

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 413 din 21.10.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC**,
cu sediul in str., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./2010, inregistrata sub nr./2010 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia ABC inregistrata sub nr./2010.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy si comunicata sub semnatura in data de2010.

ABC contesta suma de **CT lei** reprezentand:

- C1 lei impozit pe veniturile din salarii si accesoriile aferente;
- C2 lei CAS datorata de angajator si accesoriile aferente;
- C3 lei CAS retinuta de la asigurati si accesoriile aferente;
- C4 lei contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale si accesoriile aferente;
- C5 lei contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator si accesoriile aferente;
- C6 lei contributia de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati si accesoriile aferente;
- C7 lei CASS datorata de angajator si accesoriile aferente;
- C8 lei CASS retinuta de la asigurati si accesoriile aferente;
- C9 lei contributia pentru concedii si indemnizatii si accesoriile aferente;
- C10 lei contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale si accesoriile aferente;
- C11 lei impozit pe veniturile obtinute de persoanele juridice nerezidente si accesoriile aferente;
- C12 lei impozit pe profit si accesoriile aferente;
- C13 lei TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia generala la ABC, pentru perioada 06.04.2007-31.12.2009, iar pentru TVA pentru perioada pana la data de 31.01.2010.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, prin care s-a stabilit obligatii fiscale suplimentare in quantum total de CT lei.

II. Prin contestatia formulata ABC solicita anularea deciziei de impunere nr. di/yy.yy.yyyy si a raportului de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy (identificat eronat sub nr. 722128/22.07.2010), aratand urmatoarele:

1. Sumele considerate drept baza de calcul pentru impozitul pe veniturile din salarii sunt contestate deoarece nu reprezinta venituri de natura salariala, respectiv:

- suma de S1 lei reprezinta venit incasat de doamna I in perioada octombrie - decembrie 2009 in baza unei conventii civile (contractul de asistenta financiara nr. 1/02.07.2009), din care S2 lei cu impozit constituit de S3 lei (considerat nedeductibil de societate) si S4 lei suma fara impozit, doar platita si neconstituata pe cheltuiala;

- suma de S5 lei a fost stabilita prin cumularea sumei de S6 lei reprezentand regularizarea avansurilor spre decontare ale angajatilor societatii, neinchise in perioadele anterioare, dar care aveau la baza documente justificative cu suma de S7 lei reprezentand o poprire a organului fiscal pentru anumite obligatii fiscale, toate fiind contabilizate in conturile 461 "Debitori diversi" si 473 "Operatiuni in curs de lamurire", fara sa afecteze contul de profit si pierdere si fara sa deformeze fenomenul economic, astfel ca nu se justifica penalizarea societatii cu stabilirea de impozite suplimentare.

Pentru suma de S8 lei, formata din suma de S3 lei (cheltuiala nedeductibila societate) plus suma de S3 lei (suma stabilita suplimentar ca nedeductibila de organele de inspectie) si suma de S9 lei (fond salariu brut pentru S10 lei brut) societatea solicita sa concure la diminuarea profitului impozabil, ele fiind sume aferente salariilor si reprezinta o cheltuiala cu personalul.

2. Pentru contributiile sociale ABC contesta considerarea sumei de S5 lei drept venit asimilat salariilor, pe motiv ca este o rezultanta a operatiunilor contabile efectuate si solicita ca toate contributiile sociale stabilite suplimentar, dar diminuate cu suma de S5 lei sa fie luate in calcul la determinarea profitului impozabil, in sensul diminuarii acestuia.

In sustinerea contestatiei cu privire la impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente ABC invoca prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, pct. 219 alin. (1) din Ordinul nr. 1.752/2005 si art. 21 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal.

3. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente arata ca a inchiriat echipamente medicale de la o firma din Marea Britanie si deoarece, pana la data controlului, nu a prezentat certificatul de rezidenta fiscala, echipa de inspectie fiscala a considerat tardiva prezentarea acestuia, fara ca societatea sa poate beneficia de prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri.

In sustinerea celor aratate ABC invoca prevederile art. 94 alin. (4) din Codul de procedura fiscala, echipa de inspectie fiscala neputand sa-si exprime o opinie tehnico-profesionista asupra necesitatii procurarii aparaturii, precum si prevederile art. 118 alin. (2) din Codul fiscal si ale Deciziei nr. 4/2006, in baza carora prezentarea certificatului de rezidenta fiscala se poate face in cadrul termenului de prescriptie, si nu asa cum a sustinut eronat echipa de inspectie. In baza certificatului de rezidenta fiscala anexat societatea solicita aplicarea prevederilor art. 7 "Profiturile intreprinderii" din Conventie.

4. Echipa de inspectie fiscala nu a respectat prevederile Reglementarile contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.752/2005, si anume cele prevazute la sectiunea "principii contabile generale" deoarece, atunci cand a stabilit sume suplimentare de plata in sarcina societatii, in mod eronat nu a diminuat profitul impozabil cu aceste sume.

Societatea arata ca suma de S11 lei reprezinta cheltuieli de transport si cazare efectuate in vederea desfasurarii de intalniri stiintifice si informative cu medicii "investigatori", pe care societatea s-a obligat sa le suporte conform prevederilor contractuale anexate. Cheltuielile sunt deductibile in temeiul art. 21 alin. (2) lit. i) si k) din Codul fiscal si, potrivit art. 94 alin. (4) din Codul de procedura fiscala echipa de inspectie fiscala nu poate sa-si exprime o opinie tehnico-profesionista asupra necesitatii efectuării acestui tip special de cheltuieli, avand in vedere particularitatea domeniului de cercetare medicala. Mai mult, aceste cheltuieli pot fi considerate si cheltuieli asociate, deoarece "investigatorii" au contracte incheiate cu BAC, companie care la randul ei are contract cu societatea contestatoare.

Cu privire la suma de S12 lei, ABC sustine ca in anexa nr. 10 sunt enumerate toate cheltuielile considerate nedeductibile fiscale, fara subtotaluri pe tipuri de cheltuieli, motiv pentru care nu le poate identifica in mod concret pentru a-si putea exprima punctul de vedere, dar apreciaza ca toate cheltuielile au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Cheltuielile cu chiria echipamentului medical in suma de S13 lei sunt necesare in vederea bunei desfasurari a unei parti din obiectul de activitate al societatii si, chiar daca nu s-a putut prezenta contractul incheiat cu furnizorul, inchirierea s-a efectuat in baza unei comenzi scrise, dar care nu a fost acceptata de echipa de inspectie fiscala. De asemenea, nu s-a tinut cont de o factura de stornare in suma de S14 lei, care ar fi trebuit sa diminueze suma suplimentara stabilita in sarcina societatii. In sustinerea acestui punct de vedere societatea invoca art. 94 alin. (4) din Codul de procedura fiscala si prevederile pct. 159¹ din Normele metodologice la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru suma de S15 lei reprezentand cheltuieli aferente achizitiilor de frigidere, ABC sustine ca nu s-a tinut cont de specificul activitatii, in conditiile in care frigiderele au fost achizitionate de societate in baza unor facturi, au intrat in patrimoniul societatii si sunt reflectate in Lista obiectelor de inventar, fiind regasite in locatii din spitale, unde se fac si sunt pastrate testele medicale clinice si materialele auxiliare.

5. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, ABC contesta realitatea datelor inscrise in anexa nr. 12 deoarece ele sunt inscrise intr-un tabel general, fara subtotaluri pe tipuri pe cheltuieli si considera ca pentru suma de S16 lei taxa este deductibila conform art. 145, art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 147¹ alin. (1) din Codul fiscal, fiind aferenta inchirierii unui autoturism, cheltuielilor de transport si cazare cu medicii investigatori si achizitiei frigiderelor.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, organele fiscale au stabilit obligatii fiscale suplimentare totale de plata in suma de CT lei, la care se adauga o diferenta in minus de impozit pe veniturile din activitati desfasurate in baza conventiilor civile in suma de H lei.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 06.04.2007-31.01.2010.

ABC este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../....., este inregistrata in scopuri de TVA din data de in baza codului unic de inregistrare nr. si are ca obiect principal de activitate cercetare-dezvoltare in stiinte sociale si umaniste (cod CAEN 7320).

3.1. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii si accesoriile aferente

Cauza supusa solutionarii este daca remuneratiile achitate angajatilor proprii in baza unei conventii civile ori sub forma de avansuri spre decontare se includ in baza de impozitare a veniturilor din salarii sau asimilate salariilor, in conditiile in care conventia civila a fost incheiata cu o persoana ce are si calitatea de angajat cu contract individual de munca, iar

avansurile acordate au ramas nejustificate, nerestituite si inchise prin compensari cu sumele primite de la alte persoane.

