



## Ministerul Finantelor Publice

Agentia Nationala de  
Administrare Fiscala  
Directia Generala a Finantelor  
Publice a judetului Brasov



Str. Mihail Koglniceanu, nr. 7  
Brasov  
Tel: 0268.547726  
Fax: 0268.547730  
E-mail: [finantepublice@rdsbv.ro](mailto:finantepublice@rdsbv.ro)

### DECIZIA NR.1051

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor asupra contestatiei formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere, prin care s-a stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P.Brasov, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. Brasov este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SCX.

I.SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere, motivand astfel:

1.Decizia de impunere a fost intocmita de organele de inspectie fiscala in mod tendentios, intrucat aceasta contine o insiruire de cheltuieli nedeductibile care au fost deja tratate ca si cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit de catre societate.

Contestatoarea sustine ca au fost luate in considerare de societate, ca nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuieli:

**Pentru anul 2006:**

1. cheltuieli de protocol nedeductibile
- 2.cheltuieli cu amenzi si penalitati nedeductibile.

**Pentru anul 2007:**

1. cheltuieli de protocol nedeductibile (cont 623)
2. cheltuieli cu amenzi si penalitati nedeductibile
- 3.cheltuieli reprezentand refuzuri clienti externi inregistrate in cont 658.8

2.Referitor la cheltuielile considerate ca nedeductibile fiscal, contestatoarea sustine urmatoarele:

**Anul 2006**

a) Contestatoarea sustine ca in cursul anului 2006 a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu transportul de bunuri si persoane(cont 624 +625) iar intrucat in acest an a inregistrat pierdere contabila, cheltuiala cu transportul este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit potrivit prevederilor art.21 alin.(1) , alin.(2) lit.e) din legea privind Codul Fiscal.

Insa, avand in vedere ca in anii precedenti societatea a inregistrat profit petenta arata ca cheltuiala cu transportul este deductibila fiscal si solicita admiterea acesteia ca cheltuiala deductibila fiscal.

b) Referitor la cheltuielile cu provizioanele pentru clienti neincasati contestatoarea sustine ca acestea au fost constituite conform art 22 lit c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza:

*"(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:*

*c) provizioanele constituite în limita unui procent de ...30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;*

*2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;*

*3. nu sunt garantate de altă persoană;*

*4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;*

*5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;"*

Societatea sustine ca a indeplinit conditiile cumulative prevazute mai sus si anexeaza in sustinere situatia analitica a clientilor neincasati pentru care au fost constituite provizioanele, situatie pe care organul de inspectie fiscala nu a luat-o in considerare.

c) Petenta contesta incadrarea efectuata de catre organul de control in categoria cheltuielilor nedeductibile a sumei reprezentand know-how.

Contestatoarea sustine ca, in contractul de know-how incheiat de societate cu societatea din Germania se precizeaza ca, pretul pentru care se pune la dispozitie know-how este de 15 % calculat la productia realizata iar procentul de 15 % nu se refera la productia vanduta.

Arata ca pe toata durata derularii acestui contract societatea furnizoare de know-how a pus la dispozitie personal tehnic de supraveghere si indrumare a prestarilor de servicii in domeniul finisarii produselor textile care monitorizeaza cantitatile realizate, prezinta rapoarte in baza carora se intocmesc facturile pentru know-how de catre societatea din Germania.

Sustine ca in mod eronat organul de control a precizat in "Motive de fapt" la pct 5 din decizie ca "In anul 2006 societatea a inregistrat in plus cheltuieli cu redevente catre furnizorul de know-how". Mentioneaza ca aceste sume sunt facturate de furnizorul de know-how catre societatea noastra si nu invers iar inregistrarea in evidenta contabila s-a efectuat pe baza facturilor primite de la furnizorul de know-how.

## Pentru anul 2007

a) Referitor la suma reprezentand cheltuieli cu consumul de materii prime si materiale, considerate ca nedeductibile fiscal de organul de control pe motiv ca societatea nu a raportat productie si nu a prezentat documente de justificare a consumurilor, contestatoarea sustine ca :

Veniturile din productia de croitorie inregistrate de societate ,aferele lunii iunie 2007, au fost inregistrata in contull 701 "venituri din productie" si evidentiata atat in balanta de verificare incheiata , cat si in bilant (raportarile semestriale) la 30.06.2007.

Suma de ... lei, considerata in mod eronat de organul de control ca fiind singurele venituri, se refera la activitatea de prestari servicii care este complet diferita atat fizic cat si din punct de vedere al evidentelor contabile , de activitatea de croitorie. Aceasta suma a fost inregistrata in cont 704 "Venituri din lucrari executate si servicii prestate".

In legatura cu cheltuielile aferente productiei de croitorie, acestea au fost urmatoarele :

Din tabelul de mai sus se poate observa faptul ca in perioada ianuarie-mai 2007 pentru o productie de x perechi pantaloni au fost inregistrate cheltuieli materiale in valoare de .... lei, ceea ce reprezinta o pondere de 21% in totalul productiei realizate de... lei, pondere nereala.

Pentru a corecta aceasta omisiune de inregistrare a cheltuielilor reale materiale s-au refacut calculele si s-au intocmit notele contabile cu diferentele de cheltuieli.

Petenta sustine ca la un consum de materii prime si materiale in valoare de ... lei , corespunde o productie realizata de ... lei , de unde rezulta faptul ca : costul materiei prime consumate este de 135%, ca raport intre materia prima si materialele consumate si productia realizata/raportata.

Totodata contestatoarea sustine ca, odata cu depunerea situatiilor financiare semestriale (30.06.2007) a fost necesara o verificare sumara a datelor inregistrate in contabilitate pana la aceasta data, constatandu-se ca nu au fost inregistrate in totalitate consumurile pentru productia de croitorie in perioada ianuarie –mai 2007, astfel ca a inregistrat prin note contabile diferentele rezultate intre stocul faptic si stocul scriptic.

Contestatoarea sustine ca, organul de control nu a luat in considerare productia vanduta in iunie 2007 in valoare de.... lei , sau pe intreaga perioada in valoare de ...lei.

b) Contestatoarea contesta cheltuielile reprezentand scaderi din gestiune de produse finite, considerate ca nedeductibile fiscal de organul de control pe motiv ca acestea nu au corespondenta in veniturile realizate si nu au fost justificate de societate cu documente legale.

c)Referitor la pct.5 din decizie, unde organul de inspectie fiscala a considerat ca nedeductibila fiscal suma reprezentand diferenta intre veniturile inregistrate cu vanzarea marfurilor (cont 707) si cheltuielile cu scaderea din gestiune a marfurilor(607=371) , contestatoarea precizeaza faptul ca marfurile in cauza au fost considerate greu vandabile si valorificate la kilogram.

d) Cu privire la cheltuiala reprezentand valoarea neamortizata a fondului de comercial, inregistrata in contul 658.3, considerata ca nedeductibila fiscal de organul de inspectie fiscala pe motiv ca nu au fost prezentate documente legale care sa justifice inregistrarea pe cheltuieli a acestei sume, contestatoarea sustine ca :

Inregistrarea in evidentele contabile a sumei reprezentand contravaloarea afacerii preluate de la Grupul S in octombrie 2005, reprezinta contractele de productie cu Levi's si H&M si a avut ca scop extinderea societatii cu activitatea de croitorie.

De la data achizitionarii, fondul comercial a fost supus amortizarii (considerand ca se depreciaza pe perioada prevazuta in contractul agrement ) astfel ca partea ramasa neamortizata la data incetarii activitatii societatii si intrarii acesteia in stare de insolventa, valoarea neamortizata a fondului comercial a fost inregistrata pe cheltuieli deductibile si scoasa din evidenta contului 207" Fond comercial".

Contestatoarea sustine ca inregistrarea pe cheltuieli deductibile a diferentei reprezentand valoarea neamortizata a fondului de comercial este direct legata de obtinerea de venituri impozabile, venituri care in perioada octombrie 2005-iunie 2007 au fost in valoare de ... lei.

e) In ceea ce priveste cheltuiala reprezentand valoarea neamortizata, valoarea echipamentelor la care s-a renuntat la leasing, considerata de organul de control ca nedeductibile fiscal in baza prevederilor legale referitoare la impozitul pe profit fara a realiza venituri din valorificarea acestora si fara a prezenta documente care sa justifice inregistrarea pe cheltuieli, contestatoarea sustine ca :

Societatea a procedat la cedarea contractelor de leasing, care au generat urmatoarele inregistrari contabile :

Valoare leasing: 2131=167

Achitat leasing: 167=512

Descarcarea gestiunii echipamentelor :

167=2131

281=2131

6583=2131

Contestatoarea sustine ca echipamentele au fost achizitionate in scopul extinderii activitatii unitatii cu partea de croitorie si obtinerii de venituri impozabile astfel ca suma este deductibila fiscal.

f) Referitor la cheltuiala reprezentand scaderea din patrimoniu a investitiilor efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie, considerate ca nedeductibile fiscal de organul de control, contestatoarea sustine ca:

Concomitent cu inchiderea activitatii societatii din cauza starii de insolventa contractele de inchiriere a spatiilor de lucru din Bacau , Slobozia, Bucuresti si-au incetat utilitatea .

Conform contractelor de inchiriere investitiile de natura finisajelor sau a instalatiilor ascunse nu au fost de natura recuperabila, astfel ca petenta sustine ca aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

### **Anul 2008**

a) Referitor la cheltuielile reprezentand valoare neamortizata a mijloacelor fixe, considerate ca nedeductibile fiscal de catre organele de inspectie fiscala, petenta sustine ca, potrivit raportului de evaluare intocmit in cadrul procedurii de insolventa de catre administratorul judiciar, aceste echipamente au fost reevaluate trecute la capitolul "fier vechi" si valorificate prin unitati specializate REMAT

b) Referitor la cheltuielile reprezentand scaderea din patrimoniu a investitiilor efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie – cladiri unde societatea detinea puncte de lucru, respinse la deductibilitate pe motiv ca societatea nu a prezentat documente care sa justifice inregistrarea pe cheltuieli a acestei sume, contestatoarea sustine ca :

Suma reprezinta parte de instalatii ascunse si finisaje efectuate la fabrica de croitorie care a fost vanduta in luna octombrie 2008.

Suma este cheltuiala deductibila fiscal avand in vedere ca instalatiile au avut destinatia obtinerii de venituri impozabile cat si faptului ca valoarea cu care s-a vandut intreaga locatie de la Focsani s-a efectuat sub conditia nedizlocarii instalatiilor inglobate in constructii. In varianta in care aceste instalatii ar fi fost demontate atunci in mod evident evaluarea facuta in cadrul procedurii de insolventa ar fi fost complet alta, fata de valoarea de vanzare.

## **Anul 2009**

a) In ceea ce priveste suma inregistrata pe cheltuieli (contul 628) la data de 09.06.2009, reprezentand contravaloarea comisionului serviciilor efectuate de B in calitate de administrator judiciar al societatii, considerate ca nedeductibile fiscal de organul de inspectie fiscala pe motiv ca nu au fost prezentate documente legale (factura, contract, situatii de lucrari) care sa probeze realitatea operatiunii, natura serviciilor prestate, contestatoarea sustine ca, avand in vedere ca B este asministrator judiciar confirmat de Tribunalul Brasov, cu atributiuni conform Legii 85/2006 privind procedura insolventei si ca aceasta societate a depus rapoarte de activitate la termen atat la dosarul cauzei cat si la Directia Generala Finantelor Publice Brasov in calitate de creditor si la SCX in calitate de debitor, nu considera necesare alte documente de prezentat.

In concluzie, SC X solicita admiterea contestatiei cu privire la deductibilitatea cheltuielilor, care se compun din:

- cheltuieli cu transportul bunurilor si persoanelor (cont 624+625) inregistrate in evidentele contabile in anul 2006

- cheltuieli cu provizioanele inregistrate in in evidentele contabile in anul 2006

- cheltuieli cu redeventele inregistrate in evidentele contabile in anul 2006

- cheltuieli cu materii prime si materiale inregistrate in evidentele contabile in anul 2007

- cheltuieli cu produsele finite inregistrate in evidentele contabile in anul 2007

- cheltuieli cu marfurile inregistrate in evidentele contabile in anul 2007

- cheltuiala cu valoarea neamortizata a fondului comercial, inregistrate in evidentele contabile in anul 2007

- cheltuieli cu valoarea neamortizata a mijloacelor fixe inregistrate in evidentele contabile in anul 2007

- cheltuieli cu investitii realizate la mijloace fixe inchiriate, inregistrate in evidentele contabile in anul 2007

- cheltuieli cu valoarea neamortizata a mijloacelor fixe, inregistrate in evidentele contabile in anul 2008

- cheltuieli cu investitii realizate la mijloace fixe inchiriate, inregistrate in evidentele contabile in anul 2008

- cheltuieli cu comisionului serviciilor efectuate de B in calitate de administrator judiciar al societatii, inregistrate in evidentele contabile in anul 2009

De asemenea contestatoarea solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata catre bugetul statului, impozit pe profit.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, respectiv cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal si totodata impozitul pe profit, stabilit suplimentar de plata, rezulta urmatoarele:

Urmare a verificarii perioadei 01.10.2006-31.12.2006, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

a).In cursul anului 2006, societatea a inregistrat cheltuieli de protocol (din ct.623) .

