

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
Directia generala de solutionare a contestatiilor

**DECIZIA nr.        din        .2007**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.\*

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili prin adresa nr.\* , inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.\* asupra contestatiei formulata de S.C. X.

S.C.X contesta partial Decizia de impunere nr.\* emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei pentru suma de lei reprezentand :

- impozit pe profit ,
- majorari de intarziere aferente ,
- impozit pe veniturile microintreprinderilor ,
- majorari de intarziere aferente ,
- contributia de asigurari sociale datorata de angajator ,
- majorari de intarziere aferente ,
- contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la angajati
- majorari de intarziere aferente.

In raport de data comunicarii Deciziei de impunere nr.\* , respectiv 12.02.2007, astfel cum rezulta din confirmarea de primire nr.\* , existenta in original la pagina 128 din dosarul cauzei, contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, fiind expediata prin posta in data de 14.03.2007, conform stampilei aplicata de Oficiul postal pe originalul plicului aflat la dosarul cauzei.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art.205, art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit. c) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007 este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de X.

**I. A.** Referitor la impozitul pe veniturile microintreprinderilor, societatea considera ca la 31.12.2001 a indeplinit conditiile necesare pentru a fi incadrata in categoria microintreprinderilor, in sensul ca in anii 2001 si 2002 nu a avut nici un angajat si nici nu a realizat venituri, aspecte care reies din bilantul contabil intocmit pentru 31.12.2002 si deus la Administratia finantelor publice sub nr.\*.

Societatea arata ca prevederea referitoare la numarul de salariati era ambigua inainte de promulgarea Codului fiscal si considera ca noile dispozitii care impun cel putin un salariat sunt aplicabile si pentru anii 2001 si 2002.

Desi nu si-a indeplinit obligatia declarativa cu privire la completarea si depunerea declaratiei de inregistrare fiscala, societatea considera legala decizia sa de a-si acoperi pierderea aferenta anilor 2002 si 2003, sustinand ca anul 2002 se supune regulilor impozitului pe profit si prevederilor art.26 alin.1 din Codul fiscal.

**B.1.** Referitor la acordarea ajutorului de stat, societatea arata ca acesta a fost autorizat de Consiliul Concurentei prin decizia nr.\* cuantumul acestuia fiind calculat in baza Hotararii de Guvern nr.\* la nivelul sumei de dolari SUA, suma ce va fi remisa societatii prin diminuarea redeventei din perioada ianuarie 2007 si pana la decembrie 2011.

Societatea considera ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au tratat problema aplicarii scutirii de la plata impozitului pe profit, doar prin prisma prevederilor Codului fiscal neluand in considerare perioada de la infiintarea societatii pana la data de 30.06.2002, perioada in care acordarea acestei scutirii nu era conditionata de realizarea unei investitii in valoare de un milion de dolari SUA. ci numai de obtinerea calitatii de investitor in zone libere.

Chiar daca la data de 30.06.2002 evidenta contabila a societatii nu prezenta active corporale amortizabile inregistrate in contabilitate in valoare de cel putin un milion de dolari SUA, societatea sustine ca a realizat aceasta investitie.

Referitor la factura nr.' emisa de S.C. A in valoare totala de euro, societatea sustine ca, asa cum rezulta din anexa la factura, suma de euro, care este echivalentul sumei de dolari SUA este aferenta perioadei de pana la 30.06.2002, ceea ce ar justifica inregistrarea retroactiva in evidenta contabila a lunii iunie 2002.

In concluzie, societatea considera ca avea realizate investitii in suma de dolari SUA la data de 30.06.2002, materializate in primele faze ale constructiei cladirii si anume in pregatirea terenului, realizarea fundatiei si ridicarea structurii de rezistenta.

Referitor la modificarea actionariatului societatea sustine ca nu a suferit nici o modificare in structura actionariatului, ci doar in distributia partilor sociale intre aceeasi asociati.

**B.2.** Societatea solicita exonerarea de la plata impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de lei, dar contesta doar o parte din cheltuielile considerate nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, dupa cum urmeaza :

Societatea considera nelegala si nefondata decizia organului de inspectie fiscala cu privire la clasificarea cheltuielilor cu echipamentul de lucru pentru protectia si securitatea angajatilor, drept nedeductibile fiscal, deoarece echipamentul special reprezinta un "*instrument de lucru*", motiv pentru care considera cheltuielile cu achizitionarea acestuia ca fiind realizate in vederea obtinerii de venituri.

Deoarece in perioada supusa inspectiei fiscale societatea nu avea incheiat contractul colectiv de munca, este invocat in sustinere punctul 4.6 din Regulamentul de ordine interioara, referitor la tinuta personala.

In ceea ce priveste cheltuielile cu chiria apartamentului, societatea sustine ca aceste cheltuieli sunt efectuate in vederea realizarii de venituri, intrucat a incheiat un contract cu dl. K, in baza caruia are obligatia de a-i pune la dispozitie acestuia o locuinta.

Cu privire la cheltuielile generate de cazarea si transportul dlui. G, societatea arata ca in baza deciziei asociatilor si a contractului incheiat in data de 2002, dl. G este desemnat director general al X avand obligatia de a reprezenta societatea in relatiile cu autoritatile si de a lua toate deciziile necesare conducerii fabricii din A.

Societatea considera ca indiferent de titulatura atribuita, din atributiile ce cad in sarcina dl. G rezulta incontestabil ca acesta are calitatea unui administrator de facto si invoca in sustinere prevederile art.124 din Legea nr.64/1995 privind procedura reorganizarii judiciare si a falimentului si ale art.138 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei. In concluzie societatea solicita acordarea dreptului de deducere a acestor cheltuieli in temeiul prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea considera ca lipsa temeiului de drept aferenta cheltuielilor de cazare si transport din anii 2003 si 2005 de la pagina 12 din raportul de inspectie fiscala, atrage dupa sine nulitatea actului administrativ.

Referitor la cheltuielile cu reclama si publicitatea, societatea solicita dreptul de deducere a acestor cheltuieli in temeiul prevederilor art.21 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In ceea ce priveste cheltuielile cu placa gravata, cu brodarea logo-ului firmei, cu cartile de vizita, invitatii, cu agendele personalizate

distribuite gratuit colaboratorilor, din perioada 2002-2005, in suma totala de lei, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala, in mod abuziv le-au clasificat a fi integral nedeductibile.

Referitor la cheltuielile cu transportul angajatilor la si de la locul de munca, societatea considera ca includerea acestor cheltuieli in categoria cheltuielilor sociale constituie o eroare a legiuitorului, care a fost eliminata prin intrarea in vigoare la 01.01.2005 a Ordonantei Guvernului nr.83/2004.

Societatea sustine ca in Decizia de impunere nr.\* s-au inregistrat majorari de intarziere la plata impozitului pe profit in suma de lei, iar in raportul de inspectie fiscala si anexele sale se regaseste suma de lei.

**C.** Referitor la contributia de asigurari sociale retinuta de la asigurati, societatea sustine ca ne aflam in fata unei erori materiale, in sensul ca organele fiscale au efectuat un calcul matematic gresit, obligatia corecta era in suma de lei si nu de , astfel cum este calculata prin raportul de inspectie fiscala.