In fapt, din decizia de impunere nr. di/yy.yy.yyyy si raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy rezulta ca organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila a impozitului pe veniturile din salarii, cu urmatoarele sume:

- S1 lei reprezentand plati efectuate de ABC in lunile octombrie, noiembrie si decembrie 2009 catre doamna I, in baza contractului de asistenta financiara nr. 1/02.07.2009 si impozitate partial de societate ca reprezentand venituri din conventii civile, reconsiderate in urma inspectiei drept venituri de natura salariala;

- S5 lei reprezentand sume achitate prin banca catre salariatii societatii, contabilizate in conturile 542 "Avansuri de trezorerie" si 461 "Debitori diversi" si inchise in luna decembrie 2009 prin contul 473 sau 419, fara sa fie justificate cu documente ori restituite, asimilate in urma inspectiei fiscale drept venituri de natura salariala.

Prin contestatia formulata ABC sustine, in esenta, ca veniturile au fost incasate de doamna I in baza unei conventii civile, iar inregistrarile contabile reprezinta regularizari de avansuri spre decontare ale angajatilor societatii sau popriri ale organului fiscal, fara a afecta contul de profit si pierdere al societatii.

In drept, potrivit art. 11 si art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2009:

"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

"Art. 55. - (1) Sunt considerate **venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca** sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, **de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda**, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca.

(2) **In vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:**

[...]

k) **orice alte sume sau avantaje de natura salariala ori asimilate salariilor**".

In aplicarea acestor dispozitii, prin pct. 67 si pct. 68 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"67. Veniturile de natura salariala prevazute la art. 55 din Codul fiscal, denumite in continuare venituri din salarii, sunt venituri din activitati dependente, daca sunt indeplinite urmatoarele criterii:

- *partile care intra in relatia de munca, denumite in continuare angajator si angajat, stabilesc de la inceput: felul activitatii, timpul de lucru si locul desfasurarii activitatii;*

- *partea care utilizeaza forta de munca pune la dispozitia celeilalte parti mijloacele de munca, cum ar fi: spatii cu inzestrare corespunzatoare, imbracaminte speciala, unelte de munca si altele asemenea;*

- *persoana care activeaza contribuie numai cu prestatia fizica sau cu capacitatea ei intelectuala, nu si cu capitalul propriu;*

- *platitorul de venituri de natura salariala suporta cheltuielile de deplasare in interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizatia de delegare-detasare in tara si in strainatate, si alte cheltuieli de aceasta natura, precum si indemnizatia de concediu de odihna si indemnizatia pentru incapacitate temporara de munca suportate de angajator potrivit legii;*

- *persoana care activeaza lucreaza sub autoritatea unei alte persoane si este obligata sa respecte conditiile impuse de aceasta, conform legii.*

68. Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor incasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca, precum si orice sume de natura salariala primite in baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se refera, si care sunt realizate din:

[...]

o) alte drepturi sau avantaje de natura salariala ori asimilate salariilor".

In speta, ABC a efectuat plati in perioada octombrie - decembrie 2009 in suma totala de S1 lei catre doamna I in baza contractului nr. 1/02.07.2009, prin care persoana fizica s-a obligat sa acorde asistenta financiara societatii, in scopul stabilirii politicii de investitii a acestuia pentru dezvoltarea activitatii in tari din Europa, in schimbul unei remuneratii lunare nete de E euro pentru echivalentul a 40 ore lunare. Locul normal de desfasurare a activitatii este in locatii stabilite de societate, iar pe durata contractului societatea pune la dispozitia doamnei I un telefon mobil, suporta in totalitate cheltuielile legate de convorbirile telefonice in interes de serviciu si sume acordate cu titlu de indemnizatii de deplasare (diurne) si cheltuieli de transport sau cazare. In acelasi timp, societatea a incheiat cu aceeasi persoana I si contractul individual de munca pe durata nelimitata, inregistrat la ITM sub nr./.....2007, pentru functia de director operational pentru Europa de Est.

Or, se constata ca pentru activitatea desfasurata in cadrul ABC, persoana fizica I era remunerata de societate atat in baza contractului individual de munca, cat si a contractului de asistenta financiara. Prin acest ultim contract **societatea stabileste locul desfasurarii activitatii, continutul acesteia si timpul de lucru pentru persoana care se obliga sa desfasoare activitatea si se obliga sa-i puna la dispozitie mijloacele necesare si sa suporte cheltuielile aferente desfasurarii activitatii - telefon, transport, cazare, diurna -, astfel ca activitatea desfasurata de I este o activitate dependenta in favoarea propriei societati angajatoare**, astfel ca in mod corect organele de inspectie fiscala au asimilat veniturile respective drept venituri de natura salariala.

Prin contestatia formulata societatea nu combate in niciun fel constatările organelor de inspectie fiscala, simpla invocare a faptului ca veniturile au la baza o conventie civila neavand nicio relevanta, in conditiile in care, potrivit Codului civil, *interpretarea contractelor nu se face dupa sensul literal al termenilor, iar organele fiscale au dreptul sa reincadreze orice tranzactie in functie de continutul ei economic, independent de forma juridica pe care i-o dau partile, in baza prevalentei economicului asupra juridicului, stipulata la nivel de principiu in legislatia fiscala.*

De altfel, prin contestatia formulata (fila 3) societatea nici nu contesta majorarea bazei impozabile cu aceasta suma, desi contesta integral diferenta de impozit stabilita de organele fiscale in urma inspectiei, diferenta ce include si impozitul aferent sumei de S1 lei reprezentand sume achitate salariatei I.

Referitor la suma de S5 lei, din documentele existente la dosarul cauzei se constata urmatoarele:

- societatea a achitat diverse sume in favoarea propriilor salariati, inregistrate initial drept avansuri spre decontare in contul contabil corespunzator 542 "Avansuri spre decontare";

- in luna decembrie 2009 societatea a inregistrat in debitul contului 461 "Debitori diversi" suma de B lei, formata din B1 lei sume achitate direct prin banca in favoarea salariatilor, B2 lei sume acordate initial sub forma de avansuri spre decontare, B3 lei suma prin care s-au inchis viramentele din contul 401 "Furnizori" si B4 lei reprezentand sume inregistrate initial in contul 473 "Decontari din operatii in curs de clarificare";

- suma de K lei a fost diminuata cu suma de K1 lei achitata catre I si suma de S7 lei reprezentand stingerea obligatiilor societatii catre diversi creditorii;

- diferenta de B lei - K lei - S7 lei = S5 lei, reprezentand avansurile acordate salariatilor ramase nedecontate sau acordate direct prin banca a fost inchisa de societate prin contul 473 "Decontari din operatii in curs de clarificare" care, la randul lui, a fost inchis prin contul 419

"Clienti-creditori" cu sume provenind din incasari in valuta in contul de disponibilitati al societatii;

- la sfarsitul anului 2009 contul 461 "Debitori diversi" nu prezinta sold;
- deoarece suma de S5 lei reprezinta plati efectuate catre salariatii proprii, care nu au fost justificate cu documente si nici nu au fost restituite, organele de inspectie fiscala au procedat la asimilarea lor cu veniturile din salarii si au majorat baza impozabila aferenta.

Rezulta ca, in fapt, salariatii societatii au primit diverse sume din partea societatii, care nu au mai fost restituite, nici justificate cu documente, ci au inchise din sumele incasate si datorate de societate in contul clientilor-creditori, astfel ca, in mod justificat, organele de inspectie fiscala au tratat aceste sume drept sume de natura salariala si le-au impozitat ca atare.

Sustinerile contestatoarei ABC precum ca aceste sume nu au afectat contul de profit si pierdere si nu au deformat fenomenul economic sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei. Astfel, **chiar din punct de vedere al fenomenului economic, altminteri invocat de contestatoare, sumele respective au fost primite in mod efectiv de catre salariatii societatii, care nici nu le-au justificat, nici nu le-au restituit, ci au ramas la dispozitia acestora, constituind o forma de remunerare a salariatilor respectivi.** Mai mult, contabilizandu-le prin diverse conturi si *compensandu-le in final cu obligatiile societatii reprezentand sume incasate in valuta prin contul de clienti-creditori, asa cum rezulta din fisele de cont existente la dosarul cauzei, societatea a renuntat faptic la urmarirea propriilor salariati pentru sumele respective*, motiv pentru care acestea reprezinta remuneratii banesti incasate de salariati.

Totodata, **din punct de vedere al impozitului pe veniturile din salarii, baza impozabila nu se constituie din sumele inregistrate de angajator in contabilitatea proprie in conturile de cheltuieli, nefiind conditionata in niciun fel de inregistrarile contabile si de modul de afectare a contului de profit si pierdere**, ci de sumele in bani si/sau in natura obtinute de salariati "**indiferent** de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori **de forma sub care ele se acorda**", conform dispozitiilor exprese ale art. 55 alin. (1) din Codul fiscal.