Intrucat in anul 2006 societatea a inregistrat pierdere contabila , organele de inspectie fiscala au considerat ca suma de ... lei reprezinta cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal pt.trim.IV 2006, potrivit prevederilor art.21, alin.(3), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare .

b). Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu amenzi si penalitati (ct.6581), in baza art.21 alin.(4), lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare.

c). Organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2006 agentul economic a inregistrat cheltuieli cu transportul de bunuri si persoane (din ct.624+625).

Deoarece in anul 2006 societatea a inregistrat pierdere contabila , aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal . Respectiv, diferenta dintre sumele mentionate mai sus reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal pe trimestrul IV 2006 in baza art.21, alin (1) .din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare.

d) Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in contabilitate, in luna decembrie 2006, cheltuieli cu provizioanele constituite pentru clienti neincasati, prin articolul contabil 6814"Cheltuieli de exploatare privind amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru depreciere =491'Ajustari pentru deprecierea creantelor" .

Potrivit raspunsurilor date la Notificare, societatea a precizat ca suma reprezinta provizioane pentru clienti neincasati, constituite conform art.22 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in cota de 30% din valoarea creantelor.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data inregistrarii pe cheltuieli a provizioanelor inregistrate pentru clienti neincasati, situatia analitica a acestora ar fi trebuit sa se regaseasca ca document justificativ atasat notei contabile in baza careia s-a inregistrat in contabilitate, fapt care nu s-a constatat nici in timpul controlului si nici nu a fost probat de societate urmare a celor doua notificari.

Intrucat societatea nu a prezentat documentele justificative care sa probeze indeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute de art.22.din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, suma reprezentand cheltuieli cu provizioanele pentru clienti incerti , nu este o cheltuiala efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal , in baza art.22 si art.21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare si pct 44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind aplicarea Codului fiscal.

e) In trimestrul IV 2006 s-a constatat inregistrarea in contul 612 "Cheltuieli cu redevente, locatii de gestiune si chirie "analitic ALT a sumei din Contractul de vanzare -cumparare a tehnologiei(know-how) incheiat de societate cu SC A, de unde rezulta ca redeventa datorata furnizorului este in suma de 15 % din valoarea realizarilor, rezultand astfel o diferenta de cheltuiala inregistrata in plus.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca intrucat nu au fost prezentate documentele si informatiile solicitate, cheltuielile cu redeventele sunt nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.44 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind aplicarea Codului fiscal.

In trimestrul IV 2006, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuieli , diminuand astfel pierderea contabila a societatii, la 31.12.2006.

Aceasta pierdere a fost diminuată și cu cheltuielile nedeductibile fiscale, stabilite pe perioada 01.01.2006-30.09.2006, prin raportul de inspectie fiscală, încheiat anterior, rezultând astfel o pierdere fiscală de recurepat pentru anul 2006.

Organele de inspectie fiscală menționează faptul că, constatările din actele administrativ fiscale încheiate în data de 12.02.2007, respectiv constatările din perioada 01.03.2002-30.09.2006, nu au fost înregistrate în evidențele contabile ale societății.

Pentru anul 2007 organele de inspectie fiscală au constatat următoarele:

a). În cursul anului 2007 societatea a înregistrat cheltuieli de protocol (din ct.623)

Întrucât în anul 2007 societatea a înregistrat pierdere, organele de inspectie fiscală au considerat că cheltuielile de protocol nu sunt deductibile fiscal, potrivit prevederilor art.21, alin.(3), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b). Organele de inspectie fiscală au considerat că nedeductibile fiscal cheltuielile cu amenzi și penalități (ct.6581), în baza art.21 alin.(4), lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) În luna iunie 2007 societatea a scăzut din gestiune și a înregistrat pe cheltuieli suma reprezentând:

-consum materii prime (cont 601)

-consum de materiale auxiliare (cont 602)

În această luna societatea nu a recepționat produse finite realizate, singurele venituri înregistrate fiind evidențiate în contul 704.

Potrivit răspunsurilor date la Notificare, societatea a precizat că aceste cheltuieli reprezintă consumuri aferente producției de croitorie pentru perioada ianuarie -mai 2007, care nu au fost evidențiate în lunile respective.

Din raportul de inspectie fiscală rezulta că nu au fost prezentate documente care să probeze realitatea, legalitatea înregistrării pe cheltuieli a consumurilor de materii prime și materiale auxiliare în luna iunie pentru lunile anterioare și de asemenea nu s-au prezentat nici rapoarte de producție aferente perioadei ianuarie-iunie 2007, fișele limita de consum și comenzile întocmite în afara programului de contabilitate sau consumurile specifice normate/unitate de produs pentru produsele realizate în perioada menționată.

Organele de inspectie fiscală au efectuat o comparație între consumurile de materii prime și materiale auxiliare aferente activității de croitorie din anul 2006 pe aceeași perioadă (ianuarie -iunie) cu cele din anul 2007, perioada ianuarie-iunie.

A rezultat că în anul 2006, ponderea materiei prime și auxiliare în totalul producției raportate a fost de 54,41% în condițiile în care în anul 2007 această pondere este de 135%, deoarece totalul consumurilor de materii prime și materiale auxiliare înregistrate în evidențele contabile este de ... lei iar producția raportată este de ... lei.

Totodată, organele de inspectie fiscală au constatat că înregistrarea pe cheltuieli a consumurilor de materii prime și materiale auxiliare s-a efectuat printr-o Nota contabilă fără a avea atașat un document justificativ din care să rezulte aceste consumuri.

Astfel, organele de inspectie fiscală au apreciat că suma de ... lei nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.44 din H.G. nr.44./2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

c) În luna iunie 2007, organele de inspectie fiscală au constatat că societatea a scăzut din gestiune produse finite, efectuându-se înregistrarea contabilă 711 "Variatia stocurilor"=345 "Produse finite", în timp ce veniturile realizate din vânzarea produselor

finite sunt in valoare de ... lei conform contului 701 "Venituri din vanzarea produselor finite", mai putin cu suma de ... lei.

Prin raspunsul la Notificarea, contestatoarea precizeaza faptul ca "scaderile din gestiune de produse finite , inregistrate prin NC "711= 345 " , reprezinta produse finite comercializate unor clienti fideli, la pret inferior pretului de cost si ca nu detine alte documente in afara facturilor de vanzare."

Organele de inspectie fiscala au solicitat documente suplimentare in vederea stabilirii corecte a starii de fapt, respectiv prezentarea situatiei analitice a produselor finite scazute din gestiune in luna iunie 2007 (a celor operate prin NC "711=435" ) ; a fisei contului 701-venituri din vanzari produse finite/export aferenta lunii iunie 2007; copii ale facturilor fiscale emise pentru vanzare la export evidentiata in ct.701 in luna iunie 2007".

La data scaderii din gestiune a produselor finite comercializate la un "pret inferior pretului de productie-catre clienti externi traditionali", situatia analitica a acestora ar fi trebuit sa se regaseasca ca document justificativ atasat Notei contabile in baza careia s-au facut inregistrarile in contabilitate, fapt care nu s-a constatat nici in timpul controlului si nici nu a fost probat de societate urmare a celor doua notificari .

Intrucat veniturile realizate din vanzari de produse finite insumeaza ...lei (ct.701 ) iar societatea nu a justificat prin documente diferenta de... lei, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in valoare de... lei in baza prevederilor art.21, alin (1), alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct 44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind aplicarea Codului fiscal.

d) In luna iunie 2007 societatea a inregistrat iesiri de marfuri din gestiune prin articolul contabil 607"Cheltuieli privind marfurile" =371"Marfuri" , in timp ce veniturile inregistrate din vanzarea marfurilor conform situatie contului 707"Venituri din vanzarea marfurilor", sunt mult mai mici.

Potrivit raspunsurilor societatii la acest aspect, societatea a precizat ca suma reprezinta contravaloare marfuri deteriorate si degradate care au fost scoase din gestiune urmare a hotararii luate de societate la acea data, fara a prezenta documente in sustinere.

Astfel, organele de inspectie fiscala au apreciat ca suma nu este cheltuiala efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind nedeductibila la calculul profitului impozabil art.21, alin (1), alin.(4) lit.c) si lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.41 si pct 44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind aplicarea Codului fiscal.

e) Organele de inspectie fiscala au constatat inregistrarea pe cheltuieli a sumei, prin articolul contabil 658.8"Alte cheltuieli de exploatare"=411"Clients".

Din explicatiile date de societate rezulta ca aceasta suma reprezinta trecerea pe cheltuieli a marfurilor refuzate de un client extern, R si A si a prestarilor aferente refuzurilor transmise de catre acesta in urma receptiei efectuate in Germania, marfa nefiind returnabila conform contractului incheiat cu beneficiarul.

Intrucat societatea nu a prezentat niciun document care sa probeze cele afirmate, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal suma in conformitate cu prevederile art.21, alin (1), alin.(2) lit.n) si alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct 44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind aplicarea Codului fiscal.



f) Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat pe cheltuieli suma reprezentand valoarea neamortizata a fondului comercial, prin articolul contabil 658.8" cheltuieli de exploatare"=207"Fond comercial".

Potrivit explicatiilor date de societate suma reprezinta valoarea neamortizata a fondului de comert (in fapt clientii Levis si H&M ,clienti dobanditi odata cu achizitionarea spatiilor de croitorie de la Focsani din anul 2005 potrivit Contractului agrement.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii punerea la dispozitie a documentelor care sa justifice inregistrarea pe cheltuieli a acestei sume.

Totodata s-au solicitat precizari referitoare la relatia existenta intre partile ce intervin in Contractul agrement din octombrie 2005, respectiv S Focsani, M SA Focsani, G Bacau, F Brasov si de asemenea, sa justifice cum au fost inregistrate in contabilitate, in trimestrul IV 2005 valoarea bunurilor mobile si imobile, a datoriilor, creantelor achizitionate /preluate de F Brasov de la S si M Focsani.

Din documentele prezentate de societate, respectiv Acordul Comercial si de transfer al activelor, organele de control au constatat ca societatea verificata a dobandit echipamente, stocuri, echipamente in leasing financiar, contracte Levis si H&M de la S si M Focsani.

Din documentele prezentate nu a rezultat in ce baza s-a inregistrat in contul 207"fond comercial" suma de ... lei.

De asemenea, societatea nu a prezentat documente care sa probeze inregistrarea pe cheltuieli a sumei de .... lei sau daca exista alt acord de cesiune active/creante/fond comercial de la SC X catre alte societati si care au dus la diminuarea patrimoniului acestuia, caz in care transferul ar fi fost generator de venituri.

Astfel, in baza prevederilor art.21 si art.22 alin (1) din Legea nr.26/1990 privind Registrul Comertului precum si in baza prevederilor art.21 alin.(1), alin.(3) lit.l) si alin.(4) lit.c) si lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct 44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentand valoarea neamortizata a fondului comercial.

g) In anul 2007, societatea a sczut din gestiune mijloace fixe, concomitent inregistrand in contul 658.3"Cheltuieli cu activele cedate" valoarea neamortizata a mijloacelor fixe si in contul 758.3 venituri din vazarea mijloacelor fixe.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii cu privire la inregistrarea pe cheltuieli a diferentei ramasa neamortizata.

Societatea a prezentat documente din care rezulta ca o parte din mijloacele fixe scazute din gestiune au fost valorificate prin vanzare si au corespondent in venituri , printre ele aflandu-se si echipamentele vandute sub sechestru de catre A Bucuresti catre SC P Brasov (fisele contului 658, 758, anexa 1).

Pentru mijloacele fixe scazute din gestiune a caror valoare neamortizata a fost inregistrata pe cheltuieli , fara a avea corespondenta in venituri, societatea nu a oferit niciun fel de explicatii si nu a prezentat documente care sa probeze inregistrarea acestora pe cheltuieli.

Din documentele prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea neamortizata a mijloacelor fixe scazute din gestiune pentru care nu exista corespondenta in venituri (societatea neinregistrand venituri din valorificarea acestora) este in suma totala de .... lei, reprezentand in fapt :

- ...lei ( scadere din contul 2131) reprezentand renuntari la leasinguri preluate de la S pentru echipamente tehnologice in octombrie 2005

-...lei (scadere din contul 231) reprezentand investitii la punctul de lucru din Slobozia

-...lei (scadere din contul 2121 FBU) reprezentand investitii la punctul de lucru din Bucuresti

1.In ceea ce privesc operatiunile legate de leasingul pentru echipamente tehnologice organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea acestora la preluare a fost de .... lei, amortizarea totala calculata a fost de ...lei iar valoarea ramasa neamortizata este de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca, intrucat renuntarea la leasing s-a facut inaintea expirarii duratei initiale stabilite prin contract, valoarea ramasa neamortizata aferenta scaderii din gestiune cu ocazia predarii acestora catre societatea de leasing nu trebuia inregistrata pe cheltuieli (contul 658) ci trebuia inregistrata in contul 167 "*Alte împrumuturi și datorii asimilate*", prin debitarea acestuia.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal cheltuiala in valoare de ...lei reprezentand valoarea neamortizata a echipamentelor la care s-a renuntat la leasing, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

2). In ceea ce priveste scaderea din patrimoniu a investitiilor efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie (cladiri unde societatea detinea puncte de lucru Slobozia si Bucuresti) , organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea care ar fi fost deductibila fiscal pe perioada contractelor de inchiriere potrivit prevederilor art.24 alin.(3) si (11) din Codul fiscal.