De asemenea societatea afirma ca exista o necorelare in ceea ce priveste numarul de salariati care au beneficiat de premii, in sensul ca in Raportul de inspectie fiscala se indica un numar de 74 de salariati, in timp ce prin anexa nr.22 se evidentiaza un numar de 62 de salariati, precum si ambiguitatea concluziilor organelor de inspectie fiscala, din care nu reiese in ce consta eroarea comisa in stabilirea bazei de calcul.

**D.** S.C. X solicita si suspendarea actului administrativ fiscal atacat pana la solutionarea contestatiei.

**II.** Prin Raportul de inspectie fiscala nr.\* care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.\*, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei a procedat la verificarea obligatiilor fiscale catre bugetul de stat, astfel :

- impozitul pe profit asupra perioadei 01.12.2001 - 31.12.2005,
- impozit pe veniturile microintreprinderilor asupra perioadei 01.01.2002 - 31.12.2002,
- contributia la asigurarile de sanatate asupra perioadei 01.04.2002 - 31.12.2005.

**A.** Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a stabilit corect obligatia de plata in ceea ce priveste impozitul pe veniturile microintreprinderilor, societatea neaplicand corect cota de 1,5 % asupra veniturilor totale obtinute in anul 2002, incalcand in acest mod prevederile art.5 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.24/2001 privind impunerea microintreprinderilor, motiv pentru care au stabilit in sarcina societatii suma de lei reprezentand diferenta de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Asupra impozitului stabilit suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina societatii dobanzi in suma de lei, pana la data de 05.02.2007, in temeiul prevederilor art.13 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996 si art.114 si art.115 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Au fost calculate si penalitati de intarziere la plata in suma de lei, in temeiul prevederilor art.13<sup>1</sup> din Ordonanta Guvernului nr.26/2001, art.14 din Ordonanta Guvernului nr.61/2002, art.120 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si Legea nr.210/2005.

**B. 1.** Referitor la acordarea ajutorului de stat, organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. X a beneficiat de scutire la plata impozitului pe profit aferenta anului fiscal 2005 in suma de lei, asa cum rezulta din declaratia de impozit pe profit intocmita la data de 31.12.2005.

Ajutoarele de stat au fost autorizate de Consiliul Concurentei prin Decizia nr.\*

Din verificarea efectuata a rezultat ca societatea a efectuat investitii pana la 30.06.2002 in suma de lei, deci sub nivelul a un milion de dolari SUA, asa cum se prevede la art.38 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca societatea a intocmit doua situatii financiare diferite, depuse la Directia generala a finantelor publice sub nr.\* din care rezulta imobilizari corporale realizate pana la data de 30.06.2002 in suma de lei si respectiv un exemplar depus la Administratia finantelor publice sub nr.\* din care rezulta imobilizari corporale realizate pana la data de 30.06.2002 in suma de lei.

Aceasta situatie este urmare faptului ca S.C. X a inregistrat retroactiv in evidenta contabila a lunii iunie 2002 factura nr.\* emisa de S.C. A.

In urma controlului incrucisat efectuat la S.C. A, materializat prin procesul verbal nr.\*, Directia generala a constatat ca valoarea lucrarilor efectuate de aceasta societate pentru S.C. X pana la data de 30.06.2002 este in suma de lei, reprezentand echivalentul a dolari SUA.

S.C. X a fost verificata si de Consiliul Concurentei - Inspectoratul de concurenta, care prin notele de constatare seria AR nr.\* si respectiv seria AR nr.\* a recunoscut drept costuri eligibile aferente investitiilor, cladiri si echipamente in Zona libera in valoare de lei, reprezentand echivalentul a dolari SUA pentru anul 2002.

In urma verificarii actelor constitutive, organele de inspectie fiscala au constatat ca structura actionariatului a devenit urmatoarea :  
19 parti sociale - 95% B O

1 parte sociala - 5% S.C. X, conform cererii de inscriere de mentiuni inregistrata la Oficiul Registrului Comertului Arad sub nr.\*.

Organele de inspectie au concluzionat ca S.C. X nu este societate cotata si deci nu poate beneficia de scutirea la plata impozitului pe profit prevazuta de art.38 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**B. 2** In ceea ce priveste modul de calcul al impozitului pe profit in perioada 01.01.2003 - 31.12.2005 organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a completat registrul de evidenta fiscala, nu a putut face dovada calculului trimestrial al impozitului pe profit, iar declaratiile privind impozitul pe profit aferente anilor fiscali 2003, 2004 si 2005 au fost depuse la Directia generala doar in luna noiembrie 2006.

In perioada verificata, obiectul de activitate l-a constituit productia de piese si accesorii pentru autovehicule si motoare de autovehicule, societatea realizand preponderent venituri din export.

Organele de inspectie fiscala au constatat existenta unor chetuieli nedeductibile fiscal, dupa cum urmeaza :

a) cheltuieli din perioada 2003 - 2005 cu valoarea echipamentului de lucru achizitionat pentru salariati si considerate de societate deductibile integral la stabilirea profitului impozabil, prin incalcarea prevederilor art.14 alin.3 din Legea nr. 90/1996, republicata ;

b) cheltuieli din perioada 2003-2005 cu chiria aferenta apartamentului din str. P, cladire pe care societatea contestatoare nu o are in patrimoniu.

Intrucat apartamentul este folosit de persoane straine care nu au calitatea de salariati sau actionari in societate, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca aceasta cheltuiala nu este efectuata in scopul realizarii veniturilor, prin incalcarea prevederilor art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002, pct.9.1 si pct.9.2 din Hotararea Guvernului nr.859/2002, pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2003 si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada de dupa 01.01.2004 ;

c) cheltuieli din perioada 2003-2005 cu cazarea unor persoane care nu au calitatea de angajati in societate, acestea nefiind efectuate in scopul realizarii veniturilor, prin incalcarea prevederilor art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 si ale pct.9.1 si pct.9.2 din Hotararea Guvernului nr.859/2002, pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2003 si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada de dupa 01.01.2004 ;

d) cheltuieli din perioada 2003-2005 cu reclama si publicitatea, respectiv cu bilete de loterie, organizare eveniment aniversar, agende de lux, aparate de ras, intretinere ghivece, legitimatii de strand, care nu sunt aferente realizarii veniturilor, prin incalcarea prevederilor art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 si ale pct.9.1 si pct.9.2 din Hotararea Guvernului nr.859/2002, pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2003 si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal pentru perioada de dupa 01.01.2004;

e) suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa fara drept de preluare in decontul lunii urmatoare stabilita prin actele de control aferente anului 2003 intocmite cu ocazia verificarilor in vederea rambursarii taxei pe valoarea adaugata ;

f) cheltuieli cu cazare si transport inregistrate in perioada 2003 -2005 pentru dl.G care nu este salariat al societatii, prin incalcarea prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ;

g) cheltuieli cu transportul la si de la locul de munca al salariatilor din anul 2004, considerate deductibile integral la stabilirea profitului impozabil, prin incalcarea prevederilor art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat o serie de deficiente in evidenta contabila a societatii, dupa cum urmeaza :

1. preluarea eronata a pierderii fiscale din anii precedenti in suma de lei, astfel cum rezulta din declaratia privind impozitul pe profit la 31.12.2004, in conditiile in care societatea a inregistrat in declaratia privind impozitul pe profit pentru anul 2003 o pierdere fiscala in suma de lei, fara a respecta prevederile art.26 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ;

2. stabilirea eronata a nivelului de deductibilitate al cheltuielilor cu dobanzile aferente creditului extern contractat cu alte entitati, fara a respecta prevederile art.I pct.3 lit.e) alin.2 din Hotararea Guvernului nr.348/2003 ;

3. societatea a considerat eronat suma de lei ca fiind venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil pe anul 2004, sumele incasate de la salariatii plecati din societate inainte de expirarea termenului prevazut in contractele de munca si pentru care societatea a efectuat cheltuieli cu pregatirea profesionala, fiind incalcate in acest mod prevederile art. 20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ;

4. societatea nu a retinut prin stopaj la sursa impozitul datorat pentru veniturile obtinute de nerezidenti din Romania, ci a platit integral nerezidentilor veniturile obtinute, iar impozitul datorat in suma de lei a fost inregistrat pe cheltuieli si achitat bugetului de stat.