De asemenea, rapoartele angajatilor AV (L1 lei), GD (L2 lei) si CD (L3 lei) nu pot fi considerate ca reprezentand avansuri ramase neinchise din perioadele anterioare, asa cum incearca sa justifice contestatoarea o parte din baza impozabila stabilita suplimentar (S6 lei din S5 lei), in conditiile in care *nu au fost prezentate soldul avansurilor nominale (pe persoane) acordate si nejustificate la inceputul anului 2008, situatia avansurilor nominale acordate in perioada 2008 - 2009, situatia avansurilor justificate de fiecare persoana in parte si documentatia aferenta si soldul avansurilor nominale ramase nejustificate, iar rapoartele sunt doar centralizatoare de cheltuieli, nesemnate, nestampilate si se refera la sume cheltuite in anul 2008*, cu mult mai mari decat cele sume inchise in luna decembrie 2009. Dimpotriva, din fisa contului 461 "Debitori diversi" si din precizarile inscrise in fisa, sub semnatura si stampila contestatoarei, rezulta ca in acest cont s-au inregistrat, in principal, *plati efectuate prin cardul bancar emis pe numele doamnei I in anul 2009* (spre exemplu, sume cheltuite prin card bancar si nejustificate de: L4 lei in data de 19.06.2009, L5 lei in data de 31.12.2009 etc.) *ori din avansuri nejustificate de doamna I (L6 lei) ori de alte persoane in cursul anului 2009*. Or, societatea contestatoare **nu demonstreaza ca cei trei angajati (AV, GD si CD) sunt debitorii societatii pentru avansurile acordate, justificate in cuantumul prevazut in cele trei rapoarte si ramase neregularizate in acest cuantum la data de 31.12.2009, avand in vedere ca toate debitele, indiferent de provenienta lor, au fost compensate cu sume in valuta primite de la alte persoane** (clientii creditori externi ai societatii).

Acelasi rationament este valabil si in cazul sumei de S7 lei, pe care societatea o prezinta ca fiind o poprire a organului fiscal pentru anumite obligatii fiscale, fara sa anexeze niciun document justificativ. Mai mult, chiar si in ipoteza in care suma reprezinta o poprire pe veniturile unui salariat ea reprezinta o forma de remunerare a salariatului respectiv, din moment

ce ea este suportata direct din disponibilitatile banesti proprii ale societatii si nu din venitul net al salariatului.

Solicitarea societatii privind luarea in considerare a sumei de S8 lei la diminuarea profitului impozabil nu are nicio legatura cu determinarea bazei impozabile la impozitul pe veniturile din salarii, motiv pentru care nu se poate analiza la acest capat de cerere, urmand a fi analizat ulterior.

Avand in vedere ca organele fiscale sunt indreptatite sa analizeze toate operatiunile derulate de societate tinand cont de continutul lor economic si sa stabileasca consecintele fiscale in raport de acest continut, se retine ca baza impozabila a fost majorata in mod justificat cu sumele incasate de salariatii sub diverse forme (remuneratii pentru diverse activitati, avansuri acordate, nejustificate si inchise prin compensari cu sume primite de la alte persoane), iar impozitul suplimentar aferent in suma de C13 lei este stabilit in conformitate cu reglementarile fiscale in materie, dupa cum s-a demonstrat.

Referitor la asa-zisul "viciu de forma" al deciziei de impunere nr. di/yy.yy.yyyy, pe motiv ca suma datorata inscrisa in decizie (C11 lei) nu coincide cu diferenta aferenta bazei de impunere suplimentare stabilita in urma inspectiei fiscale (C13 lei) se retin urmatoarele:

Din raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy rezulta ca diferenta dintre cele doua sume (C11 lei - C13 lei = C14 lei) reprezinta impozit pe veniturile din salarii **constituit ca datorat** de societate in anul 2007, dar **nedeclarat de societate prin declaratia** de impozite si taxe depusa la organul fiscal teritorial.

Potrivit art. 82, art. 85, art. 86 si art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare:

"Art. 82. - (2) **In declaratia fiscala contribuabilul trebuie sa calculeze cuantumul obligatiei fiscale**, daca acest lucru este prevazut de lege".

"Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);
- b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri".

"Art. 86. - (4) **Declaratia fiscala** intocmita potrivit art. 82 alin. (2) **este asimilata cu o decizie de impunere**, sub rezerva unei verificari ulterioare, si produce efectele juridice ale instiintarii de plata de la data depunerii acesteia".

"Art. 94. - (1) **Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale**, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.

(3) Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) **organul de inspectie fiscala va proceda la:**

[...]

e) stabilirea corecta a bazei de impunere, **a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata** si/sau stabilita, dupa caz, **la momentul inceperii inspectiei fiscale**".

Prin urmare, in raport de situatia de fapt si de dispozitiile legale anterior citate, se retine ca organele fiscale au stabilit corect diferenta datorata in plus fata de creanta fiscala declarata de contestatoare la momentul inceperii inspectiei, in conditiile in care suma de C14 lei reprezinta impozit recunoscut si constituit ca datorat de insasi societatea contestatoare, dar nedeclarat in acest cuantum prin declaratiile de impozite si taxe depuse si care nu se regasea in fisa de evidenta pe platitor deschisa de organul fiscal pe numele societatii. Cum impozitele se stabilesc fie prin declaratia fiscala intocmita de contribuabil pe proprie raspundere, fie prin

decizie de impunere emisa de organul fiscal competent, prin cuprinderea sumei de C14 lei in totalul sumei mentionate in decizia de impunere contestata **organul de inspectie a suplinit lipsa titlului de creanta pentru aceasta suma**, omisa la declarare de catre societate, motiv pentru contestatia este neintemeiata si sub acest aspect.

Fata de cele anterior mentionate, contestatia ABC urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind impozitul pe veniturile din salarii in suma de C11 lei si, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de C12 lei.

3.2. Referitor la contributiile sociale si accesoriile aferente

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal in sarcina societatii contributiile sociale si accesoriile aferente acestora, in conditiile in care la capt. 3.1 din prezenta decizie s-a retinut ca baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii a fost legal majorata in urma inspectiei fiscale, iar in cazul salariatilor, contributiile sociale se calculeaza asupra veniturilor de natura salariala.

In fapt, urmare a majorarii bazei impozabile a impozitului pe veniturile din salarii cu sumele acordate salariatilor societatii sub forma de remuneratii in diverse forme, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar in sarcina ABC prin decizia de impunere nr. di/yy.yy.yyyy si contributiile sociale aferente, respectiv:

- C2 lei CAS datorata de angajator si accesoriile aferente (C21 lei debit principal si C22 lei majorari de intarziere);
- C3 lei CAS retinuta de la asigurati si accesoriile aferente (C31 lei debit principal si C32 lei majorari de intarziere);
- C4 lei contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale si accesoriile aferente (C41 lei debit principal si C42 lei majorari de intarziere);
- C5 lei contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator si accesoriile aferente (C51 lei debit principal si C52 lei majorari de intarziere);
- C6 lei contributia de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati si accesoriile aferente (C61 lei debit principal si C62 lei majorari de intarziere);
- C7 lei CASS datorata de angajator si accesoriile aferente (C71 lei debit principal si C72 lei majorari de intarziere);
- C8 lei CASS retinuta de la asigurati si accesoriile aferente (C81 lei debit principal si C82 lei majorari de intarziere);
- C9 lei contributia pentru concedii si indemnizatii si accesoriile aferente (C91 lei debit principal si C92 lei majorari de intarziere);
- C10 lei contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale si accesoriile aferente (C101 lei debit principal si C102 majorari de intarziere).

In drept, in ceea ce priveste **contributia de asigurari sociale** (CAS) datorata de angajator si retinuta de la asigurati, sunt incidente prevederile art. 18, art. 23 si art. 24 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

"Art. 18. - (1) In sistemul public sunt contribuabili, dupa caz:

- a) asiguratii care datoreaza contributi individuale de asigurari sociale;
- b) angajatorii; [...]."

"Art. 23. - (1) Baza lunara de calcul a contributiei individuale de asigurari sociale in cazul asiguratilor o constituie:

- a) *venitul brut realizat lunar*, in situatia asiguratilor prevazuti la art. 5 alin. (1) pct. I si II; [...]."

"Art. 24. - (1) Baza lunara de calcul a contributiei de asigurari sociale datorate de catre angajator o constituie *suma veniturilor care constituie baza de calcul a contributiei individuale* de asigurari sociale conform art. 23 alin. (1)."

In ceea ce priveste **contributia de asigurari sociale de sanatate** (CASS) datorata de angajator si retinuta de la asigurati, sunt incidente prevederile art. 257 si art. 258 din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora:

"Art. 257. - (1) Persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banesti lunare pentru asigurarile de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1).

(2) Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de 5,5%, care se aplica asupra:

a) *veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit; [...]*".

"Art. 258. - (1) Persoanele juridice sau fizice la care isi desfasoara activitatea asiguratii au obligatia sa calculeze si sa vireze la fond o contributie de 5,2% asupra fondului de salarii, datorata pentru asigurarea sanatatii personalului din unitatea respectiva.

(2) Prin fond de salarii realizat, in sensul prezentei legi, *se intelege totalitatea sumelor utilizate de o persoana fizica si juridica pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor*".

Referitor la contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator si retinuta de la asigurati, sunt aplicabile prevederile art. 19, art. 26 si art. 27 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora:

"Art. 19. - In sistemul asigurarilor pentru somaj sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

a) persoanele care desfasoara activitati pe baza de contract individual de munca sau pe baza de contract de munca temporara, in conditiile legii, cu exceptia persoanelor care au calitatea de pensionari [...]".