Astfel, pentru Contractul de subinchiriere incheiat intre SC K Slobozia, in calitate de proprietar, SC S Focsani, in calitate de chirias si SC F Brasov, in calitate de sublocator, a carui durata era de 105 luni calendaristice a rezultat ca din totalul sumei incluse pe cheltuieli doar amortizarea deductibila fiscal pentru 21 de luni calendaristice, diferenta fiind cheltuiala nedeductibila fiscal, in conformitate cu prevederile art.24 din Codul fiscal.

Pentru Contractul de inchiriere dintre SC T Bucuresti in calitate de locator si SC F Brasov , a carei durata era de 108 luni calendaristice a rezultat ca din suma totala inclusa pe cheltuieli doar amortizarea deductibila fiscal pentru 96 de luni calendaristice , diferenta fiind cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.24 din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile pe motiv ca acestea nu reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile fiind nedeductibila la calculul profitului impozabil in baza prevederilor art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct 44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal .

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscal pe anul 2007 cheltuieli in valoare de .... lei.

Potrivit prevederilor art.19 alin.(1) si art.11 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au recalculat rezultatul fiscal pe anul 2007, rezultand o pierdere fiscala.

Avand in vedere pierdere fiscala din anul 2006, organele de inspectie fiscala au stabilit ca pierderea fiscala cumulata la sfarsitul anului 2007 este de... lei.

3.In ceea ce priveste anul 2008, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

- a)S-a constatat scaderea din gestiune de mijloace fixe cu urmatoarele valori :
- valoare cotabila (C ct.213)
- valoare amortizata (Dct.281)
- valoare neamortizata (ct.681.1)

-valoare de vanzare (ct.758.8)

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii si documente cu privire la inregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei ( diferenta intre ct.658 si 758) reprezentand valoarea neamortizata a mijloacelor fixe, respectiv situatia analitica a echipamentelor scazute din gestiune in anul 2008, copii ale facturilor fiscale emise pentru vanzarile de echipamente valorificate la pret inferior valorii neamortizate(758.8).

Societatea mentioneaza ca valorificarea echipamentelor si scoaterea din gestiune la o valoare inferioara valorii neamortizate a fost facuta conform valorilor stabilite in Raportul de evaluare incheiat de B-Administrator judiciar, insa nu a prezentat organelor de control documente in sustinere, respectiv fisa contului 2131 si paragrafele din raportul de evaluare care sa probeze inregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei reprezentand valoarea neamortizata a mijloacelor fixe.

La data inregistrarii pe cheltuieli a diferentelor din reevaluare , situatia analitica a acestora ar fi trebuit sa se regaseasca ca document justificativ atasat Notei contabile in baza careia s-au facut inregistrarile in contabilitate, fapt care nu s-a constatat nici in timpul controlului si nici nu a fost probat de societate urmare a celor doua notificari.

Dat fiind faptul ca societatea nu probeaza cu documente inregistrarea in cheltuieli cu activele cedate a sumei de ...lei , aceasta suma nu reprezinta cheltuiala aferenta realizarii veniturilor, fiind cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal in baza art.21, alin (1) ,alin (4) lit f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

b)Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna decembrie 2008 s-a scazut din gestiune din contul 231 "Investitii in curs" suma de ...lei prin includerea acestei sume in contul 658.3 fara ca pentru acesta suma sa existe corespondenta in veniturile realizate de societate.

In raspunsul la notificare, societatea mentioneaza ca suma de ...lei se refera la punctul de lucru din Slobozia iar descarcarea de gestiune s-a efectuat avand in vedere situatia reala constatata la momentul in care a fost desigilat punctul de lucru de la Slobozia .Societatea mentioneaza ca, in perioada iulie 2007-decembrie 2008, nu a avut acces in aceasta locatie din cauza chiriei neachitate .Includerea pe cheltuieli a contravalorii investitiilor in curs a fost efectuata ca urmare a inchiderii acestora sau evacuarii fortate, investitii ce nu au mai putut fi recuperate constand in pardoseli, tencuieli, gresie, faianta, obiecte sanitare, instalatii de apa, abur, electricitate, etc.”

In sustinerea raspunsului, societatea nu a prezentat nici un document care sa probeze inregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... lei, fiind astfel incalcate prevederile art.24 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In vederea stabilirii deductibilitatii cheltuielilor inregistrate, organele de inspectie fiscala au recalculat cheltuielile cu amortizarea care ar fi fost deductibila fiscal pe durata contractului de inchiriere, avand in vedere prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , in ceea ce priveste amortizarea fiscala, si anume:

Pentru Contractul de subinchiriere comerciala, incheiat intre SC K Slobozia, in calitate de proprietar, SC S Focsani, in calitate de chirias si SC F Brasov, in calitate de sublocator, a carui durata era de 105 luni calendaristice a rezultat ca din totalul sumei incluse pe cheltuieli doar ...lei reprezinta amortizare deductibila fiscal pentru 33 de luni calendaristice, diferenta de ... lei fiind cheltuiala nedeductibila fiscal, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), alin.(4) lit.f) si art.24 din Codul fiscal si pct . 44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Organele de inspectie fiscala, pe anul 2008, au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli in valoare de ... lei.

Potrivit prevederilor art.19 alin.(1) si art.11 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit pe anul 2008, stabilind impozit pe profit de plata.

4. In ceea ce priveste anul 2009, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii si prezentarea de documente justificative pentru aceasta suma inregistrata pe cheltuieli.

Din raspunsul la notificare rezulta faptul ca suma reprezinta contravaloarea comisionului (seviciilor) efectuate de B in calitate de administrator judiciar al societatii, suma ce a fost transferata din conturile SC X de administratorul judiciar, urmand ca acesta sa remita factura fiscala.

Pana la data incheierii prezentului raport de inspectie fiscala societatea nu a prezentat documente legale ( factura,contract, situatii de lucrari ) care sa probeze realitatea operatiunii, natura serviciilor prestate astfel ca organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art.21, alin (1) si alin (4) lit f) si lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal .

Potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea rezultatului fiscal la data de 30.09.2009.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

1.Referitor la cheltuielile, considerate ca nedeductibili fiscal de organele de inspectie fiscala pe perioada 01.10.2006-30.09.2009, contestate de SC X SRL, **D.G.F.P.Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii asupra acestor cheltuieli in conditiile in care societatea nu prezinta documente in sustinere sau documentele prezentate nu sunt relevante in speta.**

In fapt pe perioada 01.10.2006-30.09.2009, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuieli in valoare de ... lei, astfel:

Pe trimestrul IV 2006 au fost considerate ca nedeductibile fiscal cheltuieli in valoare de .... lei, care se compun din:

-...lei reprezentand cheltuieli de protocol, considerate ca nedeductibile fiscal pe motiv ca societatea a inregistrat pierdere fiscala in anul 2006

-... lei reprezentand cheltuieli cu amenzi si penalitati (ct.6581)

-... lei reprezentand cheltuieli cu transportul de bunuri si persoane (din ct.624+625)

-...lei reprezentand cheltuieli cu provizioanele constituite pentru clienti neincasati, prin articolul contabil " 6814=491 .

-...lei reprezentand cheltuieli cu redeventele, inregistrate in contul 612 analitic in baza Contractul de vanzare -cumparare a tehnologiei(know-how) incheiat de societate cu SC AL Germania

Pe anul 2007 au fost considerate ca nedeductibile fiscal cheltuieli in valoare de ... lei, care se compun din:

- ...lei reprezentand cheltuieli de protocol (cont 623), considerate ca nedeductibile fiscal pe motiv ca societatea a inregistrat pierdere in anul 2007

- ...lei reprezentand cheltuielile cu amenzi si penalitati (ct.6581)

- ...lei reprezentand cheltuieli cu consumul de materii prime si materiale auxiliare in conditiile in care in luna iunie 2007 societatea nu a inregistrat productie de produse finite

- ...lei reprezentand scaderile din gestiune de produse finite nejustificate cu documente de societate.

- ...lei reprezentand cheltuieli cu marfa in conditiile in care societatea nu a inregistrat venituri din vanzarea marfii in luna iunie 2007

- ...lei reprezentand cheltuieli inregistrate articolul contabil 658.8=411, fara a prezenta documente in sustinere.

- ...lei reprezentand cheltuieli cu valoarea neamortizata a fondului comercial, inregistrata in evidentele contabile prin articolul contabil 658.8=207.

- ...lei ( scadere din contul 2131) reprezentand cheltuieli cu valoarea neamortizata a echipamentelor tehnologice, la care s-a renuntat la leasing ,

- ... lei (scadere din contul 231)reprezentand cheltuieli cu valoarea neamortizata a investitiilor realizate la punctul de lucru din Slobozia, locatie inchiriata (scadere din contul 2121 FBU) reprezentand cheltuieli cu valoarea neamortizata a investitiilor realizate la punctul de lucru din Bucuresti, locatie inchiriata

Pe anul 2008, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuieli in valoare totala de ....lei , care se compun din:

- ...lei ( diferenta intre ct.658 si 758) reprezentand valoarea neamortizata a mijloacelor fixe, respectiv a echipamentelor scazute din gestiune in anul 2008,

- ... lei reprezentand cheltuieli cu valoarea neamortizata a investitiilor realizate la punctul de lucru de la Slobozia, locatie inchiriata si pentru care s-a reziliat contractul de inchiriere.

Pe anul 2009 organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile in valoare de.... lei , inregistrate in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", reprezentand contravaloarea comisionului (seviciilor) efectuate de B in calitate de administrator judiciar al societatii, pentru care societatea nu a prezentat documente legale ( factura, contract situatii de lucrari ) care sa probeze realitatea operatiunii, natura serviciilor prestate.

SC X, solicita admiterea contestatiei cu privire la deductibilitatea cheltuielilor in valoare totala de ...lei, care se compun din :

- ...lei reprezentand cheltuieli cu transportul bunurilor si persoanelor (cont 624+625) inregistrate in evidentele contabile in anul 2006

- ...lei reprezentand cheltuieli cu provizioanele inregistrate in in evidentele contabile in anul 2006

- ...lei reprezentand cheltuieli cu redeventele inregistrate in evidentele contabile in anul 2006

- ...lei reprezentand cheltuieli cu materii prime si materiale inregistrate in evidentele contabile in anul 2007

- ...lei reprezentand cheltuieli cu produsele finite inregistrate in evidentele contabile in anul 2007

- ....lei reprezentand cheltuieli cu marfurile inregistrate in evidentele contabile in anul 2007

- ...lei reprezentand cheltuiala valoarea neamortizata a fontului comercial inregistrate in evidentele contabile in anul 2007
- ...lei reprezentand cheltuieli cu valoarea neamortizata a mijloacelor fixe inregistrate in evidentele contabile in anul 2007
- ...lei reprezentand cheltuieli cu investitii realizate la mijloace fixe inchiriate, inregistrate in evidentele contabile in anul 2007
- ....lei reprezentand valoarea neamortizata a mijloacelor fixe,inregistrate in evidentele contabile in anul 2008
- ....lei reprezentand cheltuieli cu investitii realizate la mijloace fixe inchiriate, inregistrate in evidentele contabile in anul 2008
- ...lei reprezentand cheltuieli cu comisionului serviciilor efectuate de B in calitate de administrator judiciar al societatii, inregistrate in evidentele contabile in anul 2009

Contestatoarea isi insuseste cheltuielile in valoare totala de ... lei considerate ca nedeductibile fiscal de catre organele de inspectie fiscala , si anume:

- ...lei reprezentand cheltuieli de protocol pe trimestrul IV 2006
- ...lei reprezentand cheltuieli cu amenzi si penalitati (ct.6581), inregistrate in evidentele contabile pe anul 2006
- ... lei reprezentand cheltuieli de protocol (cont 623), pe anul 2007
- ... lei reprezentand cheltuielile cu amenzi si penalitati (ct.6581),inregistrate in evidentele contabile pe anul 2007
- ... lei reprezentand cheltuieli inregistrate prin articolul contabil 658.8=411, reprezentand refuzuri de marfa din partea clientilor externi

a) Referitor la cheltuielile cu transportul bunurilor si persoanelor (cont 624+625) in valoare de ....lei, inregistrate in evidentele contabile in anul 2006, contestate de societate, mentionam:

In fapt, in anul 2006 societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu transportul bunurilor si persoanelor (cont 624+625).

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu transportul bunurilor si persoanelor (cont 624+625) aferente trimestrului IV 2006,deoarece in anul 2006 societatea a inregistrat pierdere.

In contestatia formulata, cu privire la cheltuielile cu transportul bunurilor si persoanelor (cont 624+625), contestatoarea sustine ca acestea sunt deductibile fiscal avand in vedere ca in anii precedenti societatea a inregistrat profit si invoca in sustinere prevederile art. 21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In drept pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21, alin (1) si art.21 alin (2) lit.e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.21 alin.(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 “.*

-art.21 alin.(2)

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

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

La punctul 28 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarii Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, se precizeaza:

*"Analiza în vederea acordării deductibilității cheltuielilor de transport și cazare în țară și străinătate, efectuate de către salariați și administratori, se efectuează pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. Rezultatul contabil curent reprezintă soldul contului "Profit și pierdere" la nivel de lună, respectiv trimestru, după caz, urmând a se efectua regularizări periodice. În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul înregistrează profit contabil, cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sunt deductibile. Profitul din anii precedenți reprezintă soldul contului "Rezultatul reportat" la data de 31 decembrie a anului anterior anului curent, indiferent de natura conturilor analitice."*

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate rezulta ca cheltuielile de transport si cazare in tara si strainatate efectuate de salariati si administratori sunt deductibile fiscal in cazul in care contribuabilul realizeaza profit in exercitiul curent si/sau din anii precedenti iar analiza în vederea acordarii deductibilitatii cheltuielilor de transport si cazare în tara si strainatate, efectuate de catre salariati si administratori, se efectuează pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. Rezultatul contabil curent reprezinta soldul contului "Profit si pierdere" la nivel de luna, respectiv trimestru, dupa caz, urmând a se efectua regularizari periodice. În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul înregistreaza profit contabil, cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sunt deductibile. Profitul din anii precedenti reprezintă soldul contului "Rezultatul reportat" la data de 31 decembrie a anului anterior anului curent, indiferent de natura conturilor analitice.