Cheltuielile cu acest impozit au fost considerate de societate ca

deductibile fiscal in anii 2004 si 2005, prin incalcarea prevederilor art.21 alin. 4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare a deficientelor constatate si tinand cont de cheltuielile nedeductibile constatate, organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina societatii contestatoare impozit pe profit suplimentar in suma totala de lei.

Pentru neachitarea la termenele legale a diferentei de impozit pe profit au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei, pana la data de 05.02.2007, in temeiul prevederilor art.13 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996 cu modificarile si completarile ulterioare si art.114 si art.115 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, au fost calculate penalitati de intarziere in suma de lei, pana la data de 05.02.2007, in temeiul prevederilor art.14 din Ordonanta Guvernului nr.61/2002 si art.120 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

**C.1** Referitor la impozitul pe veniturile din salarii si venituri asimilate salariilor organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna decembrie 2005, S.C. X a acordat unor salariati, premii constand in aparatura electrocasnica la tombola organizata cu ocazia sarbatorilor de Craciun in suma totala de lei, care a fost inregistrata in contul 641 "Cheltuieli cu personalul".

Pentru aceste premii societatea a calculat impozitul in cota de 16 % prevazut la art.57 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dar nu a stabilit corect baza de calcul asupra careia a aplicat cota de impozitare.

Organele de inspectie fiscala au constatat, in baza prevederilor art.55 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si a pct.68 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, faptul ca aceste premii reprezinta venituri avantaje de natura veniturilor salariale ori asimilate salariilor si se impoziteaza in conformitate cu prevederile art.57 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere ca in luna decembrie 2005 societatea a calculat, retinut, inregistrat, declarat si achitat in plus impozit pe salarii, organele de inspectie fiscala au dispus societatii sa clarifice situatia privind impozitul pe venituri din salarii sau asimilate salariilor.

**C. 2** Referitor la contributia de asigurari sociale retinuta de la asigurati, organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea premiilor acordate unor salariati la tombola organizata cu ocazia sarbatorilor de Craciun, trebuia inclusa in baza de calcul a contributiei



individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurat, in conformitate cu prevederile pct.19 lit.e) din Ordinul nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au calculat o diferenta de contributie individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati in suma de lei, precum si majorari de intarziere aferente in suma de lei, pentru perioada 25.01.2006 - 05.02.2007, in temeiul prevederilor art.115 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si art.1 alin.15<sup>6</sup> din Legea nr.210/2005.

**C. 3** Referitor la contributia de asigurari sociale datorata de angajator, organele de inspectie fiscala au calculat o diferenta de contributie individuala de asigurari sociale retinuta de la angajator in suma de lei, aferenta premiilor acordate cu ocazia sarbatorilor de Craciun, precum si majorari de intarziere aferente in suma de lei, 25.01.2006 - 05.02.2007, in temeiul prevederilor art.115 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si art.1 alin.15<sup>6</sup> din Legea nr.210/2005.

**III.** Avand in vedere sustinerile contestatoarei si documentele invocate de aceasta, constatarile organelor de inspectie fiscala si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele :

1. Referitor la suma totala de lei reprezentand :
  - impozit pe veniturile microintreprinderilor ,
  - majorari de intarziere aferente
 si la recuperarea pierderii din anul 2002 ,

**Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea contestatoare a indeplinit in anul 2001 conditiile de incadrare in categoria microintreprinderilor si daca avea dreptul sa recupereze in anul 2003 pierderea fiscala din anul 2002.**

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C.X nu a stabilit corect obligatia de plata in ceea ce priveste impozitul pe veniturile microintreprinderilor, in sensul ca nu a aplicat corect cota de 1,5 % asupra veniturilor totale obtinute in anul 2002.

Potrivit propriilor afirmatii, in anul 2002, S.C. X indeplinea conditiile de incadrare in categoria microintreprinderilor, intrucat in cursul anului 2001 nu a avut nici un angajat si nu a realizat venituri.

Totodata, asa cum rezulta din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, societatea s-a inregistrat in anul 2001 din proprie initiativa ca platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

In drept, art.1 alin.1 si alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.24/26.07.2001 privind impunerea microintreprinderilor prevede :

*“(1) Sunt obligate la plata unui impozit aplicat asupra veniturilor obtinute din orice sursa persoanele juridice, denumite în continuare microintreprinderi, care îndeplinesc cumulativ, la data de 31 decembrie a anului precedent, urmatoarele conditii :*

*a) sunt producatoare de bunuri materiale, presteaza servicii sau/si desfasoara activitate de comert ;*

*b) au pana la 9 salariati ;*

*c) au realizat venituri reprezentand echivalentul în lei de pana la 100.000 euro inclusiv ;*

*d) au capital integral privat.*

*(2) Persoanele juridice înfiintate în cursul unui an fiscal beneficiaza de prevederile prezentei ordonante daca îndeplinesc conditiile prevazute la alin. (1) la sfarsitul anului respectiv”.*

Totodata, conform art.5 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.24/26.07.2001 privind impunerea microintreprinderilor :

*“(1) Impozitul se calculeaza prin aplicarea cotei de 1,5 % asupra sumei totale a veniturilor trimestriale obtinute din orice sursa, respectiv asupra veniturilor inscise în contul de profit si pierderi pentru microintreprinderi.”*

Fata de aceste prevederi legale, se retine ca in anul 2001 S.C. X indeplinea conditiile de incadrare in categoria microintreprinderilor, in sensul ca in cursul anului 2001 nu a avut nici un angajat, nu a realizat venituri peste 100.000 euro, drept pentru care in anul 2002 este obligata la plata impozitului asupra veniturilor obtinute in cota de 1,5 %.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, motivatia societatii conform careia *“noile dispozitii care impun cel putin un salariat erau aplicabile si pentru anii 2001, 2002, noile norme completand si nu modificand dispozitiile anterioare”*, intrucat [Legea nr.111/2003](#) pentru aprobarea [Ordonantei Guvernului nr. 24/2001 privind impunerea microintreprinderilor](#), publicata in Monitorul Oficial nr. 243/2003, modifica art.1 din Ordonanta Guvernului nr.24/2001, iar prevederile ei sunt aplicabile de la data intrarii in vigoare a legii mai sus mentionate si nu pentru perioada anilor 2001 - 2002, asa cum solicita contestatoarea.