"Art. 26. - Angajatorii au obligatia de a plati lunar o contributie la bugetul asigurarilor pentru somaj, a carei cota se aplica asupra *sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contributiei individuale* la bugetul asigurarilor pentru somaj, conform art. 27 alin. (1)".

"Art. 27. - (1) Angajatorii au obligatia de a retine si de a vira lunar contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, a carei cota se aplica asupra bazei lunare de calcul, reprezentata de *venitul brut realizat lunar, in situatia persoanelor asigurate obligatoriu*, prin efectul legii, prevazute la art. 19".

Cu privire la **contributiile angajatorilor pentru accidente de munca si boli profesionale, pentru concedii si indemnizatii si la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale**, sunt incidente prevederile urmatoarelor acte normative:

Art. 85 din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, republicata:

"Art. 85. - (1) Baza lunara de calcul la care angajatorul datoreaza *contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale* pentru persoanele prevazute la art. 5 si 7 o constituie:

a) *suma veniturilor brute realizate lunar*".

si art. 4 si art. 7 din O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 4. - (2) Incepand cu data de 1 ianuarie 2006, *cota de contributie pentru concedii si indemnizatii*, destinata exclusiv finantarii cheltuielilor cu plata drepturilor prevazute de prezenta ordonanta de urgenta, *este de 0,85%, aplicata la fondul de salarii [...]*",

respectiv art. 7 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale:

"Art. 7. - (1) Angajatorii au obligatia de a plati lunar o contributie la Fondul de garantare in cota de 0,25%, aplicata asupra *sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj* realizate de salariatii incadrati cu contract individual de munca, potrivit legii".

Prin contestatia formulata ABC contesta integral contributiile sociale stabilite si accesoriile aferente, desi considera eronata majorarea bazei impozabile doar pentru suma de S5 lei reprezentand venituri asimilate salariilor si invoca prevederile art. 21 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal.

Fata de prevederile legale de mai sus, avand in vedere ca la capit. 3.1 din prezenta decizie s-a retinut ca sumele incasate de angajati cu titlu de avansuri spre decontare, nerestituite sau nejustificate si ramase la dispozitia acestora reprezinta remuneratii de natura salariala, precum si faptul ca societatea nu aduce argumente cu privire la cota de contributii si modul de calcul a acestora, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata si pentru capatul de cerere privind contributiile sociale si accesoriile aferente acestora.

3.3. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente si accesoriile aferente

Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare era obligata sa calculeze, sa retina si sa vireze impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, in temeiul Titlului V din Codul fiscal, pentru serviciile de inchiriere echipamente medicale platite catre o firma nerezidenta din Marea Britanie, in conditiile in care aceasta nu a prezentat certificatul de rezidenta fiscala eliberat de autoritatile fiscale britanice, astfel incat sa poata fi aplicate prevederile Conventiei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si castiguri in capital incheiata de Romania cu Regatul Unit al Marii Britanii si Irlandei de Nord.

In fapt, prin decizia de impunere nr. di/yy.yy.yyyy organele fiscale au stabilit in sarcina ABC diferente suplimentare de impozit pe veniturile obtinute de persoanele juridice nerezidente in suma de C111 lei si majorari de intarziere aferente in suma de C112 lei, pentru platile efectuate catre firma W din Marea Britanie.

Din raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy rezulta ca societatea a efectuat plati catre persoana juridica nerezidenta reprezentand servicii de inchiriere echipament medical in suma totala de M, fara sa retina niciun impozit si fara sa prezinte certificatul de rezidenta fiscala, organele fiscale calculand impozitul in baza prevederilor art. 115 alin. (1) lit. k) si art. 116 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, prin aplicarea cotei de 16%.

In drept, potrivit art. 113, art. 115, art. 116 si art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 113. - Nerezidentii care obtin venituri impozabile din Romania au obligatia de a plati impozit conform prezentului capitol si sunt denumiti in continuare contribuabil".

"Art. 115. - (1) **Veniturile impozabile obtinute din Romania, indiferent daca veniturile sunt primite in Romania sau in strainatate**, sunt:

[...]

d) *redevente de la un rezident*;

k) *venituri din servicii prestate in Romania*, exclusiv transportul international si prestarile de servicii accesorii acestui transport".

"Art. 116. - (1) **Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile impozabile obtinute din Romania se calculeaza, se retine si se varsa la bugetul de stat de catre platitorii de venituri.**

(2) Impozitul datorat se calculeaza prin aplicarea urmatoarelor cote asupra veniturilor brute:

[...]

c) 16% in cazul oricaror alte venituri impozabile obtinute din Romania, asa cum sunt enumerate la art. 115 [...]"

"Art. 118. - (1) In intelesul art. 116, daca un contribuabil este rezident al unei tari cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si capital, cota de impozit care se aplica venitului impozabil obtinut de catre acel contribuabil din Romania nu poate depasi cota de impozit, prevazuta in conventie, care se aplica asupra acelui venit, potrivit alin. (2). In situatia in care cotele de impozitare din legislatia interna sunt mai favorabile decat cele din conventiile de evitare a dublei impuneri se aplica cotele de impozitare mai favorabile.

(2) **Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit, in momentul realizarii venitului, certificatul de rezidenta fiscala eliberat de catre autoritatea competenta din statul sau de rezidenta. In cazul in care certificatul de rezidenta fiscala nu se prezinta in acest termen, se aplica prevederile titlului V. In momentul prezentarii certificatului de rezidenta fiscala se aplica prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri si se face regularizarea impozitului in cadrul termenului legal de prescriptie, in conditiile in care certificatul de rezidenta fiscala mentioneaza ca beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala in statul contractant cu care este incheiata conventia de evitare a dublei impuneri, pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din Romania.** Certificatul de rezidenta fiscala prezentat in cursul anului pentru care se fac platile este valabil si in primele 60 de zile calendaristice din anul urmator, cu exceptia situatiei in care se schimba conditiile de rezidenta".

Cu privire la aplicabilitatea Titlului V din Codul fiscal si la continutul certificatului de rezidenta fiscala, pct. 12, pct. 13 si pct. 15 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada analizata, prevad urmatoarele:

"12. (9) **Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplica atunci cand beneficiarul venitului obtinut din Romania este rezident al unui stat cu care Romania nu are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri sau cand beneficiarul venitului obtinut din Romania, rezident al unui stat cu care Romania are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri, nu prezinta certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1) ori atunci cand impozitul datorat de nerezident este suportat de catre platitorul de venit.**

13. (1) **Nerezidentul beneficiar al veniturilor din Romania trebuie sa justifice in Romania dreptul de a beneficia de prevederile conventiei** de evitare a dublei impuneri, incheiata intre Romania si statul sau de rezidenta, **prin prezentarea certificatului de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea fiscala din statul respectiv.** *Pentru dovedirea rezidentei se poate prezenta si un alt document eliberat de catre o alta autoritate decat cea fiscala, care are atributii in domeniul certificarii rezidentei conform legislatiei interne a acelui stat.*

15. (1) Nerezidentii care au realizat venituri din Romania pentru a beneficia de prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri vor depune in anul realizarii venitului sau in anul urmator realizarii acestuia la platitorul de venituri originalul certificatului de rezidenta fiscala sau al documentului prevazut la pct. 13 alin. (1), **tradus si legalizat de organul autorizat din Romania.**

(1¹) *Pana la prezentarea certificatului de rezidenta fiscala sau a documentului prevazut la pct. (13) alin. (1), veniturile din anul in care au fost realizate se impoziteaza potrivit titlului V din Codul fiscal.*

(2) **In certificatul de rezidenta fiscala sau in documentul prevazut la pct. 13 alin. (1), prezentat de nerezidentii care au obtinut venituri din Romania, trebuie sa se ateste ca acestia au fost rezidenti in statele cu care Romania are incheiate conventii de evitare a dublei impuneri, in anul/perioada obtinerii veniturilor sau in anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1).**

(4) Forma si continutul certificatului de rezidenta fiscala sau ale documentului prevazut la pct. 13 alin. (1) pentru nerezidenti sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidenta al beneficiarului venitului. Certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1) trebuie sa cuprinda, in principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum si a autoritatii care a emis certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1), ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscala, **mentiunea ca este rezident fiscal in statul emitent**, precum si data emiterii certificatului sau a documentului".

Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale sus citate, pentru veniturile obtinute de nerezidenti din Romania sunt aplicabile dispozitiile legii interne in materie (Titlului V din Codul fiscal), cu exceptia situatiilor in care contribuabilul nerezident are rezidenta unei tari cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si capital, dovedita cu certificatul de rezidenta fiscala eliberat de autoritatile competente si al carui continut minimal este stabilit prin Normele metodologice, caz in care prevederile conventiei se aplica cu prioritate.

In speta, ABC invoca prevederile art. 94 alin. (4) din Codul de procedura fiscala, echipa de inspectie fiscala neputand sa-si exprime o opinie tehnico-profesionista asupra necesitatii procurarii aparaturii, precum si prevederile art. 118 alin. (2) din Codul fiscal si ale Deciziei nr. 4/2006, solicitand aplicarea prevederilor art. 7 "Profiturile intreprinderii" din Conventie in baza certificatului anexat in copie.