In contestatia formulata contestatoarea sustine ca societatea in anii precedenti a realizat profit dar nu a prezentat documente din care sa rezulte acest lucru.

Mai mult, prin Raportul de inspectie fiscala, incheiat de organe de specialitate din cadrul DGFP Brasov care a cuprins perioada 01.02.2002-30.09.2006, s-au stabilit ca nedeductibile cheltuielile cu transportul de bunuri si persoane, acestea fiind recunoscute de societate ca nedeductibile din punct de vedere fiscal , prin necontestarea actului de control anterior.

Avand in vedere ca societatea si-a insusit nedeductibilitatea cheltuielilor cu transportul bunurilor si persoanelor stabilita de catre organele de inspectie fiscala pe perioada 01.01.2006-30.09.2006 iar la dosarul contestatiei nu prezinta documente din care sa rezulte cele sustinute in contestatia formulata, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru suma reprezentand cheltuieli cu transportul bunurilor si persoanelor pe trimestrul IV 2007.

b) In ceea ce priveste suma reprezentand cheltuieli cu proviziunile, considerate ca nedeductibile fiscal de catre organele de inspectie fiscala, contestate de societate, mentionam:

In fapt, in luna decembrie 2006, societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu provizioanele prin articolul contabil " 6814=491 .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca inregistrarea pe cheltuieli a provizioanelor inregistrate pentru clienti neincasati, s-a efectuat in baza unei note contabile fara a avea anexata o situatia analitica a clientilor anexati care sa indeplineasca conditiile prevazute de lege.

Prin Notificari, organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii suplimentare cu privire la constituirea provizioanelor pentru clienti incerti precum si prezentarea situatiei analitice a clientilor pentru care s-au constituit provizioanele, vechimea sumelor neincasata pe fiecare client in parte cu precizarea facturilor emise in perioada anterioara catre acestia care se regasesc in soldul pentru care s-au constituit provizioanele si copiile acestor facturi, precum si datele de identificare a clientilor neincasati(respectiv denumire , CUI , adresa , localitate etc).

Potrivit raspunsurilor date la Notificare, societatea a precizat ca suma reprezinta provizioane pentru clienti neincasati, constituite conform art.22 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in cota de 30% din valoarea creantelor, fara a prezenta documentele solicitate de societate.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu provizioanele inregistrate pentru clientii nenincasati deoarece situatia analitica a acestora ar fi trebuit sa se regaseasca ca document justificativ atasat Notei contabile in baza careia s-a facut inregistrarea in contabilitate.

In drept sunt aplicabile prevederile art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare in anul 2006, care precizeaza:

*(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:*

*c) provizioanele constituite în limita unui procent de ...30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;*
- 2.sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;*
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;*
- 4.sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;*
- 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;*

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, contribuabilul are dreptul la deducerea provizioanelor pentru clienti neincasati, pe anul 2006, in procent de 30 % din valoare creantelor daca sunt indeplinite cumulativ conditiile de mai sus, respectiv sunt inregistrate dupa data de 1 ianuarie 2004, sunt neincasate intr-o perioada ce depaseste 270 zile de la data scadentei, nu sunt garantate de alta persoana, sunt datorate de o persoana care nu este persoana afiliata contribuabilului si au fost incluse in veniturile contribuabilului.

Dupa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala, in timpul controlului societatea nu a prezentat o situatie analitica a clientilor neincasati pentru a se determina si verifica



conditiile impuse de lege in vederea acordarii dreptului la deducere a cheltuielilor cu provizioanele constituite .

La dosarul contestatiei societatea prezinta situatia provizioanelor calculate la 31.12.2006 ( pag.160), insotita de anexe privind situatia analitica a clientilor neincasati (pag.93-159 din vol I dosar contestatie).

Analizand documentele depuse de contestatoare, la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

**Pentru clientii prezentati mai jos din situatia analitica nu rezulta seria si numarul facturilor in sold pentru care s-au constituit provizioane:**

**Urmatorii clienti** mentionati in situatia provizioanelor calculate la 31.12.2006, (pag.160contestatie) **nu figureaza in situatia analitica a clientilor neincasati prezentata de societate in sustinerea contestatiei** (pag 93-159 din dosarul contestatiei) .

**Clientii** mentionati mai jos care apar in Situatia provizioanelor la 31.12.2006 (pag.160 contestatie) insa **figureaza in sold cu facturi emise in anul 2007** conform situatiei analitice a clientilor neincasati la data de 31.12.2007 (pag. 93-159 din dosarul contestatiei) depuse de societate in sustinerea contestatiei, **ori provizioanele au fost constituite in anul 2006.**

Clienti mentionati mai jos care apar in Situatia provizioanelor (pag.160 contestatie), **figureaza in sold cu facturi emise in cursul anului 2005** conform situatiei analitice a clientilor neincasati la data de 31.12.2007 (pag 93-159 din dosarul contestatiei) depuse de societate in sustinerea contestatiei.

In vederea identificarii/stabilirii realitatii numerelor de facturi care sunt inscrise in anexa prezentata de societate, organele de inspectie fiscala au consultat dosarul fiscal al societatii pus la dispozitie de AFP Brasov-Contribuabili Mijlocii –respectiv Rapoartele fiscale incheiate cu ocazia verifiicarilor pe linie de tva pt.rambursarile aferente anului 2005, respectiv anexele la rapoarte cuprinzand facturile fiscale utilizate pe perioade.

Din Rapoartele de inspectie consultate , la care se face referire in tabelul de mai jos se anexeaza in prezentul dosar , paginile extrase care justifica cele mentionate si constatate (–respectiv pag 233-238- dosar 2 -referat)

In urma compararii nr.facturilor ce apar in sold in situatia analitica a clientilor neincasati la data de 31.12.2007 (pag 93-159 din dosarul contestatiei) , cu situatia documentelor cu regim special (anexe la rapoartele de inspectie la care facem referire ) rezulta faptul ca **ca aceste facturi nu se incadreaza in marja de numere folosite de societate in lunile la care se face referire** .

**Se retine astfel ca, documentele prezentate in sustinerea contestatiei nu au calitatea de document justificativ care sa probeze indeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute de art.22. lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare in vederea considerarii ca deductibila fiscal a sumei reprezentand cheltuieli cu provizioanele pentru clienti neincasati.**

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct.44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind aplicarea Codului fiscal coroborat cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, care dispun:

-art.21 alin.(4) li.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ,

*"(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;"*

-pct. 44 din HG 44/2004

*"Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."*

-art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991

*"(1) 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."*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate iar cheltuielile înregistrate în evidențele contabile fără a avea la bază un document justificativ nu sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Intrucât, în speta , societatea nu a prezentat documente justificative care să probeze valoarea creanțelor asupra clienților neincasați într-o perioadă ce depășește 270 zile de la data scadenței, nefiind astfel îndeplinite cumulativ condițiile impuse de art.22 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vederea acordării dreptului de deducere a cheltuielilor privind constituirea provizioanelor pentru clienți neincasați, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația cu privire la suma contestată de petenta și să se mențină ca legală constatarea organului de inspecție fiscală în sensul respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu provizioanele constituite pentru clienți neincasați.

c) În ceea ce privește suma reprezentând cheltuieli cu redeventele, respinsă la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, menționăm:

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat înregistrarea în contul 612 analitic a sumei din Contractul de vânzare -cumpărare a tehnologiei(know-how) încheiat de societate cu SC A Germania, de unde rezultă că redeventa datorată furnizorului este în suma de 15 % din valoarea realizărilor, rezultând astfel o diferență de cheltuieli înregistrată în plus.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală prin Notificare, au solicitat societății informații suplimentare cu privire la diferența de cheltuieli.

În răspunsul la Notificare, contestatoarea susține că potrivit contractului, calculul redevențelor s-a făcut aplicând procentul de 15% la valoarea producției realizate în luna, raportate către furnizorul de "know-how". Din punct de vedere al producției facturate , în afara de "baza de calcul " apar "refuzurile clienților"care reprezintă facturi storno Acestea se întocmesc după recepția produselor livrate la extern. Contestatoarea susține că În trim.IV 2006 ,după cum rezultă din tabelul prezentat în răspunsul la notificare, se poate observa pe cumulativ calcularea și înregistrarea în contabilitate a sumei reprezentând "know-how".

In raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala mentioneaza ca in sustinerea acestui raspuns societatea nu a prezentat documente care sa probeze realitatea/legalitatea sumei inregistrate in plus pe cheltuieli si nici documentele care probeaza stornarea din venituri a sumei—conform calculului tabelar prezentat , fapt pentru care s-a revenit la notificarea anterioara .

Contestatoarea in raspunsul prezentat organului fiscal cu privire la documentele privind stornarile, mentioneaza ca nu sunt in posesia intregii arhive si va trebui sa ia legatura cu clientii pentru a reface aceste documente.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca la data inregistrarii pe cheltuieli a redeventelor precum si pentru justificarea stornarilor din venituri , situatia analitica a acestora ar fi trebuit sa se regaseasca ca documente justificative atasate Notelor contabile in baza careia s-au facut inregistrarile in contabilitate drept pentru care cheltuielile cu redeventele sunt nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.44 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind aplicarea Codului fiscal.

In contestatia formulata, contestatoarea sustine ca in Contractul de know-how incheiat de societate cu A Germania se precizeaza ca pretul pentru care se pune la dispozitie know-how este de 15 % calculat la productia realizata iar procentul de 15 % nu se refera la productia vanduta.

Contestatoarea sustine ca pe toata durata derularii acestui contract societatea furnizoare de know-how a pus la dispozitie personal tehnic de supraveghere si indrumare a prestarilor de servicii in domeniul finisarii produselor textile care monitorizeaza cantitatile realizate, prezinta rapoarte in baza carora se intocmesc facturile pentru know-how de catre A.

Sustine ca aceste sume sunt facturate de furnizorul de know-how catre societatea noastra si nu invers iar inregistrarea in evidenta contabila s- a efectuat pe baza facturilor primite de la furnizorul de know-how.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Din contractului de vanzare cumparare de know-how si actul aditional la acesta, existente in copie la dosarul contestatiei (pag 239-243 dosar 2 ), se precizeaza in mod clar ca "**pretul transferului de know-how conform cap IV alin 5 se va calcula sub forma de redevente lunare in valoare de 15% din productia facturata lunar ."**

Din raspunsul la notificare, mai precis din tabelul prezentat de societate rezulta in mod clar ca societatea a calculat redeventa lunara de 15 % la productia facturata lunar.

Dupa cum mentioneaza si organul de inspectie fiscala in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, valorile din tabel sunt veniturile inregistrate in contul 704 ) din care s-au sczut "refuzurile clientilor" fara a se prezenta documente care sa probeze realitatea sustinerilor .

In ceea ce priveste afirmatia contestatoarei ca inregistrarea pe cheltuieli s-a efectuat in baza facturilor emise de furnizorul de know-how, facturi care au avut la baza rapoarte de activitate, mentionam faptul ca aceasta nu are relevanta in speta in conditiile in care la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente care sa probeze realitatea operatiunilor derulate.

Potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, "*Orice operatiune 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.*"

iar la art.21, alin (1) si art.21 alin.(4) lit.f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ,  
cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

-art.21 alin.(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 “.*

- art.21 alin.(4)

*"Urmatoarele 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;"*

coroborat cu pct. 44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind aplicarea Codului fiscal.

*"Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."*

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus enunțate orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrării în contabilitate iar cheltuielile înregistrate în evidențele contabile fără a avea la bază un document justificativ nu sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit. Sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține faptul că, organele de inspecție fiscală, în mod legal și potrivit contractului de vânzare -cumpărare de know-how , a stabilit și a acordat dreptul de deducere a cheltuielilor cu redeventele ( calculate prin aplicarea procentului de 15% la veniturile realizate din producția vândută) și a respins la deducere cheltuielile înregistrate în plus, pentru care nu a prezentat documente în susținere în timpul controlului sau la dosarul contestației.

În aceste condiții se va respinge contestația formulată de către conestatoare cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu redeventele în condițiile în care societatea nu a prezentat documente suplimentare care să probeze legalitatea/realitatea tranzacțiilor derulate și în baza cărora s-au înregistrat în evidențele contabile cheltuielile cu redeventele.

### **Anul 2007**

a) Referitor la cheltuielile cu consumul de materii prime și materiale auxiliare, respinse la deductibilitate de organele fiscale, contestate de societate, menționăm:

Urmare a verificării s-a constatat că, în luna iunie 2007, societatea a scăzut din gestiune și a înregistrat pe cheltuieli, reprezentând:

-consum materii prime ( cont 601)

-consum de materiale auxiliare (cont 602)

În această luna societatea nu a recepționat produse finite realizate, singurele venituri înregistrate fiind evidențiate în contul 704"Venituri din prestări servicii".