In ceea ce priveste posibilitatea recuperari pierderii anului 2002, in anul 2003 se retine ca aceasta nu este posibila in conditiile in

care in anul 2002 societatea era platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, aspect care rezulta din prevederile art.13 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, conform carora :

*(1) Pierderea anuala, stabilita prin declaratia de impozit pe profit, se recupereaza din profiturile impozabile obtinute în urmatorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrarii acestora, la fiecare termen de plata a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrarii acestora”, iar alin. 4 al aceluiasi articol de lege prevede ca :*

*“ Contribuabilii care au fost obligati la plata unui impozit pe venit si care anterior au realizat pierdere fiscala intra sub incidenta prevederilor alin. (1) de la data la care au revenit la sistemul de impozitare reglementat de prezenta lege. Aceasta pierdere se recupereaza de la data înregistrarii”.*

Din textele mai sus citate rezulta ca pierderea fiscala se recupereaza din profiturile impozabile, in cazul contestatoarei nefiind vorba de profituri impozabile, acestea regasindu-se numai in cazul societatilor platitoare de impozit pe profit si nu in cazul microintreprinderilor care sunt platitoare de impozit pe venit si nu evidentiaza profit impozabil, iar in cazul societatilor comerciale care au fost obligate la plata impozitului pe venit si care anterior au realizat pierdere fiscala, isi recupereaza respectiva pierdere de la data la care au revenit la sistemul de impozitare privind impozitul pe profit.

Mai mult, sistemul de impozitare privind microintreprinderile are in vedere numai veniturile inregistrate, nu si cheltuielile efectuate sau rezultatul fiscal al exercitiului financiar, respectiv - pierdere sau profit.

Fata de prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca organele de inspectie fiscala, legal nu au acordat societatii dreptul de recuperare a pierderii din anul 2002 si au procedat la calculul diferentei de impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma de lei, dobanzi in suma de lei si penalitati de intarziere la plata in suma de lei, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru aceste capete de cerere.

**2.** Referitor la acordarea ajutorului de stat de natura scutirii de la plata impozitului pe profit aferent anului 2005, in conformitate cu prevederile art.38 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mentinute prin Ordonanta Guvernului nr.83/2004

**Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea poate beneficia de acordarea ajutorului de stat constand in scutirea de la plata impozitului pe profit aferent anului 2005, in conditiile in care investitia realizata pana la data de**

**01.07.2002, concretizata in active corporabile amortizabile nu este in valoare de un milion de dolari SUA .**

In fapt, organele de inpsctie fiscala au constatat ca S.C. X a beneficiat de scutire de la plata impozitului pe profit pe anul 2005, astfel cum rezulta din declaratia de impozit pe profit intocmita la 31.12.2005.

In baza Hotararii Guvernului nr.\*190072004 privind compatibilizarea ajutoarelor de stat existente, acordate în temeiul **Legii nr.84/1992 privind regimul zonelor libere**, agentii economici care functioneaza in regim de zona libera si care au incheiate contracte de concesiune cu administratiile zonelor libere pana la 01.07.2002, beneficiaza de ajutor de stat regional, aprobat prin Ordinul Presedintelui Consiliului Concurentei nr.\*.

Din verificarea efectuata a rezultat ca S.C. X a efectuat investitii pana la 30.06.2002 in suma de lei, deci sub nivelul unui milion de dolari SUA.

In drept, pentru perioada 01.07.2002 -31.12.2003 art.35 alin.5 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit prevede :

*“Contribuabilii care își desfășoară activitatea în zona liberă, pe baza de licență, și care până la data intrării în vigoare a prezentei legi au realizat investiții în zona liberă, în active corporale amortizabile utilizate în industria prelucrătoare, în valoare de cel puțin 1.000.000 dolari S.U.A., beneficiază, pentru o perioadă de 5 ani de la data intrării în vigoare a prezentei legi, de scutirea de la plata impozitului pe profit. Această prevedere nu se mai aplică de la data la care intervin modificări în structura acționariatului contribuabilului. În cazul societăților cotate se consideră modificare a acționariatului, conform prevederilor prezentului articol, situația în care în cursul unui an calendaristic mai mult de 25% din acționariat se modifică”.*

Pentru perioada de după 01.01.2004 sunt incidente prevederile art.38 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, menținute prin Ordonanța Guvernului nr.83/2004 care specifică :

*“Contribuabilii care își desfășoară activitatea în zona liberă pe baza de licență și care până la data de 1 iulie 2002 au realizat investiții în zona liberă, în active corporale amortizabile utilizate în industria prelucrătoare, în valoare de cel puțin 1.000.000 dolari S.U.A., beneficiază de scutire de la plata impozitului pe profit, în continuare, până la data de 31 decembrie 2006. Dispozițiile prezentului alineat nu se mai aplică în situația în care survin modificări în structura acționariatului contribuabilului. În înțelesul prezentului alineat, modificare de acționariat în cazul societăților cotate se consideră a fi o modificare a acționariatului, în proporție de mai mult de 25% din acțiuni, pe parcursul unui an calendaristic”.*

Potrivit art.24 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal :

*“ Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:*

*b) mijloacele fixe puse în funcțiune partial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporala; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor”.*

Potrivit susținerilor din contestație, până la 30.06.2002 au fost efectuate la hala de producție și anexele sale, lucrări de tasare, de terasamente, de fundații de beton, elemente prefabricate de beton și hidroizolații împotriva apelor subterane, care reprezintă doar *“primele faze ale construcției clădirii și anume pregătirea terenului, realizarea fundației și ridicarea structurii de rezistență”*, fără ca societatea să prezinte în susținere documente din care să reiasă că aceste lucrări s-au concretizat în active corporale amortizabile în valoare de cel puțin un milion de dolari SUA.

În susținerea afirmației sale referitoare la realizarea efectivă a investiției, societatea contestatoare prezintă anexa nr.1 la contractul nr.\* încheiat cu S.C. A, aflată la pagina 70 din dosarul cauzei, care nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât aceasta reprezintă doar o ofertă de preț în care sunt prezentate prețurile la lucrările de ridicare a obiectivului X . Mai mult decât atât, însăși societatea recunoaște la pagina 10 din contestație faptul că *“la data de 30.06.2002 evidențele contabile ale societății nu prezentau active corporale amortizabile înregistrate în contabilitate în valoare de cel puțin un milion de dolari SUA ”*.

De asemenea, nici procesele verbale de recepție calitativă, cuprinse în anexa nr.2 aflată la pagina 38 din dosarul cauzei, nu au relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât acestea se referă doar la săpăturile fundației și turnarea fundației și nicidecum la montarea elementelor de prefabricate din beton, așa cum susține societatea la pagina 11 din contestație.

Din analiza anexei la factura nr.\*, aflată în copie la fila nr.56 din dosarul cauzei, rezultă că în evidența contabilă a societății contestatoare au fost înregistrate la data de 30.06.2002, două facturi și anume nr.' și nr. \* în suma totală de lei, reprezentând echivalentul a euro, deci mai puțin decât suma de un milion de dolari SUA prevăzută de articolele normative mai sus citate.

Din analiza procesului verbal nr. ' încheiat în urma controlului încrucișat efectuat la S.C. A, aflat în copie la fila nr.55 din dosarul cauzei, se reține că valoarea lucrărilor efectuate pentru societatea contestatoare până la 30.06.2002 a fost în suma de euro, nefiind emise facturi către beneficiarul lucrărilor. Totodată, pentru suma de lei,

echivalentul a euro, societatea nu detine situatii de lucrari semnate de beneficiar.