Sustinerile societatii contestatoare nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere urmatoarele:

In primul rand, impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente este un impozit aplicat prin retinere la sursa pentru veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, ***independent de tratamentul fiscal aplicat sumelor respective la platitorul de venit***, astfel ca necesitatea inchirierii unor echipamente medicale de la nerezidenti nu are nicio influenta asupra impozitului datorat de nerezidenti pentru veniturile incasate de la platitorii romani

Mai mult, prevederile art. 94 alin. (4) din Codul de procedura fiscala se refera la faptul ca organele inspectie fiscala nu aveau atributii de efectuare a unor constatari tehnico-stiintifice *la solicitarea organelor de urmarire penala*, fara sa aiba nicio legatura cu atributiile inspectiei fiscale efectuate din oficiu sau pentru solutionarea unor cereri ale contribuabililor si, oricum, ele au fost abrogate prin art. XI pct. 3 din O.U.G. nr. 54/2010.

In al doilea rand, prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri sunt aplicabile doar nerezidentilor beneficiari de venituri, care suporta impozitele din veniturile brute cuvenite, nu si platitorilor acestor venituri, care au doar obligatia retinerii la sursa a impozitelor stabilite de legea romana, cu luarea in considerare si a prevederilor din conventii, in masura in care nerezidentii fac dovada rezidentii lor fiscale in conformitate cu prevederile fiecarui tratat in parte.

Prin urmare, pentru a beneficia de prevederile Conventiei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si castiguri in capital incheiata de Romania cu Regatul Unit al Marii Britanii si Irlandei de Nord, ratificata prin Decretul nr. 26/1976, beneficiarul nerezident W este obligat sa prezinte **certificatul de rezidenta fiscala eliberat de autoritatile fiscale britanice, din care sa reiasa ca in perioada incasarii veniturilor (2007-2009) a fost rezident al Marii Britanii si ca îi sunt aplicabile prevederile Conventiei ratificate prin Decretul nr. 26/1976.**

ABC a prezentat in sustinerea contestatiei, in copie, un certificat in limba engleza, din care rezulta ca W este rezidenta in sensul art. 4 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Regatul Unit si Polonia, aratand prin adresa nr./2010 ca a solicitat beneficiarului sa

transmita un alt certificat de rezidenta fiscala, din care sa rezulte ca este rezidenta si in sensul Conventiei incheiate de Romania cu Regatul Unit.

Prin urmare, se constata ca beneficiarul de venit W **nu a prezentat certificatul de rezidenta fiscala din care sa rezulte ca in perioada 2007 - 2009 este rezident fiscal in sensul Conventiei** pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si castiguri in capital **incheiata de Romania cu Regatul Unit** al Marii Britanii si Irlandei de Nord, ratificata prin Decretul nr. 26/1976. Faptul ca acest certificat poate fi prezentat inlauntrul termenului de prescriptie nu inseamna ca societatea platitoare nu datoreaza impozitul aferent in lipsa certificatului, intrucat o asemenea interpretare ar echivala cu eludarea prevederilor legale care stabilesc expres scadenta acestui tip de impozit si, ca atare, pana la prezentarea certificatului de rezidenta fiscala, platitoarea de venit ABC avea obligatia retinerii impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente si datoreaza impozitul stabilit si accesoriile aferente. **Numai dupa prezentarea certificatului de rezidenta fiscala, care sa contina informatiile prevazute de legea fiscala, se poate verifica in ce masura Conventia ratificata prin Decretul nr. 26/1976 prevede impunerea veniturilor din inchiriere de echipamente numai in statul de rezidenta a beneficiarului de venit (Marea Britanie) sau daca statul de sursa a veniturilor (Romania) are un drept de impozitare limitata in conformitate cu prevederile acesteia.**

In consecinta, contestatia ABC urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nedovedita cu documente pentru capatul de cerere privind impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente si accesoriile aferente in suma totala de C11 lei.

3.4. Referitor la impozitul pe profit si accesoriile aferente

In fapt, din decizia de impunere nr. di/yy.yy.yyyy si raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina ABC o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de C121 lei si majorari de intarziere aferente in suma de C122 lei, din care:

- C1211 lei impozit pe profit aferent anului 2008;
- C1221 lei majorari de intarziere aferente diferentei suplimentare de impozit pe profit pentru anul 2008;
- C1212 lei impozit pe profit aferent anului 2009;
- C1222 lei majorari de intarziere aferente diferentei suplimentare de impozit pe profit pentru anul 2009.

3.4.1. Referitor la impozitul pe profit si accesoriile aferente anului 2008

3.4.1.1. Cheltuieli de cazare si masa pentru persoane care nu sunt administratori sau salariati ai societatii

Cauza supusa solutionarii o constituie deductibilitatea cheltuielilor de cazare si masa efectuate in favoarea unor persoane fizice care nu au calitatea de salariati sau administratori ai persoanei juridice platitoare de impozit pe profit.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au admis la calculul profitului impozabil cheltuieli in suma de S11 lei reprezentand cheltuieli de cazare si masa pentru persoane care nu sunt salariati sau administratori ai ABC, in conformitate cu art. 21 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Acestor cheltuieli neacceptate la deducere le corespunde un impozit pe profit in suma de S11 lei x 16% = IP1 lei.

In drept, conform art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

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

e) cheltuielile de transport si cazare in tara si in strainatate, efectuate de catre salariati si administratori;

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pietei, promovarea pe pietele existente sau noi, participarea la targuri si expozitii, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;

k) cheltuielile pentru perfectionarea managementului, a sistemelor informatice, introducerea, intretinerea si perfectionarea sistemelor de management al calitatii, obtinerea atestarii conform cu standardele de calitate".

Totodata, la pct. 27 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare se prevad urmatoarele:

"27. Calitatea de administrator rezulta din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. *In sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariatilor* cuprind si:

a) directorii care isi desfasoara activitatea in baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente si/sau nerezidente detasate, potrivit legii, in situatia in care contribuabilul suporta drepturile legale cuvenite acestora".

In speta, din anexa nr. 10 la raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy rezulta ca nu au fost acceptate la deducere cheltuielile de cazare si mic dejun efectuate in favoarea unor fizice romane si straine, care nu sunt salariati sau administratori ai societatii, facturate de diverse agentii de turism (A Tourism, Mc Tourism, Mh Tourism si B Tourism).

Rezulta ca **aceste cheltuieli reprezinta exclusiv cheltuieli de cazare si masa**, care sunt deductibile numai in masura in care ar fi fost efectuate de catre salariati si administratori conform art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, ceea ce nu este cazul in situatia analizata.

Desi recunoaste ca platile au fost efectuate in favoarea unor "medici investigatori" care au contracte incheiate cu firma BAC din Elvetia si cu care societatea romana are incheiat un contract cadru, ABC sustine ca acestea se incadreaza in categoria editarii de materiale informative, participarii la targuri, expozitii si misiuni de afaceri ori a introducerii si perfectionarii sistemelor de management a calitatii si ca, oricum, echipa de inspectie fiscala nu poate sa-si exprime o opinie tehnico-profesionista asupra necesitatii efectuarii acestui tip special de cheltuieli, avand in vedere particularitatea domeniului de cercetare medicala.

Aceste sustineri sunt vadit nefondate intrucat, in conformitate cu prevederile legale anterior mentionate, deductibilitatea fiscala a cheltuielilor se stabileste nu numai in functie de scopul final pentru care sunt efectuate, ci si in functie de natura lor, **legiuitorul stabilind expres criteriile de deductibilitate totala, deductibilitate limitata ori de nedeductibilitate pe categorii de cheltuieli, in functie de natura acestora**. Or, cheltuielile de cazare si masa pentru persoane din afara societatii nu pot fi considerate nici cheltuieli cu editarea de materiale informative, nici cheltuieli cu participarea la misiuni de afaceri ori de introducerea si perfectionarea a unor sisteme de management, in conditiile in care *astfel de cheltuieli implica elaborarea unor strategii de promovare comerciala, planuri de afaceri, studii de management etc., pe baza de contracte economice cu operatori economici specializati*, de vreme ce ele nu pot fi asigurate cu personalul propriu. Mai mult, fiind vorba de colaboratori ai unui partener comercial, cheltuielile cu cazarea acestora trebuiau suportate de partenerul respectiv, care putea sa si le recupereze prin tarifele percepute pentru serviciile contractate, in conditiile in care *persoanele in cauza nu au calitatea de persoane "detasate"* in conditiile prevazute de Codul muncii, *astfel incat ele sa fie asimilate salariatilor* si cheltuielile de cazare sa fie deductibile, in conformitate cu cele prevazute la pct. 27 lit. b) din Normele metodologice.