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații cu privire la înregistrarea pe cheltuieli a materiilor prime și auxiliare.

Din răspunsul dat de societate rezultă că aceste cheltuieli reprezintă consumuri aferente producției de croitorie pentru perioada ianuarie -mai 2007, care nu au fost

evidentiate in lunile respective fara a prezenta documentele solicitate de organele de inspectie fiscala respectiv balanta de verificare analitica la data de 30.06.2007, bonuri de consum, rapoarte de productie pentru .productia realizata/raportata in perioada ianuarie –iunie 2007, consumurile specifice normate/unitate de produs pentru produsele realizate in perioada mentionata (ianuarie –iunie 2007).

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca nu au fost prezentate documente care sa probeze realitatea, legalitatea inregistrarii pe cheltuieli a consumurilor de materii prime si materiale auxiliare in luna iunie pentru lunile anterioare si de asemenea nu s-au prezentat nici rapoarte de productie aferente perioadei ianuarie-iunie 2007, fisele limita de consum si pe comenzi intocmite in afara programului de contabilitate sau consumurile specifice normate/unitate de produs pentru produsele realizate in perioada mentionata.

Organele de inspectie fiscala au efectuat o comparatie intre consumurile de materii prime si materiale auxiliare aferente activitatii de croitorie din anul 2006 pe aceasi perioada (ianuarie -iunie) cu cele din anul 2007 ianuarie-iunie.

A rezultat ca in anul 2006, ponderea materiei prime si auxiliare in totalul productiei raportate a fost de 54,41% in conditiile in care in anul 2007 aceasta pondere este de 135%, deoarece totalul consumurilor de materii prime si materiale auxiliare inregistrate in evidentele contabile este de ... lei iar productia raportata este de... lei.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca inregistrarea pe cheltuieli a consumurilor de materii prime si materiale auxiliare s-a efectuat printr-o Nota contabila fara a avea atasat un document justificativ din care sa rezulte aceste consumuri.

Astfel, organele de inspectie fiscala au apreciat ca suma nu reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

In contestatia formulata, petenta sustine ca perioada ianuarie-mai 2007, pentru o productie de x perechi pantaloni au fost inregistrate cheltuieli materiale in valoare de... lei, ceea ce reprezinta o pondere de 21% in totalul productiei realizate de ...lei, pondere nereala.

Pentru a corecta aceasta omisiune de inregistrare a cheltuielilor reale materiale s-au refacut calculele si s-au intocmit notele contabile cu diferentele de cheltuieli.

Totodata contestatoarea sustine ca, odata cu depunerea situatiilor financiare semestriale (30.06.2007) a fost necesara o verificare sumara a datelor inregistrate in contabilitate pana la aceasta data, constatandu-se ca nu au fost inregistrate in totalitate consumurile pentru productia de croitorie in perioada ianuarie –mai 2007, astfel ca a inregistrat prin note contabile diferentele rezultate intre stocul faptic si stocul scriptic.

In sustinerea contestatiei depune facturile fiscale de vanzare a produselor finite in perioada ianuarie-iunie 2007 si situatiile centralizatoare a acestora pe fiecare luna in parte (pag 1-78 din dosarul contestatiei) si fisele de cont 601 si 301.

In speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1), alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.44 din H.G. nr.44./2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal si art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, mai sus enuntate si potrivit carora orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate iar cheltuielile inregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza un document justificativ nu sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.Sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Deoarece contestatoarea nu a prezentat in timpul controlului sau la dosarul contestatiei documente respectiv bonuri de consum, rapoarte de productie pentru

productia realizata/raportata in perioada ianuarie –iunie 2007, consumurile specifice normate/unitate de produs pentru produsele realizate in perioada mentionata (ianuarie –iunie 2007), din care sa rezulte consumul de materii prime si materiale auxiliare, inregistrata pe cheltuieli ca deductibile fiscal (ponderea fiind de 135% intre consumul de materii prime si materiale si productia realizata), urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere si a se mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor in valoare de... lei.

Documentele prezentate in sustine la dosarul contestatiei nu sunt relevante in justificarea inregistrarii pe cheltuieli a consumurilor cu materii prime si materiale auxiliare respectiv facturile prezentate justifica inregistrarea veniturilor realizate iar fisele contului 601 si 301 nu ofera informatii referitoare la cantitatile/preturile materiilor prime si auxiliare consumate, produselor in care acestea au fost incorporate , oferind doar informatii privind “valoarea inclusa pe cheltuieli “ , fara a se putea stabili legatura acestora cu productia realizata/raportata.

De altfel, contestatoarea recunoaste ca, odata cu depunerea situatiilor financiare semestriale (30.06.2007) a fost necesara o verificare sumara a datelor inregistrate in contabilitate si cele existente in gestiune, constatandu-se astfel diferente intre stocul faptic si stocul scriptic, diferente care au fost inregistrate in evidentele contabile prin nota contabila, fara a avea baza documente justificative.

b) Referitor la cheltuielile cu produsele finite, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate mentionam:

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, in luna iunie 2007, a sczut din gestiune produse finite, efectuandu-se inregistrarea contabila 711=345 concomitent cu 121=711, in timp ce veniturile realizate din vanzarea produselor finite sunt in valoare de ... lei conform contului 701, mai putin cu suma de ...lei.

In raspunsul la Notificare, contestatoarea precizeaza faptul ca "scaderile din gestiune de produse finite, inregistrate prin NC **“711= 345 “**, reprezinta produse finite comercializate unor clienti fideli la pret inferior pretului de cost si ca nu detine alte documente in afara de facturile de vanzare."

Organele de inspectie fiscala au solicitat documente suplimentare in vederea stabilirii corecte a starii de fapt, respectiv prezentarea situatia analitica a produselor finite scazute din gestiune in luna iunie 2007 (a celor operate prin NC “711=435” ) ; a fisei contului 701-venituri din vanzari produse finite/export aferenta lunii iunie 2007; copii ale facturilor fiscale emise pentru vanzare la export evidentiate in ct.701 in luna iunie 2007”.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca, la data scaderii din gestiune a produselor finite comercializate la un “pret inferior pretului de productie-catre clienti externi tradotionali”, situatia analitica a acestora ar fi trebuit sa se regaseasca ca document justificativ atasat Notei contabile in baza careia s-au facut inregistrarile in contabilitate, fapt care nu s-a constatat nici in timpul controlului si nici nu a fost probat de societate urmare a celor doua notificari , astfel ca au respins la deductibilitate cheltuielile, in baza prevederilor art.21, alin (1), alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct 44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/12003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata, petenta contesta concluzia echipei de control, in sa nu prezinta in sustinerea contestatiei argumentele in temeiul carora a formulat contestatie

cu privire la cheltuielile cu produsele finite, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala.

In speta sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(1) coroborat cu prevederile art.213 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala:

-art.206

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

-art.213

*"In 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.**"*

Potrivit prevederilor legale, contestația se formulează în scris și va cuprinde și motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care se întemeiază iar în soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului fiscal contestat.

Analiza contestației se va face în raport de susținerile părților de dispozițiile legale invocate și de documentele existente la dosarul cauzei.

In speta, sunt incidente prevederile pct.12.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

*"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;**"*

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate și faptul că SC X nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației, organele de soluționare a contestației nu se pot substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste cheltuielile cu produsele finite, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, astfel că se va respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

c) Referitor la cheltuielile cu marfurile, contestate de societate, menționăm:

Urmare a verificării s-a constatat că, în luna iunie 2007, societatea a înregistrat ieșiri de marfuri din gestiune prin articolul contabil 607=371, în timp ce veniturile înregistrate din vânzarea marfurilor însumează ... lei, conform situației contului 707.

Potrivit răspunsurilor societății la acest aspect, societatea a precizat că suma reprezintă contravaloare marfuri deteriorate și degradate care au fost scoase din gestiune urmare hotărârii luate de societate la acea dată, fără a prezenta un document în susținere.

Organele de inspectie fiscala au solicitat documente in acest sens respectiv situatia analitica a marfurilor scazute din gestiune ( inventar, proces verbal de constatare sau orice document care justifica inregistrarea pe cheltuieli) respectiv fisa contului 607 aferenta lunii iunie 2007 ;fisa contului 707-venituri din vanzari de marfuri aferenta lunii iunie 2007 , insotita de facturile emise si inregistrate in acest cont in iunie 2007.

In raspunsul la notificarea din data de 16.12.2009 , referitor la acest aspect societatea sustine ca a prezentat copia contract de incinerare , aviz de expeditie catre societatea care a preluat aceste marfuri degradate insa urmare a analizei dosarului, de catre organele de inspectie fiscala, s-a constatat ca in dosar au fost prezentate doar fisele conturilor "607" si "707" pe perioada 01.01.2007-31.12.2007, care nu ofera informatii in ceea ce priveste tipul marfurilor degradate scazute din gestiune, cantitatea si pretul unitar al acestora , sau alte informatii de natura sa probeze deductibilitatea sumei inregistrate pe cheltuieli .

Organele de inspectie fiscala au considerat ca la inregistrarea pe cheltuieli a marfurilor degradate, situatia analitica a acestora ar fi trebuit sa se regaseasca ca document justificativ atasat Notei contabile.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au apreciat ca suma nu este cheltuiala efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind nedeductibila la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21, alin (1), alin.(4) lit.c) si lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.41 si pct 44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice prind aplicarea Codului fiscal.

In contestatia formulata, contestatoarea sustine ca marfurile in cauza au fost considerate greu vandabile si valorificate la kilogram, fara a prezenta documente in sustinerea contestatiei.

In speta sunt aplicabile prevederile art.21, alin (1), art.21 alin.(4) lit.c) si f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.21 alin.(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 "*

-art.21 alin.(4)

*"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*c).cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;*

*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;*

coroborat cu pct .41 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice prind aplicarea Codului fiscal.

*"Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe*



*valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare."*

si pct. 44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind aplicarea Codului fiscal dar in aplicarea art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, care precizeaza :

*"Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."*

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

-inregistrare pe cheltuieli a sumei s-a efectuat prin nota contabila fara a avea la baza documente justificative ,

De asemenea, se observa ca **exista neconcordanța între explicațiile furnizate de societate in timpul controlului si cele precizate in contestatia formulata, referitor la aceste marfuri, si anume :**

-in data de **07.12.2009** societatea precizeaza ca suma reprezinta contravaloarea marfurilor deteriorate si degradate care au fost scoase din gestiune urmare a hotararii conducerii societatii (fara a prezenta aceasta hotarare) ;

-in data de **16.12.2009** societatea precizeaza ca detine " contract de incinerare , aviz de expeditie catre societatea care a preluat aceste marfuri degradate" (care insa nu s-a regasit ca anexa in dosarul cu documente in sustinerea raspunsului la acea data) ;

-in data de **05.02.2010** in sustinerea contestatiei se precizeaza ca "Marfurile valorificate au fost considerate greu vandabile si valorificate la kilogram (fara a prezenta documente care sa justifice sustinerile).

In aceste conditii , avand in vedere ca potrivit prevederilor legale cheltuielile cu marfurile degradate si neimputabile sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil iar contestatoarea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte cele sustinute in contestatia formulata urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata si nesustinuta cu documente cu privire la acest capat de cerere si a se mentine ca legala constatarea organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu marfurile.

De asemenea, se va respinge contestatia ca fiind fara obiect pentru suma ...lei , in conditiile in care organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate suma de... lei si nu ... lei cat contesta SC x.

d) In ceea ce priveste suma reprezentand cheltuieli cu valoarea neamortizata a fondului comercial, contestata de societate, mentionam:

In fapt, s-a constatat ca societatea a inregistrat in trimestrul III 2007, pe cheltuieli suma reprezentand valoarea neamortizata a fondului comercial, prin articolul contabil 658.8=207.

Potrivit explicatiilor date de societate suma reprezinta valoarea neamortizata a fondului de comert (in fapt clientii Levis si H&M) ,clienti dobanditi odata cu achizitionarea spatiilor de croitorie de la Focsani din anul 2005 potrivit Contractului agrement.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii punerea la dispozitie a documentelor care sa justifice inregistrarea pe cheltuieli a acestei sume.

Totodata, s-au solicitat explicatii referitoare la relatia existenta intre partile ce intervin in Contractul agrement din octombrie 2005, respectiv S si M Focsani, G Bacau,

F Brasov si de asemenea, sa justifice cum au fost inregistrate in contabilitate, in trimestrul IV 2005 valoarea bunurilor mobile si imobile, a datoriilor, creantelor achizitionate /preluate de F de la S si M Focsani.

Din documentele prezentate de societate, respectiv Acordul Comercial si de transfer al activelor, organele de control au constatat ca societatea verificata a dobandit echipamente, stocuri, echipamente in leasinf financiar, contracte Levis si H&M de la S si M Focsani.

Din documentele prezentate nu a rezultat in ce baza s-a inregistrat in contul 207"fond comercial" aceasta suma.

De asemenea, societatea nu a prezentat documente care sa probeze inregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... lei sau daca exista alt acord de cesiune active/creante/fond comercial de la SC X catre alte societati si care au dus la diminuarea patrimoniului acestuia, caz in care transferul ar fi fost generator de venituri.