Se retine din nota explicativa data de administratorul S.C. A, aflata in copie la fila nr.52 din dosarul cauzei, faptul ca lucrarile executate in lunile mai si iunie 2002 au fost in valoare totala de euro, nefiind emisa nici o factura catre beneficiarul S.C. X , anterioara datei de 30.06.2002, iar pentru factura nr. ' inregistrata in evidenta lunii august 2002, nu a putut fi justificata caror perioade apartin situatiile de lucrari facturate, motiv pentru care afirmatia societatii referitoare la inregistrarea retroactiva a acestei facturi nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

Sustinerea societatii potrivit careia ar fi avut realizate investitii in suma de dolari SUA la data de 30.06.2002, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, nefiind justificata cu documente, aceasta suma fiind doar consecinta unei inregistrari eronate, retroactive in evidenta contabila a lunii iunie 2002 a facturii nr.\* emisa de S.C. A in data de 29.08.2002.

Nici invocarea de societate a prevederilor art.24 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece la data de 30.06.2002 evidentele contabile ale societatii **nu prezentau active corporale amortizabile inregistrate in contabilitate in valoare de cel putin un milion de dolari, ori articolul de lege invocat prevede ca pot fi considerate mijloace fixe amortizabile doar mijloacele fixe puse in functiune partial, societatea neaducand nici un document care sa probeze aceasta afirmatie .**

Se retine ca S.C. X a mai fost verificata sub aspectul incadrarii in intensitatea legal admisibila a facilitatilor acordate in Zona libera, care prin notele de constatare seria AR nr.\* si respectiv seria AR nr.\*, aflate in copie la filele nr.36 si nr.41 din dosarul cauzei, a recunoscut drept costuri eligibile aferente investitiilor, cladiri si echipamente in Zona libera in valoare de lei, echivalentul a dolari SUA pentru anul 2002, deci sub plafonul de un milion dolari SUA prevazut de legiuitor.

Se retine ca societatea contestatoare nu a realizat si nu a pus in functiune investitii in zona libera in active corporale amortizabile, in valoare de cel putin un milion de dolari SUA, pana la 30.06.2002, astfel cum se prevede in articolele normative mai sus citate, astfel incat societatea contestatoare nu mai beneficiaza de scutire de la plata impozitului pe profit, in continuare si dupa data intrarii in vigoare a Codului fiscal respectiv 01.01.2004.

Prin urmare, se retine ca legala masura aplicata de organele de inspectie fiscala de neacordare a scutirii de la plata impozitului pe

profit pe anul 2005 in suma de lei, urmand sa fie respinsa ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

**3. A a)** Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu echipamentul de lucru in suma de lei ,

**Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca cheltuielile cu echipamentul de lucru sunt deductibile in totalitate la calculul profitului impozabil.**

In fapt, in perioada 2003 - 2005 societatea contestatoare a achizitionat si inregistrat in totalitate la cheltuieli deductibile fiscal, contravaloarea echipamentelor de lucru pentru salariati in suma totala de lei, conform anexei nr. 8 la Raportul de inspectie fiscala nr.\* ce a stat la baza emiterii deciziei contestate.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca au fost incalcate prevederile art.14 alin.3 din Legea protectiei muncii nr.90/1996, republicata si au stabilit drept cheltuieli nedeductibile fiscal, 50% din valoarea cheltuielilor cu echipamentul de lucru in suma de lei.

In drept, in speta sunt incidente prevederile art.14 alin.3 din Legea protectiei muncii nr.90/1996, republicata care specifica :

*“ Cheltuielile necesare pentru achizitionarea echipamentului individual de lucru sunt suportate în proportie de 50% de la capitolul "Alte cheltuieli de exploatare" ale persoanelor juridice [...] iar diferenta se suporta de catre beneficiari ”.*

Art.21 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede urmatoarele :

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

*b) cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protectia muncii ssi cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de munca si a bolilor profesionale”.*

Deci, conform acestor prevederi legale, cheltuielile cu echipamentul de lucru se suporta in cota de 50% de persoana juridica, prin urmare pentru persoanele juridice nu poate fi dedusa mai mult de 50 % din contravaloarea echipamentului individual de lucru.

De altfel, nici un articol de lege referitor la deductibilitatea cheltuielilor aferente realizarii de venituri, din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si respectiv din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu prevede alta modalitate de deducere a acestor cheltuieli.

In concluzie, angajatorul suporta, conform prevederilor din Legea protectiei muncii nr.90/1996, republicata doar 50 % din cheltuielile de achizitionare a echipamentului individual de lucru, numai acestea fiind deductibile la calculul profitului impozabil, echipament care

poate consta in : pantaloni salopeta, halate, salopete, tricouri, asa cum reiese din anexa nr.8 la Raportul de inspectie fiscala nr. \*

Prin urmare, organele de inspectie fiscala, legal au constatat ca nedeductibila la calculul profitului impozabil pe perioada 2003 - 2005, cota de 50 % din cheltuielile cu achizitionarea echipamentului de lucru individual, suportata de beneficiarii echipamentului, motiv pentru care contestatia se va respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

In ceea ce priveste sustinerile societatii potrivit carora :” *din Regulamentul de ordine interioara, reiese clar ca societatea solicita angajatilor sa poarte la locul de munca vestimentatia speciala, in concordanta cu standardele corporative stabilite la nivel mondial*”, acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat prin Regulamentul de ordine interioara sau prin contractul colectiv de munca nu se poate stabili deductibilitatea unor cheltuieli, aceasta fiind reglementata numai prin lege fiscala.

In cazul prezent, Legea protectiei muncii nr.90/1996, republicata reglementeaza cota parte pe care angajatorul este obligat sa o suporte.

**3. A b)** Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu cazare si transport pentru G in suma de lei,

**Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca cheltuielile cu cazarea si transportul pentru G sunt deductibile la calculul profitului impozabil, in conditiile in care acesta nu are calitatea de salariat sau administrator al societatii contestatoare.**

In fapt, in perioada 2004 - 2005 societatea contestatoare a inregistrat la cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea cheltuielilor cu cazare si transport pentru G in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile fiscal aceste cheltuieli, pe motiv ca G nu este salariat al societatii, fiind incalcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestatie, societatea contestatoare arata ca G a fost desemnat director general al S.C. X, dar indiferent de titulatura atribuita, potrivit sarcinilor de serviciu, rezulta ca acesta are calitatea unui administrator de facto.

In drept, art.21 alin. 1 si alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede :

“ (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizarii de



venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare .

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

Cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate **efectuate de către salariați și administratori**, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercitiul curent și/sau din anii precedenți “.

Totodată la pct. 27 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal** se prevede :

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare”.

La art. 294 din Lege nr.53/24.01.2003 privind Codul muncii se prevede ca :

“În sensul prezentului cod, prin salariați cu funcție de conducere se înțelege administratorii-salariați, inclusiv președintele consiliului de administrație dacă este și salariat, directorii generali și directorii, directorii generali adjuncți și directorii adjuncți, șefii compartimentelor de muncă - divizii, departamente, secții, ateliere, servicii, birouri , precum și asimilații lor stabiliți potrivit legii sau prin contractele colective de muncă ori, după caz, prin regulamentul intern”.