In ceea ce priveste pretinsa imposibilitate a echipei de inspectie fiscala de a-si exprima o opinie tehnico-profesionista asupra necesitatii efectuarii acestui tip special de cheltuieli, avand in vedere particularitatea domeniului de cercetare medicala, se retine ca organele de inspectie fiscala au analizat cheltuielile respective din punct de vedere al deductibilitatii acestora in raport cu reglementarile referitoare la determinarea profitului impozabil, in conformitate cu atributiile stabilite de legiuitor prin Codul de procedura fiscala. Or, pentru a stabili daca cheltuielile de cazare si masa sunt sau nu deductibile din punct de vedere fiscal, organele de inspectie fiscala sunt in masura sa-si "exprime o opinie tehnico-stiintifica" calificata, cata vreme aceasta opinie nu vizeaza analiza continutul medical al rezultatelor obtinute in urma studiilor de cercetare intreprinse, justificarea contestatoarei fiind vadit subiectiva sub acest aspect. Mai mult, asa cum s-a aratat anterior in prezenta decizie, prevederile art. 94 alin. (4) din Codul de procedura fiscala se refera la faptul ca organele inspectie fiscala nu aveau atributii de efectuare a unor constatari tehnico-stiintifice *la solicitarea organelor de urmarire penala*, fara sa aiba nicio legatura cu atributiile inspectiei fiscale efectuate din oficiu sau pentru solutionarea unor cereri ale contribuabililor si, oricum, ele au fost abrogate prin art. XI pct. 3 din O.U.G. nr. 54/2010.

Prin urmare, sustinerea societatii contestatoare privind deductibilitatea cheltuielilor de cazare si masa efectuate in favoarea unor persoane din afara societatii este vadit neintemeiata, contestatia urmand a fi respinsa ca atare pentru impozitul pe profit aferent acestui capat de cerere in suma de IP1 lei.

3.4.1.2. Cheltuieli cu serviciile de inchiriere a unor echipamente medicale

Cauza supusa solutionarii o constituie deductibilitatea cheltuielilor efectuate cu serviciile de inchiriere de echipamente medicale facturate de un prestator extern, in conditiile in care societatea contestatoare nu probeaza cu documente daca inchirierea a avut loc in mod efectiv.

In fapt, pentru anul fiscal 2008, organele de inspectie fiscala nu au admis la calculul profitului impozabil cheltuieli in suma de S13 lei cheltuieli aferente echipamentelor medicale inchiriate de la W din Marea Britanie, pentru care societatea nu a prezentat contractul pentru prestarea serviciului si nici nu a justificat necesitatea prestarii acestora, in conformitate cu art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Acestor cheltuieli neacceptate la deducere le corespunde un impozit pe profit in suma de S13 lei x 16% = IP2 lei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2007:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

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

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

coroborate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

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

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, **sa fie executate in baza unui contract incheiat intre parti sau in baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;**
- **contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.**

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

*Ca atare, in cazul serviciilor de inchiriere echipamente, ca si in cazul serviciilor de management, consultanta, asistenta sau altor prestari de servicii expres prevazute la articolele de lege mai sus-citate, pentru a fi deductibile in sensul legii fiscale cheltuielile aferente trebuie sa indeplineasca mai multe **conditii cumulative**, respectiv sa aiba la baza contracte economice si sa fie justificate prin prisma **prestarii efective a serviciilor si a necesitatii lor in raport de specificul activitatilor desfasurate.***

In sustinerea contestatiei ABC sustine ca inchirierea s-a efectuat in baza unei comenzi scrise, potrivit procedurii legale folosita de furnizorul din Anglia in relatia cu clientii si prezinta in acest sens doua oferte din partea firmei W si specificatia tehnica pentru un echipament, netraduse din limba engleza.

Se retine ca documentele prezentate de contestatoare sunt insuficiente pentru stabilirea caracterului deductibil al cheltuielilor cu inchirierea echipamentelor medicale, avand in vedere urmatoarele:

Deductibilitatea acestui tip de cheltuieli, asa cum este ea reglementata de art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal si explicitata prin pct. 48 din Normele metodologice, **implica indeplinirea a unor conditii cumulative**, respectiv:

- cheltuielile sa aiba la baza contracte incheiate intre parti sau orice alta forma contractuala prevazuta de lege;
- **serviciile trebuie sa fie prestate efectiv si sa fie justificate prin materiale corespunzatoare specifice;**
- cheltuielile sa fie necesare prin prisma activitatii desfasurate de contribuabil.

Prin urmare, chiar daca inchirierea unor echipamente medicale apare justificata prin prisma activitatii de cercetare-dezvoltare medicala desfasurate de societate, aceasta nu este suficienta pentru stabilirea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor cu chiria, fiind necesara indeplinirea si a celorlalte conditii prevazute de lege.

Astfel, contestatoarea nu a prezentat comanda scrisa prin care a solicitat partenerului extern inchirierea echipamentului, iar din ofertele (nu comenzi, cum sustine contestatoarea) prezentate in limba engleza nu rezulta perioada de inchiriere a echipamentelor si tariful perceput pentru inchirierea unuia dintre echipamente - centrifuga cu refrigerare -, in conditiile in care in oferta din 23 aprilie 2008 prestatorul specifica un tarif de chirie de 95 lire sterline/luna, in timp ce prin oferta din a doua zi 24 aprilie 2008 este specificat un tarif de 195 lire sterline/luna.

Mai mult, **contestatoarea nu aduce niciun document din care sa rezulte ca inchirierea acestor echipamente medicale a avut loc in mod efectiv**, respectiv documente care sa ateste predarea echipamentelor catre chirias (documentele de transport din Marea Britanie in Romania, procese-verbale de receptie) si utilizarea lor efectiva (proiectul si protocolul de lucru pentru proiectul invocat in contestatie, dovada predarii echipamentelor catre clinicile de

neurologie implicate in proiect, dovada inventarierii anuale a acestora la locul de folosinta, etc.), precum si facturile emise de prestatorul extern, din care sa rezulte perioada de inchiriere facturata si tarifele practicate pentru fiecare echipament in parte in raport de cele mentionate in oferte, contrar prevederilor art. 213 alin. (4) din Codul de procedura fiscala potrivit carora "contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora *pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei*".

In consecinta, contestatia societatii va fi respinsa ca nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de IP2 lei.

3.4.1.3. Celelalte diferente care au influentat baza impozabila a profitului impozabil in anul 2008

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra celorlalte aspecte constatate de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care contestatoarea nu precizeaza motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, potrivit mentiunilor de la pg. 24-25 din raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy, pentru anul 2008 organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere pierderea fiscala in suma de J1 lei si au majorat profitul impozabil cu urmatoarele sume:

- J2 lei venituri din prestari servicii facturate cu factura nr. 7/15.03.2008 si neinregistrate in evidenta contabila;
- S11 lei cheltuieli de cazare si masa pentru persoane care nu sunt administratori sau salariati ai societatii;
- S12 lei cheltuieli care nu sunt realizate in scopul realizarii de venituri impozabile;
- J3 lei cheltuieli inregistrate in evidenta contabila fara documente justificative;
- J4 lei cheltuieli cu diferenta de curs valutar aferenta soldului contului 419 "Clienti-creditori", care nu sunt in concordanta cu facturile emise si incasarile in valuta, soldul contului fiind denaturat;
- S13 lei cheltuieli aferente echipamentelor medicale inchiriate de la W din Marea Britanie, pentru care societatea nu a prezentat contractul pentru prestarea serviciului si nici nu a justificat necesitatea prestarii acestora;
- J5 lei cheltuieli cu amenzile, dobanzile si penalitatile nedeductibile fiscal;
- (plus) S13 lei cheltuieli inregistrate in contabilitate, dar neincluse in totalul cheltuielilor inscrise in declaratia anuala privind impozitul pe profit.

In drept, potrivit art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) **Contestatia** se formuleaza in scris si **va cuprinde:**
[...] c) **motivele de fapt si de drept**".

Desi contesta integral impozitul pe profit stabilit in urma inspectiei fiscale, ABC nu aduce argumente in sustinerea cauzei decat pentru cheltuielile de transport si cazare si cheltuielile cu inchirierea de echipamente medicale, analizate la capit. 3.4.1.1 si 3.4.1.2 din prezenta decizie (cu impozitul pe profit aferent in suma de IP1 lei, respectiv in suma de IP2 lei), pentru restul sumei de C1211 lei - IP1 lei - IP2 lei = IP3 lei neprezentand argumente.

In ceea ce priveste cheltuielile in suma de S12 lei pentru care societatea sustine ca nu le poate identifica in mod concret pentru a-si exprima punctul de vedere, dar apreciaza ca toate cheltuielile au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, se retine ca in anexa nr. 10 la raport organele de inspectie fiscala au in scris in mod concret aceste cheltuieli (perioada, furnizorul, numarul si data documentului, suma si motivul neacceptarii la deducere pe fiecare document in parte - inchirieri auto pentru persoane din afara societatii, servicii artistice, procurare parfumuri etc. - si temeiul legal), astfel ca negruparea cheltuielilor pe subtotaluri nu

poate reprezenta o motivatie pentru lipsa aducerii argumentelor de natura sa combata constatările organelor de control.

In consecinta, avand in vedere ca ABC nu a adus niciun argument de fapt si de drept care sa infirme ori sa combata constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la diferentele suplimentare de impozit pe profit anterior precizate, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de IP3 lei.