In contestatia formulata contestatoarea sustine ca inregistrarea in evidentele contabile a sumei de ... lei reprezentand contravaloarea afacerii preluate de la Grupul S -Focsani in octombrie 2005, care reprezenta contractele de productie cu Levi's si H&M si a avut ca scop extinderea societatii cu activitatea de croitorie.

De la data achizitionarii, fondul comercial a fost supus amortizarii (considerand ca se depreciaza pe perioada prevazuta in contractul agreement) astfel ca partea ramasa neamortizata la data incetarii activitatii societatii si intrarii acesteia in stare de insolventa, a fost inregistrata pe cheltuieli deductibile si scoasa din evidenta contului 207, fiind direct legata de obtinerea de venituri impozabile.

Potrivit prevederilor art. 1<sup>^</sup>1 lit.c) din Legea nr.11/1991 privind combaterea concurentei neloiale, republicata: " *constituie fond de comerț ansamblul bunurilor mobile și imobile, corporale și necorporale (mărci, firme, embleme, brevete de invenții, vad comercial), utilizate de un comerciant în vederea desfășurării activității sale.*"

Cu privire la fondul comercial, in Legea nr. 26/1990 privind Registrul Comertului, se precizeaza:

-art.21

*"In Registrul Comertului se vor inregistra mentiuni referitoare la :*

*a) -donatia , vanzarea, locatiunea sau gajul fondului de comert precum si orice alt act prin care se aduc modificari inmatricularilor sau mentiunilor sau care fac sa inceteze irma sau fondul de comert."*

iar la art.22, alin.(1) se precizeaza:

*"Comerciantul are obligatia sa solicite inregistrarea la Registrul Comertului a mentiunilor prevazute la art.21, in cel mult 15 zile de la data actelor sau faptelor supuse obligatiei de inregistrare ."*

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca s-au facut mentiuni la Registrul Comertului cu privire la fondul de comert.

In OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct 77, se precizeaza:

*"- Fondul comercial apare, de regulă, la consolidare și reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o entitate.*

Din documentele existente la dosarul contestatiei și din explicațiile date de societate în răspunsurile la Notele explicative formulate de organele de inspecție fiscală nu se poate determina mărimea fondului comercial înregistrat de societate în contul 207 "fond comercial" și modul de înregistrare a acestuia în evidența contabilă a societății.

De asemenea, nu au fost prezentate documentele în baza cărora s-a înregistrat în evidențele contabile fondului comercial.

Din cuprinsul Acordului nu rezultă distinct în ce bază s-a înregistrat la data achiziției/cesiunii de active și creanțe, suma de ... lei în Debitul/creditul contului 207-FOND COMERCIAL. (această sumă neregăsindu-se în lei/sau în echivalent euro la nici un capitol din cuprinsul acestui acord).

În speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1), alin.(3) lit.l) și alin.(4) lit.c) și lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

-art.21, alin (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 "*

-art.21 alin. (4) lit. f)

*(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;*

coroborat cu pct .44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal:

*"Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."*

La art. 21 alin. (3) lit. i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează :

*"(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;"*

iar la art. 24 alin. (4) lit c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se precizează:

*"Nu reprezintă active amortizabile:*

*c) fondul comercial."*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, fondul comercial este un activ neamortizabil, cheltuiala cu amortizarea fondului comercial fiind o cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil.

In contestatia formulata, contestatoarea mentioneaza faptul ca fondul comercial nu este supus amortizarii.

Avand in vedere prevederile legale in vigoare, faptul ca societatea nu a prezentat documente in sustinere, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma reprezentand cheltuieli cu valoarea neamortizata a fondului comercial.

e) Referitor la cheltuielile reprezentand contravaloarea echipamente tehnologice achizitionate in leasing si pentru care s-a renuntat la achizitia acestora, contestate de societate, precizam:

Urmare a verificarii s-a constatat ca in anul 2007, societatea a scazut din gestiune printre alte cheltuieli cu mijloace fixe si suma reprezentand contravaloarea echipamente tehnologice achizitionate in leasing , preluate de la S in octombrie 2005, si pentru care s-a renuntat la achizitia acestora.

In ceea ce privesc operatiunile legate de leasingul pentru echipamente tehnologice organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea acestora la preluare a fost de ...lei, amortizarea totala calculata a fost de ... lei iar valoarea ramasa neamortizata este de ... lei.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal cheltuiala in valoare de ... lei reprezentand valoarea neamortizata a echipamentelor la care s-a renuntat la leasing, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in conditiile in care societatea nu a prezentat documente justificative privind inregistrarea pe cheltuieli a acestei sume.

In contestatia formulata, contestatoarea sustine ca echipamentele au fost achizitionate in scopul extinderii activitatii unitatii cu partea de croitorie si obtinerii de venituri impozabile.

La cedarea contractelor de leasing, s-au efectuat urmatoarele inregistrari contabile :

Valoare leasing 2131=167  
Achitat leasing 167=512

Descarcarea gestiunii echipamentelor :  
167=2131  
281=2131  
6583=2131

In raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala mentioneaza ca, legat de leasingul pentru echipamente tehnologice, in evidentele contabile ale societatii trebuiau efectuate urmatoarele inregistrari contabile, avand in vedere prevederile Ordinului 686/1999 pentru aprobarea Normelor privind inregistrarea in contabilitate a operatiunilor de leasing si anume:

a).La data achizitiei/preluarii echipamentelor tehnologice de la S , in contabilitatea SC X in calitate de "utilizator" au fost inregistrate evidentierea datoriei si dobanzilor aferente astfel :

213=167 –valoarea datoriei  
471=1687 –dobanda aferenta

b).amortizarea lunara a imobilizarilor corporale achizitionate in sistem leasing , potrivit duratelor normate de functionare legale in vigoare :

681=281, concomitent cu 121=681

c).inregistrarea obligatiei de plata a ratelor lunare pe baza facturilor emise de proprietarul bunurilor :

% = 404

167

1687

4426

si concomitent 666=471, 121=666 –cu dobanda scazuta din 1687

d).la expirarea contractului , odata cu achitarea ultimei rate trebuia sa inregistreze :

% = 404

167

4426

In Ordinului 686/1999 pentru aprobarea Normelor privind inregistrarea in contabilitate a operatiunilor de leasing, se precizeaza in mod clar:

*"5.In cazul leasingului financiar:*

*b) În bilanțul contabil al utilizatorului valoarea ratelor rămase de rambursat se reflectă în soldul conturilor 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" și 1687 "Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate", care se vor înscrie în formularul cod 23 "Situația creanțelor și datoriilor", rândul 33 și, respectiv, 37."*

Potrivit prevederilor OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, in Contul 167 "Alte împrumuturi si datorii asimilate", se inregistreaza:

*"Cu ajutorul acestui cont se ține evidența altor împrumuturi și datorii asimilate, cum sunt: depozite, garanții primite și alte datorii asimilate.*

*Contul 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" este un cont de pasiv.*

*În creditul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" se înregistrează:*

*- sumele de încasat/încasate reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate (461, 512);*

*- valoarea concesiunilor primite (205);*

*- valoarea imobilizărilor corporale primite în leasing financiar, conform prevederilor contractuale (212, 213, 214);*

*- sumele reprezentând garanțiile de bună execuție reținute, conform contractelor încheiate (404);*

*- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la închiderea exercițiului financiar, a împrumuturilor și datoriilor asimilate în valută (665);*

*- diferențele nefavorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora, la închiderea exercițiului financiar (668).*

*În debitul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" se înregistrează:*

*- sumele reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate rambursate (512);*

*- **obligația de plată a ratelor pe baza facturilor emise de locator, în cazul leasingului financiar (404);***

*- garanțiile de bună execuție restituite terților (512);*

*- diferențele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la închiderea exercițiului financiar, a împrumuturilor și datoriilor asimilate, în valută, precum și la rambursarea acestora (765);*

*- diferențele favorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora, la închiderea exercițiului financiar (768).*

***Soldul contului reprezintă alte împrumuturi și datorii asimilate, nerestituite.***

Se retine astfel ca, creditul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate", în speta, reprezintă valoarea imobilizărilor corporale preluate în leasing financiar de la Sorste, conform prevederilor contractuale și înregistrate în debitul contului 213 "Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații".

Astfel, soldul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" este creditor și reprezintă alte împrumuturi și datorii asimilate, nerestituite, respectiv valoarea imobilizărilor corporale primite în leasing financiar de la S și nerestituite.

În cazul restituirii echipamentelor tehnologice primite în leasing financiar, scaderea din gestiune a acestora trebuie înregistrată prin debitul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" și contului 281 "Amortizarea imobilizărilor corporale" conform prevederilor legale și monografiei contabile.

Sustinerile organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală și referatul cu propuneri de soluționare a contestației cu privire la înregistrarea operațiunii privind restituirea echipamentelor preluate în leasing financiar către societatea de leasing în debitul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" sunt corecte și legale, astfel ca în mod legal au fost considerate ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentând contravaloarea echipamente tehnologice achiziționate în leasing financiar și pentru care s-a renunțat la achiziția acestora și pentru care societatea nu a prezentat documente justificative în susținere.

La dosarul contestației SC X a prezentat în susținere, fișa contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" (pag. 168-178 din vol I dosar contestație) din care rezultă că la data de 14.11.2007, soldul creditor al contului este de... lei iar lichidarea leasingului Unicredit preluat de la S s-a înregistrat în evidențele contabile prin debitarea contului 2131 "Echipamente tehnologice, mașini utilaje"

Contestatoarea nu a prezentat însă Fișa contului 2131 "Echipamente tehnologice, mașini utilaje" preluate de la S iar în contestația formulată susține că a depus-o la dosar.

La dosarul contestației nu a fost prezentată fișa contului 281 "Amortizări privind imobilizările corporale" pentru a se putea determina amortizarea înregistrată cu privire la echipamente tehnologice, mașini utilaje, preluate de la S precum și amortizarea calculată de această societate.

Din anexa cu mijloacele fixe in leasing preluate de la S (pagina 244-248 dosar 2 contestatie) prezentata in timpul controlului, rezulta urmatoarele:

-valoarea de intrare a echipamente tehnologice, masini utilaje achizitionate in leasing este de ... lei

-valoarea de intrare a echipamente tehnologice, masini utilaje preluate de la S a fost de ... lei

-valoarea totala a amortizarii calculata de S si SC X a fost de ... lei

-valoarea neamortizata este de ...lei, care este aproximativ egala cu valoarea neachitata

Din fisa contului 167 "Alte împrumuturi si datorii asimilate" rezulta ca suma a fost scazuta prin debitarea contului 167 , astfel ca in evidentele contabile, la restituirea mijloacelor fixe catre societatea de leasing societatea ar fi trebuit sa inregistreze urmatoarele operatiuni:

% = 2131 valoare achizitie

281 valoarea amortizarii totale

**167** valoare neachitata (aproximativ egala cu valoarea neamortizata)

658 diferenta valoare neamortizata nedeductibila fiscal

Descarcarea gestiunii echipamentelor :

167=2131 valoare neachitata

281=2131 amortizare inregistrata

6583=2131 valoare neamortizata,

efectuata de societate, inregistrata in evidentele contabile ale acesteia este eronata in ceea ce priveste debitarea contului 281 "Amortizarea imobilizarilor corporale" cu suma de ... lei in conditiile in care din anexa existenta la dosarul contestatiei (vol.II pag 244) rezulta ca **amortizarea calculata** cumulat de catre cele doua societati **este de .... lei.**

In conditiile in care la dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte modul de inregistrare in evidentele contabile a preluarii leasingului de la S precum si fisa contului 2131 "Echipamente tehnologice, masini utilaje" preluate de la S si fisa contului 281 "Amortizari privind imobilizarile corporale" referitoare la echipamentele tehnologice masini si utilaje preluate de la S precum si amortizarea calculata de societate, se retine ca suma inregistrata in evidentele contabile ca reprezentand cheltuiala cu valoarea neamortizata a echipamente tehnologice, masini utilaje preluate de la S nu poate fi considerata ca fiind deductibila fiscal la calculul impozitului pe profit in conditiile in care s-a demonstrat ca societatea a inregistrat in mod eronat aceasta operatiune in evidentele contabile.

In speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ,care prevede:

*"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."*

La art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizeaza:

*(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 operatiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;*

iar pct.44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal:

*"Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."*

În consecința se va respinge contestația ca neîntemeiată și nesustenută cu documente pentru acest capăt de cerere și se va menține ca legală constatarea organelor de inspecție fiscală în sensul respingerii la deductibilitate a sumei reprezentând cheltuieli cu valoarea neamortizată a mijloacelor fixe pentru care s-a renunțat la leasingul financiar în condițiile în care argumentele prezentate de societate nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

f) Referitor la suma reprezentând cheltuieli cu investițiile realizate la mijloace fixe închiriate, neamortizate, contestate de societate precizăm:

Urmare a verificării s-a constatat că SC X a subînchiriat un spațiu compus din clădire și teren în localitatea Slobozia, potrivit Contractului de subînchiriere încheiat între SC K Slobozia, în calitate de proprietar, SC S Focsani, în calitate de chirias și SC F Brasov, în calitate de sublocatar, existent în copie la dosarul contestației (pag 252 b din vol.II)

Potrivit art.3 din Contract: "Durata încheirii contractului este de 105 luni calendaristice cu începere de la data de 01.03.2006 până la data de 30.11.2014".

De asemenea, în baza Contractului de închiriere dintre SC T București în calitate de locatar și SC F Brasov în calitate de locatar, existent în copie la dosarul contestației (pag 251a vol II) s-a închiriat spațiul din București.