În concluzie, calitatea de administrator se probează numai cu actul constitutiv al contribuabilului, respectiv cu contractul de administrare, iar categoriile de salariați cu funcții de conducere au fost expres prevăzute de Codul muncii.

Se reține că G a detinut funcția de director general al societății contestatoare în perioada supusă inspecției fiscale, el nefiind salariat al S.C. X, fiind desemnat director general conform deciziei asociaților, astfel cum rezultă din constatările de la cap. II Date despre contribuabil din Raportul de inspecție fiscală nr.\*.

Mai mult decât atât, între societate și administratorul de facto al acesteia, G nu rezultă sub nici o formă necesitatea existenței unui raport de salarizare, astfel cum rezultă din pct. V al contestației referitor la acest tip de cheltuieli.

Sustinerea societății potrivit careia, prin sarcinile de serviciu ce îi revin, G ar fi un administrator de facto S.C. X nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât numirea în funcția de administrator trebuia efectuată de asociați și înregistrată la Oficiul registrului comerțului. Or din analiza certificatului de mențiuni eliberat de Oficiul registrului comerțului, aflat în copie la fila 71 din dosarul cauzei rezultă o altă situație, potrivit careia societatea are doi asociați, respectiv cetățenii germani S și W, numiți prin statutul societății.

Din imputernicirea aflata in copie la fila nr.63 din dosarul cauzei, rezulta ca B reprezentata legal de S si W, in calitate de asociati ai S.C. X a imputernicit pe G ca in calitate de director general sa reprezinte societatea in relatiile cu autoritatile.

Prin urmare, G nu are calitatea de salariat sau administrator remunerat de S.C. X, astfel incat, fata de prevederile legale sus mentionate, organele de inspectie fiscala legal au constatat ca aceste cheltuieli nu sunt efectuate in scopul realizarii veniturilor, fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil pe perioada 2004 - 2005, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

Sustinerea societatii referitoare la lipsa temeiului de drept de la pagina 12 din raportul de inspectie fiscala nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat temeiul legal in baza caruia organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere al cheltuielilor cu cazarea si transportul lui G, respectiv art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 este expres indicat la pagina 3 din Decizia de impunere nr.\*, precum si la pagina 10 din raportul de inspectie fiscala, unde s-a constatat nedeductibilitatea aceluiasi tip de cheltuieli efectuate de societate pe anul 2004.

**3. A c)** Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu chiria apartamentului situat in , in suma de lei

**Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca cheltuielile cu chiria unui apartament sunt deductibile la calculul profitului impozabil, in conditiile in care acest apartament a fost folosit de persoane straine care nu au calitatea de salariati sau actionari ai societatii contestatoare.**

In fapt, in perioada 2003 - 2005 societatea contestatoare a inregistrat la cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea cheltuielilor cu chiria apartamentului situat in str. P, apartamentul fiind folosit de persoane straine care nu au calitatea de salariati sau actionari ai societatii contestatoare.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca au fost incalcate prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si art.21 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, in anul 2003 sunt incidente prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit :

*“(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor impozabile”.*

coroborate cu prevederile pct.9.2 din Hotararea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit :

*“ [...] Nu se deduc din baza de impunere a profitului sumele care reprezinta cheltuielile efectuate cu asigurarea serviciilor de cazare, masa si transport pentru persoanele care nu sunt salariate ale contribuabilului. De asemenea, nu se deduc cheltuielile de transport, cu cazarea si masa, efectuate pentru salariatii proprii în afara ”.*

In perioada 01.01.2004 - 31.12.2005 sunt aplicabile prevederile art.21 alin. 1 si alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

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

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

*e) Cheltuielile de transport si cazare în tara si în strainatate efectuate de catre salariatii si administratori, în cazul în care contribuabilul realizeaza profit în exercitiul curent si/sau din anii precedenti “,*

coroborate cu prevederile pct. 27 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal](#) se prevede :

*“27. Calitatea de administrator rezulta din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare”.*

Din analiza anexelor nr.9 si nr.10 la Raportul de inspectie fiscala nr.\* rezulta ca apartamentul inchiriat a fost utilizat pe perioada supusa inspectiei fiscale de persoane straine care nu au calitatea de salariatii sau administratori ai societatii contestatoare.

Sustinerea societatii potrivit careia cheltuielile cu chiria ar fi aferente realizarii de venituri, ele avand la baza un contract incheiat cu K, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat deductibilitatea cheltuielilor cu cazarea este conditionata doar de calitatea de administrator sau salariat a persoanelor cazate, incheierea unor contracte intre societatea contestatoare si alte persoane in vederea efectuarii unor servicii nu are nici o relevanta, aceste contracte neavand calitatea de acte care sa permita deducerea acestor cheltuieli.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala legal au constatat ca aceste cheltuieli cu chiria apartamentului nu sunt efectuate in scopul realizarii veniturilor, fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil pe perioada 2003 - 2005, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

**3. A d)** Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu transportul la si de la locul de munca al salariatilor in suma de lei,

**Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca cheltuielile cu transportul la si de la locul de munca al salariatilor sunt deductibile la calculul profitului impozabil.**

In fapt, societatea contestatoare a inregistrat integral la cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea cheltuielilor cu transportul la si de la locul de munca al salariatilor din perioada ianuarie - decembrie 2004.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca au fost incalcate prevederile art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, in perioada 01.01.- 31.12.2004 sunt aplicabile prevederile art.21 alin. 1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“ Urmatoarele cheltuieli au **deductibilitate limitata** :*

*c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de pâna la 2%, aplicata asupra fondului de salarii realizat. Intra sub incidenta acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru nastere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile si protezele, precum si cheltuielile pentru functionarea corespunzatoare a unor activitati sau unitati aflate în administrarea contribuabililor: gradinite, crese, servicii de sanatate acordate în cazul bolilor profesionale si ale accidentelor de munca pâna la internarea într-o unitate sanitara, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, camine de nefamilisti, precum si pentru scolile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse si cheltuielile reprezentand: transportul la si de la locul de munca al salariatilor, cadouri în bani sau în natura oferite copiilor minori ai salariatilor, cadouri în bani sau în natura acordate salariatelor, costul prestatiilor pentru tratament si odihna pentru salariatii proprii si pentru membrii de familie ai acestora, inclusiv transportul, ajutoare pentru salariatii care au suferit pierderi în gospodarie si contributia la fondurile de interventie ale asociatiei profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din scoli si centre de plasament”.*

Potrivit anexei nr.16 la Raportul de inspectie fiscala nr.' valoarea cheltuielilor cu transportul la si de la locul de munca al salariatilor efectuate de societate in anul 2004 era in suma de lei, depasind limita legala pentru cheltuielile sociale cu suma de lei.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala legal au constatat deductibilitatea limitata a cheltuielilor cu transportul la si de la locul de munca al salariatilor pe perioada anului 2004, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

Sustinerea societatii contestatoare referitoare la includerea din eroare a cheltuielilor cu transportul la si de la locul de munca al salariatilor in categoria cheltuielilor sociale nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat organele de inspectie fiscala au considerat deductibile fiscal limitat cheltuielile cu transportul la si de la locul de munca al salariatilor doar in perioada ianuarie - decembrie 2004, cand erau incidente prevederile art.21 alin. 1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Nici invocarea de catre contestatoare a prevederilor art.37 alin.1 si alin.2 din Legea bugetului de stat pe anul 2003 nr.631/2002 nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat aceste prevederi legale se refera la sumele destinate platii cotizatiilor si contributiilor la organisme internationale, ele neavand nici o legatura cu cauza supusa solutionarii.