3.4.1.4. Majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2008

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra accesoriilor stabilite de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care contestatoarea nu precizeaza motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, potrivit raportului de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy pentru diferenta suplimentara de impozit pe profit aferenta anului 2008 in suma de C1211 lei, organele de inspectie fiscala au stabilit si majorarile de intarziere aferente in suma de C1221 lei, calculate pana la data de2010.

Prin contestatia formulata ABC solicita anulara deciziei de impunere nr. di/yy.yy.yyyy si pentru accesoriile in suma de C1221 lei, fara sa aduca niciun argument de fapt si de drept in raport de sumele contestate.

In drept, potrivit art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) **Contestatia** se formuleaza in scris si **va cuprinde:**
[...] c) **motivele de fapt si de drept**".

Avand in vedere ca, pe de o parte, majorarile de intarziere urmeaza principalul, iar contestatia pentru debitul in suma de C1211 lei a fost respinsa conform celor retinute anterior, iar ABC nu a adus niciun argument de fapt si de drept care sa infirme ori sa combata constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la modul de calcul si de stabilire a majorarilor de intarziere aferente impozitului pe profit, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nemotivata pentru capatul de cerere privind accesoriile in suma de C1221 lei.

3.4.2. Referitor la impozitul pe profit si accesoriile aferente anului 2009

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au determinat corect baza impozabila pentru impozitul pe profit, in conditiile in care nu au analizat deductibilitatea diferentelor reprezentand sume stabilite in urma inspectiei fiscale drept venituri de natura salariala impozabile si contributi sociale obligatorii aferente.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru anul 2009 o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de C1212 lei si majorari de intarziere aferente in suma de C1222 lei.

Diferentele suplimentare de impozit pe profit aferente anului 2009 provin din majorarea profitului impozabil cu urmatoarele sume:

- J6 lei venituri din exploatare si financiare inregistrate in contabilitate, dar neincluse in totalul veniturilor inscrise in declaratia anuala privind impozitul pe profit;
- J7 lei cheltuieli inregistrate in evidenta contabila fara document justificativ;
- J8 lei cheltuieli cu diferentele de curs valutar rezultate din inregistrarea eronata a unei facturi emise de W;

- S15 lei cheltuieli aferente achizitiei de frigidere care nu au intrat in patrimoniul societatii;
- (plus) S14 lei cheltuieli aferente echipamentelor medicale inchiriate de la W, stornate de societate in baza facturii de stornare nr./.....2009;
- J9 lei diferente de cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal;
- (plus) J10 lei cheltuieli inregistrate in contabilitate, dar neincluse in totalul cheltuielilor inscrise in declaratia anuala privind impozitul pe profit;
- J1 lei pierdere fiscala aferenta anului 2008 nerecunoscuta in urma inspectiei.

In drept, potrivit art. 16, art. 19 si art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 16. - (1) Anul fiscal este anul calendaristic".

"Art. 19. - (1) **Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.** La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare".

"Art. 21. - (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.**

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

[...]

g) taxele de inscriere, cotizatiile si **contributiile obligatorii, reglementate de actele normative in vigoare**, precum si contributiile pentru fondul destinat negocierii contractului colectiv de munca.

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

a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentand diferente din anii precedenti sau din anul curent, precum si impozitele pe profit sau pe venit platite in strainatate. Sunt nedeductibile si cheltuielile cu impozitele neretinate la sursa in numele persoanelor fizice si juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din Romania;

b) *dobanzile/majorarile de intarziere, amenzile, confiscarile si penalitatile de intarziere* datorate catre autoritatile romane, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobanzile, penalitatile sau majorarile datorate catre autoritati straine ori in cadrul contractelor economice incheiate cu persoane nerezidente si/sau autoritati straine sunt cheltuieli nedeductibile, cu exceptia majorarilor al caror regim este reglementat prin conventiile de evitare a dublei impuneri;

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

l) **alte cheltuieli salariale si/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu exceptia prevederilor titlului III".**

Prin contestatia formulata ABC solicita luarea in considerare a drept cheltuieli deductibile fiscal a diferentelor de sume asimilate veniturilor salariale in urma inspectiei fiscale si a contributiilor sociale stabilite suplimentar in urma inspectiei fiscale si, punctual, deductibilitatea cheltuielilor in suma de S15 lei aferente achizitiei unor frigidere.

Potrivit art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 94. - (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

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

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...].**

(3) Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

b) verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;

e) **stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul inceperii inspectiei fiscale [...].**

De asemenea, conform art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar potrivit art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

In speta, organele de inspectie fiscala au tratat drept venituri salariale avansurile acordate salariatilor nejustificate si ramase nerestituite, precum si sumele achitate unui salariat in baza conventiei civile si au stabilit contributiile sociale aferente, in conditiile in care societatea nu diminuase profitul impozabil cu sumele aferente avansurilor si cu contributiile sociale datorate de angajator, iar sumele achitate in baza conventiei civile au fost doar partial inregistrate in cheltuieli (din S1 lei a inregistrat prin notele contabile 621 = 401 si 401 = 5121 doar suma de S2 lei), diminuand astfel doar partial profitul impozabil aferent anului 2009.

Or, conform normelor legale anterior, organele de inspectie fiscala trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatite sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Desi au constatat ca societatea si-a remunerat salariatii sub diverse forme (avansuri acordate nejustificate si ramase nerestituite, sume achitate prin banca in temeiul unei conventii civile) si a inregistrat doar partial in cheltuieli aceste remuneratii, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare sumele respective, precum si contributiile sociale aferente la determinarea profitului impozabil aferent anului 2009. Motivatia organelor de inspectie fiscala din referatul cauzei precum ca aceste sume nu au fost luate in considerare pe motiv ca societatea nu le-a evidenciat in cheltuieli nu poate fi retinuta intrucat acestea au obligatia legala de a stabili corect baza impozabila, atat in sensul majorarii acesteia, cat si in sensul diminuarii ei. Faptul ca evidentele contabile ale unui contribuabil constituie probe la stabilirea bazei de impunere, iar profitul impozabil se determina pornind de la profitul contabil, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile, conform metodologiei fiscale specifice acestui tip de impozit, ***nu inseamna ca baza impozabila se stabileste exclusiv pe baza evidentelor contabile intrucat rolul organelor de inspectie fiscala este tocmai de a analiza aceste evidente, de a verifica concordanta lor cu reglementarile fiscale in materie si de a stabili eventualele diferente, in plus sau in minus, fata de baza impozabila degajata de evidentele respective***. De altfel, organele de inspectie fiscala si-au exercitat acest rol atunci cand au majorat baza impozabila cu veniturile facturate, dar neinregistrate in evidenta contabila de catre contestatoare pentru anul fiscal 2008.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desfiinta*

total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare".

Conform pct. 12.6, pct. 12.7 si pct. 12.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

"12.6. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, *in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.*

12.7. *Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii".

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy va fi desfiintata in parte pentru impozitul pe profit in suma de C1212 lei si majorari de intarziere aferente in suma de C1222 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin stabilirea corespunzatoare a bazei impozabile pentru impozitul pe profit pe baza cheltuielilor aferente anului fiscal 2009.*

La re-verificare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si celelalte sustineri ale contestatoarei cu privire la determinarea profitului impozabil aferent anului 2009.

3.5. Referitor la taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are drept de deducere pentru taxa aferenta achizitiilor stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale, in conditiile in care aceasta a fost dedusa din bonuri si bilete care nu constituie documente pentru justificarea dreptului de deducere sau a fost dedusa din facturi prezentate in copie sau care nu contin taxa ori este aferenta unor achizitii care nu sunt destinate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

In fapt, prin decizia de impunere nr. di/yy.yy.yyyy organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina ABC o diferenta suplimentara de TVA in suma de C13 lei respinsa la rambursare.

Din raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy (pg.) si anexa nr. la raport rezulta ca diferentele stabilite provin neacceptarea deducerii pentru taxa aferenta bonurilor de taxi si biletelor de calatori si aferenta mesei servite conform facturilor nr./15.03.2008 si nr./09.06.2008 emise de BV si DI, pentru facturile emise de A Tourism fara mentionarea taxei, pentru facturile prezentate in copie, pentru achizitiile care nu sunt destinate in folosul operatiunilor taxabile si pentru taxa solicitata eronat in urma diferentelor dintre deconturile de TVA si balantele de verificare intocmite de societate.

In drept, potrivit art. 145, art. 146 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile [...]"

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate in beneficiul sau, **sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]"**.

"Art. 155. - (5) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:

a) numarul de ordine, in baza uneia sau mai multor serii, care identifica factura in mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, dupa caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

m) baza de impozitare a bunurilor si serviciilor, pentru fiecare cota, scutire sau operatiune netaxabila, pretul unitar, exclusiv taxa, precum si rabaturile, remizele, risturnele si alte reduceri de pret;

n) **indicarea, in functie de cotele taxei, a taxei colectate si a sumei totale a taxei colectate, exprimate in lei**, sau a urmatoarelor mentiuni: [...]"