La capitolul II "Durata contractului" se precizează:

"Prezentul contract se încheie pentru o perioadă de 9 ani, respectiv de la data de 11.11.1999 până la data de 11.11.2008"

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a realizat investiții la punctul de lucru din Slobozia, înregistrate în debitul contului 231 "Investiții în curs". La sfârșitul anului 2007, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma reprezentând contravaloarea investițiilor realizate la spațiul subînchiriat din Slobozia și pentru care s-a renunțat la Contractul de subînchiriere.

La punctul de lucru din București, societatea a realizat investiții, care au fost înregistrate pe cheltuieli deductibile fiscal la sfârșitul anului 2007 fără a avea data expirării contractului.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea care ar fi fost deductibilă fiscal pe perioada contractelor de închiriere potrivit prevederilor art.24 alin.(3) și (11) din Codul fiscal, astfel:

- pentru Contractul de subînchiriere încheiat între SC K, în calitate de proprietar, SC S Focsani, în calitate de chirias și SC F Brasov, în calitate de sublocatar, a cărei durată era de 105 luni calendaristice a rezultat că din totalul sumei incluse pe cheltuieli doar ... lei reprezintă cheltuielile cu amortizarea deductibilă fiscal, respectiv pentru 21 de luni calendaristice, diferența de ... lei fiind cheltuielile nedeductibile fiscal, în conformitate cu prevederile art.24 din Codul fiscal.

- pentru Contractul de închiriere dintre SC T București în calitate de locatar și SC F Brasov, a cărei durată era de 108 luni calendaristice a rezultat că din suma totală inclusă pe cheltuieli doar ... lei reprezintă cheltuielile cu amortizarea deductibilă fiscal,



respectiv pentru 96 de luni calendaristice, diferenta de ... lei fiind cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.24 din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea investitiilor la spatiile inchiriate , acestea nereprezentand cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile fiind nedeductibila la calculul profitului impozabil.

In contestatia formulata contestatoarea sustine ca odata cu inchiderea activitatii societatii din cauza starii de insolventa contractele de inchiriere a spatiilor de lucru din Slobozia si Bucuresti si-au incetat utilitatea .

Conform contractelor de inchiriere investitiile de natura finisajelor sau a instalatiilor ascunse nu au fost de natura recuperabila, astfel ca petenta sustine ca aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

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

*a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea; [...]*

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

*c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz."*

La art.21, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, se specifica:

*"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 “.*

iar la art.21 alin.(3) lit.i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, se specifica:

*"(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;"*

Prin urmare, suma reprezentand valoarea neamortizata a investitiilor realizate la mijloace fixe inchiriate si pentru care societatea a renuntat la contractele de inchiriere , nu este cheltuiala deductibila fiscal in conditiile in care aceasta nu a fost efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile.

Mentionam faptul ca, in timpul controlului sau la dosarul contestatiei, contestatoarea nu a prezentat o situatie privind investitiile realizate la spatiile inchiriate din Slobozia si Bucuresti sau documente din care sa rezulte ca a adus la cunostinta proprietarilor spatiilor ca a efectuat investitii si ca acestia au refuzat plata contravalorii acestora .

In contractele de inchiriere pentru spatiile din Slobozia si Bucuresti se desprind urmatoarele:

-Contractul de inchiriere incheiat intre contestatoare in calitate de locatar si SC T Bucuresti in calitate de locator la Cap .5 "Clauze finale" se specifica:

*“Partile convin ca investitiile necesare pentru mentinerea spatiului in conditiile initiale de predare, corespunzatoare destinatiei industriale convenite cad in sarcina locatorului , iar daca vor fi executate de locatar vor fi considerate plati in avans in contul chiriei. “*

In timpul controlului sau in sustinerea contestatiei societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca societatea ar fi beneficiat de reducerea chiriei proportional cu investitiile realizate la spatiul inchiriat.

Contractul de subinchiriere comerciala incheiat intre SC K in calitate de proprietar , SC S FOCSANI –in calitate de chirias (locatar) si SC F BRASOV-in calitate de sublocator, la art 5. lit e ),se stipuleaza:

*“LOCATARUL va putea, la cererea SUBLOCATARULUI sa realizeze noi investitii in spatiu in scopul cresterii utilitatii pentru SUBLOCATAR ,in acest caz partile urmand sa renegocieze prezentul contract”*

Avand in vedere prevederile legale in speta ,iar argumentele prezentate de societate nu sunt in masura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala se va respinge ca neintemeiata,contestatia cu privire la cheltuielile reprezentand valoarea neamortizata a investitiilor realizate la mijloace fixe inchiriate.

### **ANUL 2008**

a) In ceea ce priveste cheltuiala reprezentand valoarea neamortizata a mijloacelor fixe, contestata de societate, mentionam:

Urmare a verificarii s-a constatat scaderea din gestiune de mijloace fixe cu urmatoarele valori :

- valoare cotabila ( ct.213)
- valoare amortizata (ct.281)
- valoare neamortizata (ct.681.1)
- valoare de vanzare (ct.758.8)

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii si documente cu privire la inregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei ( diferenta intre ct.658 si 758) reprezentand valoarea neamortizata a mijloacelor fixe, respectiv situatia analitica a echipamentelor scazute din gestiune in anul 2008, copii ale facturilor fiscale emise pentru vanzarile de echipamente valorificate la pret inferior valorii neamortizate(758.8).

Societatea mentioneaza ca valorificarea echipamentelor si scoaterea din gestiune la o valoare inferioara valorii neamortizate a fost facuta conform valorilor stabilite in Raportul de evaluare incheiat de B-Administrator judiciar, insa nu a prezentat organelor de control documente in sustinere, respectiv fisa contului 2131 si paragrafele din raportul de evaluare care sa probeze inregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei reprezentand valoarea neamortizata a mijloacelor fixe.

La data inregistrarii pe cheltuieli a diferente din reevaluare , situatia analitica a acestora ar fi trebuit sa se regaseasca ca document justificativ atasat Notei contabile in baza careia s-au facut inregistrarile in contabilitate, fapt care nu s-a constatat nici in timpul controlului si nici nu a fost probat de societate urmare a celor doua notificari.

Dat fiind faptul ca societatea nu probeaza cu documente inregistrarea in cheltuieli cu activele cedate a sumei de ...lei ,organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceasta suma in baza art.21, alin (1) ,alin (4) lit f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice prind aplicarea Codului fiscal.

In contestatia formulata petenta sustine ca, potrivit raportului de evaluare intocmit in cadrul procedurii de insolventa de catre administratorul judiciar, aceste

echipamente au fost reevaluate trecute la capitolul "fier vechi" si valorificate prin unitati specializate REMAT.

In speta sunt aplicabile prevederile art.21, alin (1) , alin.(4) lit f) si s) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare in anul 2008, care dispun:

-art.21 alin.(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 "*

-art.21 alin (4)

*"(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;[...]*

*s)cheltuielile reprezentand valoarea depreciilor mijloacelor fixe , in cazul in care , ca urmare a efectuării unei reevaluari se inregistreaza o descrestere a valorii acestora (aliniat introdus prin art.10 din OUG 106/2007)."*

Potrivit prevederilor legale enuntate sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil numai acele cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.Nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile inregistrate in contabilitate fara a avea la baza un document justificativ precum si cheltuielile reprezentand valoarea depreciilor mijloacelor fixe stabilite ca urmare a efectuării unei reevaluari a acestora.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca inregistrarea pe cheltuieli a sumei reprezentand valoarea neamortizata a mijloacelor fixe s-a efectuat in baza Raportului de evaluare intocmit de B-administrator judiciar al societatii.

In contestatia formulata, contestatoarea sustine ca mijloacele fixe in cauza, urmare a reevaluării, au fost trecute la capitolul "fier vechi"si valorificate prin unitati specializate REMAT, dar la dosarul contestatiei nu au fost depuse documente justificative in acest sens(situatia mijloacelor fixe valorificate prin unitati specializate, copiile facturilor fiscale emise pentru vanzarile de echipamente valorificate la pret inferior valorii neamortizate (evidentiate in ct.758.8).

In timpul controlului organele de inspectie fiscala,prin notificari, au solicitat societatii sa prezinte situatia mijloacele fixe scazute din gestiune (sau a caror valoare s-a inregistrat in sensul scaderii prin inregistrarea diferentei pe cheltuieli) , inasa aceasta nu a fost prezentata in vederea compararii acesteia cu anexa1-"Bunuri inutilizabile-valorificare la fier vechi "(pag.30-57 din raportul de evaluare existenta la dosarul contestatiei (pag 253-282 volum 2 ).

La data inregistrării pe cheltuieli a diferentelor din reevaluare, nota contabila ar fi trebuit sa fie insotita de situatia analitica a mijloacelor fixe inutilizabile propuse a fi valorificate ca fier vechi, inasa aceasta nu a fost prezentata nici in timpul controlului si nici la dosarul cauzei.

Mai mult, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit s)(aliniat introdus prin art.10 din OUG nr.106/2007) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile reprezentand valoarea depreciarilor mijloacelor fixe ca urmare a reevaluării sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, astfel ca suma reprezentand cheltuieli cu valoarea neamortizata a mijloacelor fixe este nedeductibila fiscal in

conditiile in care a rezultat ca prin Raportului de evaluare intocmit de B-administrator judiciar al societati, mijloacele fixe in cauza au fost considerate depreciate si propuse a fi valorificate ca fier vechi.

La determinarea cheltuielilor nedeductibile fiscal cu valoarea neamortizata a mijloacelor fixe, organele de inspectie fiscala au avut in vedere veniturile realizate din vanzarea mijloacelor fixe inregistrate in contul 758.8, astfel ca suma reprezentand cheltuieli cu valoarea neamortizata a mijloacelor fixe a fost determinata corect.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.24 alin.(15) coroborat cu prevederile art.21 alin.(3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.24

*(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.*

-art.21

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:  
i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;”*

In concluzie, chiar si in situatia in care mijloacele fixe in cauza ar fi fost depreciate si trecute in categoria fier vechi cum sustine contestatoarea in contestatia formulata, cheltuielile cu valoarea neamortizata a mijloacelor fixe sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil potrivit prevederilor legale enuntate.

In consecinta se va respinge contestatia ca neintemeiata si nesustinuta cu documente cu privire la suma reprezentand cheltuieli cu valoarea neamortizata a mijloacelor fixe, in conditiile in care argumentele contestatoarei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

Se va respinge ca fiind fara obiect suma, contestata de societate in conditiile in care contestatoarea solicita admiterea ca deductibila fiscal a sumei de... lei iar organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate suma de...lei conform Deciziei de impunere.

b)In ceea ce priveste suma reprezentand cheltuieli cu investitiile realizate la punctul de lucru din Slobozia, contestate de societate, mentionam:

In fapt, s-a constatat ca in luna decembrie 2008 s-a scazut din gestiune din contul 231 "Investitii in curs" prin includerea acestei sume in contul 658.3"alte cheltuieli de exploatare" fara ca pentru acesta suma sa existe corespondenta in veniturile realizate de societate.

In raspunsul la notificare, societatea mentioneaza ca suma de ... lei se refera la punctul de lucru din Slobozia iar descarcarea de gestiune s-a efectuat avand in vedere situatia reala constatata la momentul in care a fost desigilat punctul de lucru de la Slobozia .Societatea mentioneaza ca, in perioada iulie 2007-decembrie 2008, nu a avut acces in aceasta locatie din cauza chiriei neachitate .Includerea pe cheltuieli a contravalorii investitiilor in curs a fost efectuata ca urmare a inchiderii acestora sau evacuării fortate, investitie ce nu au mai putut fi recuperate constand in pardoseli, tencuieli, gresie, faianta, obiecte sanitare, instalatii de apa, abur, electricitate, etc.”

Societatea nu a prezentat nici un document care sa probeze inregistrarea pe cheltuieli a sumei de ...lei.

In vederea stabilirii deductibilitatii cheltuielilor inregistrate, organele de inspectie fiscala au recalculat cheltuielile cu amortizarea care ar fi fost deductibile fiscal pe durata contractului de inchiriere, conform prevederilor art.24 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru Contractul de subinchiriere comerciala, incheiat intre SC K Slobozia, in calitate de proprietar, SC S Focsani, in calitate de chirias si SC F Brasov, in calitate de sublocator, a carui durata era de 105 luni calendaristice a rezultat ca din totalul sumei incluse pe cheltuieli doar ...lei reprezinta amortizare deductibila fiscal pentru 33 de luni calendaristice, diferenta de ...lei fiind cheltuiala nedeductibila fiscal.

In contestatia formulata petenta sustine ca suma reprezinta parte de instalatii ascunse si finisaje efectuate la fabrica de croitorie care a fost vanduta in luna octombrie 2008.