**3. A e)** Referitor la impozitul pe profit si accesoriile aferente in suma totala de lei aferente cheltuielilor cu reclama si publicitatea

**Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu reclama si publicitatea, in conditiile in care societatea, pe parcursul solutionarii contestatiei prezinta o serie de documente neanalizate in timpul inspectiei fiscale.**

In fapt, societatea a inregistrat la cheltuieli de deductibile fiscal, in perioada 2003 - 2005 contravaloarea unor bilete de loterie, agende, aparate de ras, intretinere ghivece, legitimatii de strand, organizare evenimente aniversare, considerate de organele de inspectie fiscala drept nedeductibile fiscal, pe motiv ca nu sunt aferente realizarii veniturilor.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca au fost incalcate prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si art. 21 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestatie, S.C. X sustine ca, cheltuielile inscrise intr-un numar de 7 facturi din perioada ianuarie 2003 - noiembrie 2005, in suma totala de lei au fost eronat clasificate de organele de inspectie fiscala drept cheltuieli nedeductibile fiscal.

In drept, pentru perioada 01.07.2002 - 31.12.2003 art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit prevede :

*“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor impozabile”,*  
coroborate cu prevederile pct.9.1 din Hotararea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit :

*“9.1. Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai daca sunt efectuate în scopul realizării veniturilor”.*

In perioada 01.01.2004 - 31.12.2005 sunt incidente prevederile art.21 alin. 2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se precizeaza :

*“ (2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri si :*

*d) cheltuielile de reclama si publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, in baza unui contract scris, precum si costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclama si publicitate si bunurile care se acorda în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor si demonstratii la punctele de vanzare, precum si alte bunuri si servicii acordate cu scopul stimulării vanzarilor”.*

Deci, conform acestor prevederi legale, cheltuielile cu reclama si publicitatea sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai daca au la baza un contract scris.

In cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nu se face nici o referire la aceste cheltuieli de reclama si publicitate, fata de cerintele imperative ale actelor normative in vigoare in perioada supusa inspectiei fiscale.

La solicitarea Directiei generale de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, societatea contestatoare, cu adresa nr.\*, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.\*, a depus o serie de facturi fiscale cu care au fost achizitionate unele obiecte de reclama : placa gravata, logo-ului firmei brodat, carti de vizita, invitatii, agende de lux personalizate, facturi care nu au fost analizate prin Raportul de inspectie fiscala nr.\* ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.

Intrucat documentele depuse pe parcursul solutionarii contestatiei nu au fost analizate de organele de inspectie fiscala in functie de dispozitiile imperative ale legii mai sus enuntate, se va face aplicatiunea art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata in 31.07.2007, urmand sa se desfiinteze Decizia de impunere nr.\* pentru diferenta de impozit pe profit in suma de si accesoriile aferente in suma de lei, urmand a se reface inspectia fiscala pe aceeasi perioada si pentru aceeasi obligatie bugetara pentru a stabili daca cheltuielile cu reclama si publicitate in suma totala de lei au avut la baza contracte sau comenzi ferme.

**3. A f)** Referitor la suma de lei reprezentand penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit

**Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca aceasta suma este corect inscrisa in decizia de impunere contestata.**

In fapt, societatea sustine ca in Decizia de impunere nr.\* s-au inscris majorari de intarziere la plata impozitului pe profit in suma totala de lei, iar in raportul de inspectie fiscala se regaseste suma de lei.

Conform anexei nr.21 La Raportul de inspectie fiscala nr.\*, aflata in copie la fila 1 din dosarul cauzei, rezulta ca organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina societatii accesorii in suma totala de lei, compusa din majorari in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

La rubrica majorari de intarziere din capitolul 2.1.1 din Decizia de impunere nr.\* s-a inscris eronat suma de lei, deci rezulta o diferenta de lei.

Se retine ca prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, s-a specificat ca *"in urma inspectiei fiscale efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit un debit suplimentar in suma de lei reprezentand impozit pe profit, respectiv lei - majorari de intarziere si lei penalitati intarziere aferente aceluasi impozit"*.

Prin urmare, in temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se va admite partial contestatia formulata de S.C. X pentru suma de lei reprezentand eroare de inscriere a penalitatilor de intarziere aferente impozitului pe profit in decizia de impunere contestata si se va anula partial cap. 2.1.1 din Decizia de impunere nr.\* pentru respectiva suma.

### **3. B Referitor la impozitul pe profit aferent urmatoarelor :**

- cheltuieli cu cazarea unor persoane care nu au calitatea de angajati in societate in suma de lei ,
- taxa pe valoarea adaugata fara drept de preluare in decontul lunii urmatoare in suma de lei ,
- cheltuieli cu dobanzi nedeductibile in suma de lei ,
- venituri neimpozabile in suma de lei ,
- impozit pe veniturile obtinute de nerezidenti in Romania inregistrata la cheltuieli deductibile fiscal in suma de lei ,

**Cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta pe fondul cauzei, in conditiile in care contestatia privind aceste capete de cerere nu este motivata.**

In fapt, prin Decizia de impunere nr.\*, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii impozit pe profit si majorarile de intarziere, aferente cheltuielilor susmentionate, sume contestate de S.C. X ca fiind incluse in suma totala inscrisa in Decizia de impunere.

Calculul impozitului pe profit si al accesoriilor aferente este redat in anexele nr.18, nr.19 si nr.21 la Raportul de inspectie fiscala, existente in copie la dosarul cauzei.

Prin contestatia formulata si prin completarea la contestatie transmisa cu adresa nr.\*, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.\*, societatea nu aduce nici un argument si nu motiveaza in nici un fel contestatia referitor la cheltuielile susmentionate.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in dispozitiile art.206 alin.1 lit.c) si lit.d) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007 care prevad :

*“ Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :*

*c) motivele de fapt si de drept ,*

*d) dovezile pe care se intemeieaza contestatia ”*, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 care stipuleaza :

*“ Contestatia poate fi respinsa ca [...] nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa solutionarii”.*

Se retine ca societatea, desi contesta diferenta de impozit pe profit aferenta si cheltuielilor mentionate la pct. 3 B din prezenta decizie, aceasta nu aduce argumente care sa fie justificate cu documente si motivate pe baza de dispozitii legale prin care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala si din care sa rezulte o alta situatie fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

**4. Referitor la suma totala de lei reprezentand ;**

- contributia de asigurari sociale datorata de angajator,
- majorari de intarziere aferente ,
- contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati ,
- majorari de intarziere aferente.

**Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca contributia de asigurari sociale a fost calculata legal de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care societatea contestatoare sustine ca aceasta obligatie fiscala a fost calculata eronat la un numar de 74 de salariati, fata de un numar de 62 de salariati.**



In fapt, societatea afirma ca exista o necorelare in ceea ce priveste numarul de salariati care au beneficiat de premii, in sensul ca in Raportul de inspectie fiscala se indica un numar de 74 de salariati premiati, in timp ce prin anexa nr.22 se evidentiaza un numar de 62 de salariati, precum si existenta unei erori materiale la calculul contributiei de asigurari sociale retinuta de la asigurati.

