pentru suma de nnnn lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de jjjj lei stabilit suplimentar, conform principiului de drept **„accessorium sequitur principale”**.

2. Referitor la accesoriile în sumă de yyy , cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța dacă societatea datorează accesoriile stabilite de organele de inspecție fiscală în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu se poate stabili situația fiscală a societății la sfârșitul fiecărui exercițiu fiscal aferent perioadei verificate și dacă a efectuat plăți în contul impozitului pe profit suplimentar față de suma datorată.

În fapt, prin decizia de impunere nr.ttt privind obligațiile fiscale suplimentare s-a stabilit în sarcina S.C. rrrr debitul de plată în sumă de fff

lei reprezentând impozit pe profit suplimentar pentru perioada care a fost supusă verificării de către organele de inspecție fiscală ppp

Prin decizia de impunere nr.ttt au fost stabilite în sarcina societății accesorii în sumă de mmm lei aferente diferenței de impozit pe profit din perioada pppp La punctul 1 din prezenta decizie s-a desființat decizia de impunere nr.ttt pentru suma de kkkk lei reprezentând impozit pe profit și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de rrr lei, sumă inclusă în sumă totală de hh lei contestată.

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art. 119 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere,” și de asemenea prevederile art.120 alin.1 care stipulează :

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Așadar, în conformitate cu prevederile legale sus citate, societatea datorează majorări de întârziere în condițiile în care înregistrează obligații bugetare neachitate, majorările fiind calculate începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate.

Față de cele de mai sus, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la stabilirea majorărilor de întârziere de sumele reprezentând impozit pe profit achitat în plus pe perioada dddd . De asemenea, din documentele existente la dosar nu reiese modul în care au fost calculate majorările de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar și nici dacă organele de inspecție fiscală au ținut cont de existența sau nu a unor sume achitate în plus în contul impozitului pe profit.

Având în vedere prevederile legale precizate, precum și cele reținute mai sus, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele

deciziei de soluționare”, se va desființa decizia de impunere nr.tttt emisă de Direcția generală de administrare fiscală a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală și pentru majorările de întârziere în sumă de ggg lei , urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum de cele precizate prin prezenta decizie si de susținerile contestatoarei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 19 alin.1, art.21 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.119 alin1, art.120 alin.1, art.216 alin.3 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.ttttt referitoare la obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma de **yyyy lei** reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată și pentru accesoriile în sumă de **hhh lei** aferente impozitului pe profit în sumă de rrrr lei, urmând ca organul fiscal să procedeze în sensul celor precizate în motivarea prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel uu sau la Curtea de Apel hhhh i în termen de 6 luni de la data comunicării.