Considera ca suma de ... lei este cheltuiala deductibila fiscal avand in vedere ca instalatiile au avut destinatia obtinerii de venituri impozabile cat si faptului ca valoarea cu care s-a vandut intreaga locatie de la Focsani s-a efectuat sub conditia nedizlocarii instalatiilor inglobate in constructii. In varianta in care aceste instalatii ar fi fost demontate atunci in mod evident evaluarea facuta in cadrul procedurii de insolventa ar fi fost complet alta.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, in raport de sustinerile petentei se retin urmatoarele:

Prin raspunsul la Notificarea, contestatoarea sustine ca:

*"Cheltuiala se refera la punctul de lucru de la Slobozia. Scaderea din gestiune s-a efectuat avand in vedere situatia reala constatata la momentul in care a fost desigilat punctul de lucru de la Slobozia .In perioada iulie 2007-decembrie 2008 in acesta locatie nu am avut acces din cauza chiriei neachitate .Includerea pe cheltuieli a contravalorii investitiilor in curs a fost efectuata ca urmare a inchiderii acestora sau evacuarii fortate, investitii ce nu au mai putut fi recuperate constand in pardoseli, tencuieli, gresie, faianta, obiecte sanitare, instalatii de apa, abur, electricitate, etc."*

Intrucat la acest raspuns societatea nu a prezentat nici un document care sa probeze inregistrarea pe cheltuieli a acestei sume, organele de inspectie fiscala prin Notificare a solicitat documente/informatii suplimentare cu privire la inregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei inregistrata in debitul contului (658.3).

In raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca societatea nu a prezentat documente care sa probeze natura investitiilor scazute din patrimoniu in afara contractului de inchiriere pentru punctul de lucru SLOBOZIA.

Din fisa de contului "2311 Investitii SLOBOZIA " prezentata de societate in timpul controlului , existenta in copie la dosarul contestatiei (pag. 283 vol 2) rezulta ca suma reprezinta contravaloarea investitii realizate la punctul de lucru din Slobozia.

Din balanta de verificare existenta in copie la dosarul contestatiei rezulta ca diferenta de... lei este inregistrata in contul 231" Slobozia ".

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta in mod clar ca suma de inregistrata in debitul contului 658.3"Cheltuieli cu mijloace fixe neamortizate" reprezinta contravaloarea investitiilor realizate la punctul de lucru din Slobozia, locatia inchiriată.

Exista contradictie intre sustinerile petentei din timpul controlului, documentele existente la dosarul contestatiei prezentate in timpul controlului si sustinerile din contestatia formulata respectiv ca investitiile inregistrate pe cheltuieli ca deductibile fiscal ar reprezenta " instalatii ascunse si finisaje efectuate la fabrica de croitorie din Focsani, care a fost vanduta in luna octombrie 2008"

Astfel, motivatiile petentei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

*"In 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."*

In aceste conditii, se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala in sensul ca suma inregistrata in debitul contului 658.3"Cheltuieli cu mijloace fixe neamortizate" reprezinta contravaloarea investitiilor realizate la punctul de lucru din Slobozia, locatia inchiriata conform Contractul de subinchiriere comerciala, incheiat intre SC K, in calitate de proprietar, SC S, in calitate de chiras si SC F, in calitate de sublocator.

Dupa cum am precizat si mai sus Contractul de subinchiriere comerciala, a fost incheiat pe o perioada de 105 luni, respectiv pe perioada 01.03.2006-30.11.2014, conform art.3 din Contractul existent in copie la dosarul contestatiei la pag 252 b) din vol.2.

In speta sunt aplicabile prevederile art.24 coroborat cu prevederile art.21 alin.(3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , care dispun:

-art.24

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

*a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea; [...]*

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

*c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz."*

-art.21

*"(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;"*

Potrivit prevederilor legale enuntate, pentru cheltuielile cu investitiile efectuate la mijloace fixe inchiriate, amortizarea fiscala se calculeaza pe perioada contractului sau pe perioada normala de utilizate.

Avand in vedere faptul ca Contractul de subinchiriere comerciala din 20.04.2006 a fost reziliat, organele de inspectie fiscala in mod legal au recalculat cheltuielile cu amortizarea investitiilor realizate la punctul de lucru Slobozia si au considerat ca deductibile fiscal cheltuielile si au respins diferenta de ...lei ca fiind cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.21, alin (1) si art.21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

-art.21 alin.(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 “.*

-art.21 alin.(4)

*"(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;"*

Prin urmare, suma reprezentand valoarea neamortizata a investitiilor realizate la mijloace fixe inchiriate si pentru care societatea a renuntat la contractul de inchiriere , nu este cheltuiala deductibila fiscal in conditiile in care aceasta nu a fost efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile.

Mentionam faptul ca, in timpul controlului sau la dosarul contestatiei, contestatoarea nu a prezentat o situatia privind investitiile realizate la spatiul inchiriat din Slobozia in conditiile in care in Contractul de subinchiriere comerciala incheiat intre SC K in calitate de proprietar , SC S –in calitate de chirias (locatar) si SC F-in calitate de sublocator, la art 5. lit e ),se stipuleaza:

*“LOCATARUL va putea, la cererea SUBLOCATARULUI sa realizeze noi investitii in spatiu in scopul cresterii utilitatii pentru SUBLOCATAR ,in acest caz partile urmand sa renegocieze prezentul contract”*

Deoarece exista neconcordanta intre Raspunsurile la notificari din timpul controlului, documentele existente la dosarul contestatie si sustinerile din contestatia formulata in ceea ce priveste natura investitiilor in curs scazute din gestiune si dat fiind faptul ca societatea nu prezinta situatia analitica a acestora precum si alte documente sau informatii relevante, urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata si nesustinuta cu documente cu privire la suma reprezentand cheltuieli cu valoarea neamortizata a investitiilor realizate la spatiu inchiriat din Slobozia .

### **Anul 2009**

In ceea ce priveste suma reprezentand cheltuieli cu servicii (comisionul) B - in calitate de administrator al societatii, considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, mentionam:

In fapt, s-a constatat ca in data de 09.06.2009, societatea a inregistrat in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" suma, fara a avea la baza documente justificative (factura, rapoarte de lucru).

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii si prezentarea de documente justificative pentru aceasta suma inregistrata pe cheltuieli.

Din raspunsul la notificare rezulta faptul ca suma reprezinta contravaloarea comisionului (seviceiilor) efectuate de B- in calitate de administrator judiciar al societatii, suma ce a fost transferata din conturile SC X de administratorul judiciar urmand ca acesta sa remita factura fiscala.

Intrucat, pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala societatea nu a prezentat documente legale ( factura,contract, situatii de lucrari ) care sa probeze realitatea operatiunii, natura serviciilor prestate, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art..21, alin (1) si alin (4) lit f) si lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si

completarile ulterioare si pct. 48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal .

In contestatia formulata , contestatoarea sustine ca, avand in vedere ca B este administrator judiciar confirmat de Tribunalul Brasov, cu atributiuni conform Legii 85/2006 privind procedura insolventei si ca aceasta societate a depus rapoarte de activitate la termen atat la dosarul cauzei cat si la Directia Generala Finantelor Publice Brasov in calitate de creditor si la SC X in calitate de debitor, nu considera necesare alte documente de prezentat.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1), alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

-art.21 alin.(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 “.*

-art.21 alin (4)

*“(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;[...]*

*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;”*

coroborat cu prevederile pct. 48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal , care prevede:

*“ Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare*

*-contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se precizeaza:

*“(1) 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.”*



Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate. Cheltuielile inregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza un document justificativ precum si cheltuielile cu serviciile de consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii pentru care nu sunt incheiate contracte si nu sunt prezentate situatii de lucrari, rapoarte de lucru nu sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca administratorul judiciar B nu a emis factura pentru suma reprezentand comision pentru serviciile prestate, contestatoarea sustinand ca "suma a fost transferata din conturile SC X de administratorul judiciar urmand ca acesta sa remita factura fiscala."

Se retine astfel ca cheltuielile cu serviciile prestate de administratorul judiciar B,, au fost inregistrate in evidentele fiscale ale societatii in baza extrasului de cont bancar care nu reprezinta document justificativ privind inregistrarea in contabilitate a unei cheltuieli. Prin extrasul de cont se face dovada platii sumei catre administratorul judiciar.

Afirmatia petentei potrivit careia administratorul judiciar confirmat de Tribunalul Brasov, cu atributiuni conform Legii 85/2006 privind procedura insolventei, a depus rapoarte de activitate la termen atat la dosarul cauzei cat si la Directia Generala Finantelor Publice Brasov in calitate de creditor si la SC X in calitate de debitor, nu poate fi luata in considerare in solutionarea contestatiei in conditiile in care nu s-a facut dovada emiterii facturii de catre prestatorul de servicii.

In baza facturii acesta inregistreaza in evidentele sale fiscale veniturile realizate iar contestatoarea face dovada inregistrarii cheltuielilor in contabilitate.

Potrivit prevederilor art.155 alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare "***Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.***"

Din articolul de lege mai sus enuntat rezulta ca prestatorul de servicii are obligatia de a emite factura catre beneficiar , cel mai tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca plata sumei reprezentand comisionul administratorul judiciar B, s-a efectuat in data de 09.06.2009.

Mentionam ca pana la data emiterii prezentei decizii, contestatoarea nu a prezentat factura si anexele aferente acesteia din care sa rezulte contravaloarea comisionului achitat si in baza careia a fost inregistrata ca deductibila fiscal cheltuiala cu servicii prestate.

Avand in vedere prevederile legale invocate in speta, faptul ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente in sustine, urmeaza a se mentine constatarile organelor de inspectie fiscala in sensul respingerii la deductibilitate a cheltuielilor inregistrate in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" , fara a avea la baza documente justificative si a se respinge ca neintemeiata contestatia petentei.

In concluzie, din suma reprezentand cheltuieli, contestate de societate, se va respinge contestatia ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru suma de ... lei

si se va respinge contestatia ca fiind fara obiect pentru suma de ... lei conform mentiunilor si prevederilor legale din prezenta decizie.

2. In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2008 de catre organele de inspectie fiscala, contestat de societate, cauza supusa solutionarii D.G.F.P. Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este daca SC X datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit in conditiile in care cheltuielile din anii 2006, 2007 si 2008 sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil si totodata a impozitului pe profit.

In fapt, pe perioada 01.01.2006-30.09.2006 prin raportul de inspectie fiscala nr.701/12.02.2007, incheiat anterior, au fost respinse la deductibilitate cheltuielile nedeductibile fiscala in valoare de ... lei.

Prin Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, in trimestrul IV 2006, s-au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile, mai sus enumerate.

Organele de inspectie fiscala au recalculat rezultatul fiscal al anului 2006, avand in vedere declaratia de impozit pe profit intocmita de societate, inregistrata la organul fiscal si constatările organelor de inspectie fiscala urmare a controlărilor efectuate si au stabilit pierdere fiscala pe anul 2006.

Pe anul 2007, cheltuielile nedeductibile fiscal sunt in valoare de ..lei.

Organele de inspectie fiscala au recalculat rezultatul fiscal al anului 2007, avand in vedere declaratia de impozit pe profit depusa de societate la organul fiscal si constatările din Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, astfel:

- pierderea contabila inregistrata de societate la 31.12.2006
- cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite prin Dec. de impunere
- pierdere fiscala an 2007, recalculata
- pierdere fiscala an 2006, de recuperat
- pierdere fiscala cumulata, recalculata

Pe anul 2008, au fost stabilite ca nedeductibile fiscal cheltuieli in valoare de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au recalculat rezultatul fiscal al anului 2008, avand in vedere declaratia de impozit pe profit depusa de societate la organul fiscal si constatările din Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, si au stabilit impozit pe profit de plata pe anul 2008.

Pe anul 2009, au fost stabilite ca nedeductibile fiscal cheltuielile in valoare de .. lei.

Organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea rezultatului fiscal la data de 30.09.2009, avand in vedere declaratia de impozit pe profit depusa de societate la organul fiscal si constatările din Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, astfel;

- pierdere contabila la 30.09.2009 stabilita de societate
- cheltuieli nedeductibile stabilite de organul fiscal
- pierdere fiscala la 30.09.2009, recalculata,
- impozit pe profit datorat la 30.09.2009
- impozit pe profit calculat de societate

In speta sunt aplicabile prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispune:

*"(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."*

Potrivit prevederilor art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal" *Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38."*

La punctul 12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal se precizeaza:

*"Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."*

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii veniturilor, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile fiscal. Cota de impozit pe profit care se apli ca profitului impozabil este de 16%.

Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata din care se scad cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, pe anul 2008, a fost stabilit potrivit prevederilor legale si anume:

Profitul impozabil s-a calculat ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa din care s-au scazut cheltuielile efectuate in scopul realizarii veniturilor si veniturile neimpozabile si s-au adaugat cheltuielile nedeductibile fiscal, avand in vedere prevederile Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata si prevederilor art.21 din Codul fiscal .De asemenea la calculul profitului impozabil pe anul 2008 s-a avut in vedere si pierderea fiscala din anii precedenti.

In ceea ce priveste modul de calcul al impozitului pe profit pe anul 2008, in contestatia formulata contestatoarea nu prezinta niciun argument.

Pe perioada 2006, 2007 si 2008 s-au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuieli in valoare totala de ...lei, si anume:

- pe anul 2006 in valoare totata de ... lei
- pe anul 2007 in valoare de ...lei
- pe anul 2008 in valoare de ... lei,

a fost diminuata pierderea fiscala din anii 2006 si 2007 stabilita de societate si s-a calculat suplimentar de plata impozit pe profit pe anul 2008.

Avand in vedere prevederile legale in vigoare , aplicabile in speta si invocate in continutul deciziei, documentele existente la dosarul contestatiei, faptul ca la dosarul

contestatiei SC X nu a prezentat documente si nu a adus argumente care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala, urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, pe anul 2008 si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

#### DECIDE

Respingerea contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.F.P.Brasov, ca neintemeiata pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2008 prin Decizia de impunere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Brasov in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.