Cu privire la justificarea dreptului de deducere, pct. 46 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"46. (1) Justificarea deductiei taxei se face numai pe baza **exemplarului original** al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente in care sunt reflectate livrari de bunuri sau prestari de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronica in conditiile stabilite la pct. 73, care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78. In cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va mentiona ca inlocuieste factura initiala.

(2) Pentru carburantii auto achizitionati, deducerea taxei poate fi justificata cu bonurile fiscale emise conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr. 64/2002, republicata, cu modificarile ulterioare, daca sunt stampilate si au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului.

(3) Facturile sau alte documente legale emise pe numele salariatilor unei persoane impozabile aflati in deplasare in interesul serviciului, pentru transport sau cazarea in hoteluri sau alte unitati similare, sunt aceleasi documente prevazute la alin. (1) pentru deductia taxei pe valoarea adaugata, insotite de decontul de deplasare. Aceleasi prevederi se aplica si in cazul personalului pus la dispozitie de o alta persoana impozabila sau pentru administratorii unei societati comerciale".

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile** si au la baza facturi originale **care contin obligatoriu toate informatiile necesare** stabilirii dreptului de deducere.*

*In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca bunurile si serviciile facturate au fost achizitionate si prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective**. Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.*

In speta, ABC contesta realitatea datelor inscrise in anexa nr. deoarece ele sunt inscrise intr-un tabel general, fara subtotaluri pe tipuri de cheltuieli si considera ca pentru suma de S16 lei taxa este deductibila, fiind aferenta inchirierii unui autoturism, cheltuielilor de transport si cazare cu medicii investigatori si achizitiei unor frigidere, pe baza acelorasi motive prezentate in cazul impozitului pe profit.

Se retine faptul ca in anexa nr. la raportul nr. rif/yy.yy.yyyy organele de inspectie fiscala au in scris in mod concret taxa nedeductibila (perioada, furnizorul, numarul si data documentului, valoarea TVA si motivul neacceptarii la deducere pe fiecare document in parte - inchirieri auto pentru persoane din afara societatii, servicii artistice, procurare parfumuri, documente pe care a fost in scrisa mentiunea "scutit fara drept de deducere", dar din care societatea a dedus taxa, bonuri fiscale, facturi achizitie frigider, etc. - si temeiul legal), astfel ca negruparea cheltuielilor pe subtotaluri nu poate reprezenta o motivatie pentru lipsa aducerii argumentelor de natura sa combata constatările organelor de control cu privire la intreaga diferenta suplimentara de TVA in suma de C13 lei.

In ceea ce priveste taxa aferenta inchirierii unor autoturisme pentru persoane care nu fac parte din personalul societatii (angajati, administratori) in suma de C133 lei, se retine ca simpla detinere a facturii nu este suficienta pentru deductibilitatea TVA, contestatoarea neaducand niciun argument si nicio dovada cu privire la utilizarea serviciilor in folosul propriilor operatiuni taxabile.

Aceleasi argumente sunt valabile si cu privire la TVA in suma de C134 lei aferenta cheltuielilor de cazare si masa pentru medicii colaboratori ai partenerului strain, pentru care se mentin motivatiile prezentate in cazul impozitului pe profit, iar pentru cheltuielile de transport se retine ca societatea nu a prezentat facturile care sa contina informatiile obligatorii prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor a cinci frigider in suma de C135 lei, contestatoarea sustine ca acestea sunt destinate conservarii in conditii optime a mostrelor si a medicamentelor, ca ele au intrat in patrimoniul societatii si ca sunt reflectate in lista obiectelor de inventar, fiind regasite la locatiile din spitale.

Aceste sustineri nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere ca **lista de inventar la data de 31.12.2009 cuprinzand obiectele de inventar nu indeplineste conditiile legale pentru a fi considerata document justificativ, nefiind semnata de Comisia de inventariere, nefiind stampilata si ne reprezentand nicio indicatie privind locatiile unde acestea se regasesc.**

Desi invoca existenta frigiderelor in diverse locatii din spitale, contestatoarea nu prezinta nicio dovada de confirmare din partea acestora, contrar prevederilor pct. 19 din Normele privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.861/2009, care stabilesc urmatoarele:

"19. - (1) **Bunurile existente in entitate si apartinand altor entitati** (inchiriate, in leasing, in concesiune, in administrare, **in custodie**, primite in vederea vanzarii in regim de consignatie, spre prelucrare etc.) **se inventariaza si se inscriu in liste de inventariere distincte. Listele de inventariere pentru aceste bunuri trebuie sa contina informatii cu privire la numarul si data actului de predare-primire si ale documentului de livrare, precum si alte informatii utile.**

Listele de inventariere cuprinzand bunurile apartinand tertilor se trimit si persoanei fizice sau juridice, romane ori straine, dupa caz, careia îi apartin bunurile respective, in termen de cel mult 15 zile lucratoare de la terminarea inventarierii, urmand ca proprietarul bunurilor să comunice eventualele nepotriviri in termen de 5 zile lucratoare de la primirea listelor de inventariere.

In caz de nepotriviri, entitatea detinatoare este obligata sa clarifice situatia diferentelor respective si sa comunice constatările sale persoanei fizice sau juridice careia îi apartin bunurile respective, in termen de 5 zile lucratoare de la primirea sesizarii.

[...]

(3) **Pentru situatiile prevazute la prezentul punct, entitatile detinatoare ale bunurilor sunt obligate sa efectueze inventarierea si sa trimita spre confirmare listele de inventariere, dupa cum proprietarii acelor bunuri sunt obligati sa ceara confirmarea**

privind bunurile existente la terti. Neprimirea confirmarii privind bunurile existente la terti nu reprezinta confirmare tacita".

Se retine ca jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca **distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA** (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile**. In cazurile de fraudă sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Prin urmare, pentru a dovedi ca frigiderele au fost, intr-adevar, achizitionate in folosul operatiunilor taxabile, respectiv pentru conservarea in conditii optime a mostrelor si medicamentelor la spitalele colaboratoare, contestatoarea avea obligatia prezentarii **proceselor-verbale de custodie incheiate cu spitalele, cu prilejul punerii la dispozitie a frigiderelor, precum si a listelor de inventariere sau a confirmarilor scrise privind existenta fizica a acestora in urma inventarierii anuale la data de 31 decembrie 2009**.

Cum societatea nu a prezentat aceste documente, sustinerile acesteia privind existenta frigiderelor la Spitalele clinice F, S, C si P si la Cabinetul medical Dr. IJ sunt simple afirmatii pro-causa, cata vreme nu sunt insotite de dovezi care sa ateste aceste afirmatii, contestatia societatii fiind nedovedita cu documente sub acest aspect.

Totodata, desi ABC contesta intreaga diferenta de TVA in suma de C13 lei stabilita in urma inspectiei fiscale, in sustinerea cauzei se refera doar la TVA in suma de S16 lei, astfel ca pentru diferenta de TVA in suma de C136 lei contestatia este nemotivata.

In consecinta, contestatia ABC urmeaza a fi respinsa pentru capatul de cerere privind suma de C13 lei reprezentand TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 16 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), alin. (2) lit. e) si g) si alin. (4) lit. l) si m), art. 55 alin. (1) si alin. (2) lit. k), art. 113, art. 115 alin. (1), art. 116 alin. (1) si alin. (2) lit. c), art. 118 alin. (2), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 67 si pct. 68, pct. 12 alin. (9), pct. 13 alin. (1), pct. 15 alin. (1), alin. (1¹), alin. (2) si alin. (4), pct. 27 si pct. 48, respectiv pct. 46 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 18, art. 23 si art. 24 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 257 si art. 258 din Legea nr.

95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 19, art. 26 si art. 27 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 85 din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, republicata, art. 4 si art. 7 din O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 19 din Normele privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.861/2009, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 82 alin. (2), art. 85 alin. (1), art. 86 alin. (4), art. 94 alin. (1), alin. (2) lit. a) si b) si alin. (3) lit. e), art. 206 alin. (1) lit. c), art. 213 alin. (4) si art. 216 alin. (1) si alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata si completata prin O.U.G. nr. 39/2010 si pct. 12.6, pct. 12.7 si pct. 12.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

1. Respinge contestatia ABC formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru suma totala de **CT1 lei** reprezentand C1 lei impozit pe veniturile din salarii si accesoriile aferente, C2 lei CAS datorata de angajator si accesoriile aferente, C3 lei CAS retinuta de la asigurati si accesoriile aferente, C4 lei contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale si accesoriile aferente, C5 lei contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator si accesoriile aferente, C6 lei contributia de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati si accesoriile aferente, C7 lei CASS datorata de angajator si accesoriile aferente, C8 lei CASS retinuta de la asigurati si accesoriile aferente, C9 lei contributia pentru concedii si indemnizatii si accesoriile aferente, C10 lei contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale si accesoriile aferente, C11 lei impozit pe veniturile obtinute de persoanele juridice nerezidente si accesoriile aferente, C1211+C1221 lei impozit pe profit si accesoriile aferente si C13 lei TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare.

2. Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru suma totala de **CT2 lei** reprezentand C1212 lei impozit pe profit si C1222 lei majorari de intarziere aferente, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.