In drept, art.18 din Ordinul nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale prevede ca :

*“ 18. Baza lunara de calcul al contributiei individuale de asigurari sociale o constituie salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile si adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de munca, în cazul persoanelor care desfasoara activitati pe baza de contract individual de munca si al functionarilor publici”,* coroborat cu art.19 lit.e) din acelasi act normativ prevede :

*“ 19. Prin sintagma salariile individuale brute realizate lunar, inclusiv sporurile si adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de munca se înțelege:*

*e) premiile anuale si cele din cursul anului sub diferite forme, altele decât cele reprezentând participarea salariatilor la profit”.*

Din analiza Raportului de inspectie fiscala din 05.02.2007 si anexei nr.22 denumita stat tranzactii-beneficii in natura, aflata in copie la dosarul cauzei, rezulta ca este vorba de premii acordate unui numar de 62 de salariati ai societatii, in unele cazuri unii salariati castigand doua premii si aparand de doua ori in lista castigatorilor, ceea ce a facut ca numarul total de premii sa depaseasca numarul de salariati, astfel cum rezulta si din adresa Directiei generale nr.\*, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.\*.

Sustinerea societatii contestatoare referitoare la calculul eronat al contributiei de asigurari sociale retinuta de la asigurati, nu poate fi primita in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat la pagina 16 din Raportul de inspectie fiscala nr.\* care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate de societate s-a efectuat calculul corect al acestei obligatii bugetare prin aplicarea cotei de 9,5 % asupra sumei de lei, organele de inspectie fiscala inscriind eronat doar suma de lei ca baza de calcul a acestei obligatii bugetare, in loc de lei.

Mai mult decat atat, prin adresa Directiei generale nr.\*, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.\* s-a specificat ca *“ organul de inspectie fiscala doar a in scris la modul de calcul a sumei suplimentare, gresit suma de lei in loc de lei, calculul matematic fiind realizat corect”.*

In concluzie, organele de inspectie fiscala, legal au procedat la calculul contributiei individuale de asigurari sociale suplimentara retinuta de la asiguratii in suma de lei, precum si la calculul contributiei individuale de asigurari sociale suplimentara retinuta de la angajator in suma de lei, pentru premiile acordate salariatilor, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru aceste capate de cerere.

Pe cale de consecinta, avand in vedere principiul de drept accesoriul urmeaza principalul, se va respinge contestatia societatii si pentru suma de lei reprezentand majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator in suma de lei si majorari de intarziere aferente contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asiguratii in suma de lei.

Referitor la sustinerea societatii referitoare la ambiguitatea concluziilor organelor de inspectie fiscala, din care nu reiese in ce consta eroarea comisa in stabilirea bazei de calcul a impozitului pe veniturile salariale, se retine ca prin Decizia de impunere nr\*, contestata nu s-a stabilit in sarcina societatii contestatoare nici o diferenta de impozit pe veniturile din salarii si venituri asimilate salariilor, iar la pagina 15 din Raportul de inspectie fiscala din 05.02.2007 organele de inspectie fiscala au dispus societatii :*“sa clarifice situatia privind impozitul pe veniturile din salarii sau asimilate salariilor, avand in vedere ca in luna decembrie 2005 societatea a calculat, retinut, inregistrat, declarat si achitat in plus impozit pe salarii”*.

De asemenea, nici afirmatia societatii referitoare la neacordarea deductibilitatii acestui tip de cheltuiala la calculul profitului impozabil, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece din analiza constatarilor cuprinse la Cap.II 2 lit.b) din Raportul de inspectie fiscala si a anexei nr.20 referitoare la modul de calcul al impozitului pe profit, aflata in copie la fila nr.3 din dosarul cauzei, rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au inclus cheltuielile cu premiile acordate la tombola in categoria cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2005.

5. Referitor la cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal atacat,

**Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.**

In fapt, prin contestatie, S.C. X a formulat cerere de suspendare a executarii Deciziei de impunere nr.\*, pana la solutionarea contestatiei.

In drept, art.215 *Suspendarea executarii actului administrativ fiscal* din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, prevede :

*"(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.*

*(2) Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executarii actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificarile ulterioare. Instanta competenta poate suspenda executarea, daca se depune o cautiune de pana la 20% din quantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al caror obiect nu este evaluabil în bani, o cautiune de pana la 2.000 lei.[...]"*

In speta, sunt incidente si dispozitiile art.14 alin.1 si alin.2 din Legea nr.262/19.07.2007 pentru modificarea si completarea Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, potrivit carora :

*"(1) În cazuri bine justificate si pentru prevenirea unei pagube iminente, dupa sesizarea, în conditiile art.7, a autoritatii publice care a emis actul sau a autoritatii ierarhic superioare, persoana vatamata poate sa ceara instantei competente sa dispuna suspendarea executarii actului administrativ pana la pronuntarea instantei de fond. [...]"*

*(2) Instanta va rezolva cererea de suspendare, de urgenta si cu citarea partilor."*

Avand in vedere aceste dispozitii imperative ale legii, cererea S.C. X de suspendare a executarii actului atacat intra sub incidenta prevederilor Legii nr.262/19.07.2007 pentru modificarea si completarea Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, motiv pentru care Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, competenta apartinand instantei judecatoresti.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.1 alin.1 si alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.24/26.07.2001 privind impunerea microintreprinderilor, art.5 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.24/26.07.2001 privind impunerea microintreprinderilor, art.9 alin.1, art.13 alin.1, art.35 alin.5 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pct.9.1 si pct.9.2 din Hotararea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, art.21 alin. 1 si alin.2 lit.c), lit.d), lit.e), art.38 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mentinute prin Ordonanta Guvernului nr.83/2004, art.14 alin.3 din Legea protectiei muncii nr.90/1996, republicata, pct.18 si pct.19 lit.e) din Ordinul

nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi, art.14 alin.1 si alin.2 din Legea nr. 262/19.07.2007 pentru modificarea si completarea Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, republicata, art.206 alin.1 lit.c) si lit.d), art.215. art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, pct.12.1 lit.b) din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 se

## DECIDE

1. Admiterea partiala a contestatiei formulata de S.C. X pentru suma totala de lei reprezentand eroare de inscriere a penalitatilor de intarziere aferente impozitului pe profit si anulara partiala a cap.2.1.1 din Decizia de impunere nr.\* pentru respectiva suma.

2. Respingerea ca neintemeiata, nemotivata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulata de S.C. X pentru suma totala de lei reprezentand :

- impozit pe profit ,
- majorari de intarziere aferente ,
- impozit pe veniturile microintreprinderilor ,
- majorari de intarziere aferente ,
- contributia de asigurari sociale datorata de angajator ,
- majorari de intarziere aferente ,
- contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la angajati ,
- majorari de intarziere aferente ,

3. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr.\* pentru suma totala de lei compusa din : impozit pe profit, majorari in suma de lei si dobanzi in suma de lei, urmand a se reface inspectia fiscala pe aceeasi perioada si pentru aceeasi obligatie bugetara avand in vedere considerentele de la punctul 3 A lit.e) din prezenta decizie.

4. Constatatarea necompetentei materiale de solutionare a Directiei generale de solutionare a contestatiilor, pentru cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal, aceasta apartinand instantei judecatoresti.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la comunicare.