



## Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a județului ...



### DECIZIA NR.114 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2009

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL** ..., cu sediul în loc. ..., nr. ..., județul ....

Contestația, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2009**, emisă de Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii și se referă la suma de .. lei, reprezentând:

- .. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Direcția generală a finanțelor publice a județului ..., constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2009, societatea comercială susține următoarele:

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .. lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei**

Societatea susține că, a dedus în mod legal taxa pe valoarea adăugată, în sumă de .. lei, înscrisă în facturile fiscale emise de SC A SRL ... în baza contractului nr. .../...2007, respectiv antecontractul nr. .../...2007, pentru „comisioanele aplicate asupra vânzărilor efectuate de SC X SRL ...”, motivând următoarele:

- înainte de data înființării SC A SRL ..., intermedierea în vânzări au fost efectuate de d-nii M și C, administratorii actuali ai SC A SRL ..., care au încheiat cu SC X SRL Anteacontractul nr. .../...2007;

- după data înființării SC A SRL ..., livrările au fost efectuate către clienții identificați anterior de reprezentanții actuali ai firmei prestatoare.

În consecință, pentru serviciile de intermediere, societatea avea dreptul legal de deducere a TVA și nicidecum nu încalcă prevederile art.145 al.2 litera a) din Legea 571/2003 potrivit cărora **„orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**-operațiuni taxabile.”**

Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 07.05.2009, organele de inspecție fiscală au apreciat că, pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC A SRL ..., în sumă totală de .. lei, aferentă comisioanelor pentru produsele vândute în perioada anului 2007, nu se poate acorda drept de deducere pe motiv că o parte din comisioanele percepute au fost aferente unor vânzări efectuate înainte de data încheierii contractului nr. .../...2007, precum și înainte de data de 08.10.2007, data înființării SC A SRL ....

Asa cum s-a precizat și la punctul 1 din contestație, cheltuielile cu comisioanele percepute după data de 15.10.2007, data încheierii contractului nr. .../...2007 dintre SC X SRL ... și SC A SRL ..., sunt cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal la determinarea profitului impozabil, și în consecință, reprezintă operațiuni taxabile.

Pentru cheltuielile cu comisioanele achitate de SC X SRL ..., după data încheierii contractului nr. 01/01.07.2007, cât și după data înființării SC A SRL ..., petenta susține că avea dreptul legal de deducere.

## **2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei**

**a) Cu privire la impozitul pe profit suplimentar de ... lei și majorările de întârziere aferente în suma de ... lei**

Societatea contestatoare susține că, în fundamentarea obligației de plată, organele de inspecție au aplicat în mod greșit prevederile Codului fiscal referitoare la caracterul deductibil al cheltuielilor aferente veniturilor realizate într-un an fiscal.

Astfel, organele de inspectie, în mod eronat, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile privind comisionul de intermediere in vânzari in sumă de ... lei, pe motiv că, SC X SRL ... a efectuat livrări la clienți cunoscuți înainte de data de 08.10.2007 și că acești clienți nu ar fi fost identificați de către SC A SRL ....

Totodata prin contestație se susține că între SC X SRL ... si SC A SRL ... s-a încheiat contractul nr. .../...2007, respectiv antecontractul nr. .../...2007, prin care SC A SRL ... se obligă să prospecteze piața pentru beneficiarul SC X SRL ..., să identifice eventualii clienți pentru produsele comercializate de beneficiar, să caute noi piețe pentru produsele și serviciile sale.

SC A SRL ... s-a înființat la data de 08.10.2007, aceasta percepend comision asupra vanzarilor efectuate de SC X SRL ... atat înainte de data înființării cat și după înființare, și respectiv, după încheierea contractului nr. .../...2007.

SC X SRL ... considera ca, aceste cheltuieli cu comisioanele, achitate după data încheierii contractului nr. .../...2007, respectiv antecontractul nr. .../...2007, și după data înființării SC A SRL ... sunt cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, cu următoarele precizări :

- între cele două societăți a existat un contract încheiat la data de 15.10.2007, respectiv un antecontract încheiat la data de 09.10.2007
- după încheierea contractului, volumul vanzarilor intermediare de SC A SRL ... până la finele anului 2007 se ridică la suma de ... lei.

**b) cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei si majorari in suma de ... lei**

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. .../...2009, organele de inspectie fiscala a D.G.F.P ... au apreciat ca SC X SRL ..., in luna septembrie 2007, storneaza din contul 471 „Cheltuieli inregistrate in avans” și inregistreaza pe cheltuieli curente (ct. 604, ct. 6028, ct.628) suma de ... lei, pe baza unei note explicativa.

Societatea contestatoare susține că, în mod eronat, organele de inspectie au stabilit, suplimentar, impozitul pe profit în sumă de ... lei, întrucât acestea nu au ținut cont de faptul că, suma de ... lei, înregistrată pe costuri în luna septembrie 2007, fusese stornată nejustificat din cheltuielile lunii decembrie 2005 prin următoarea operațiune contabilă:

%	=	401/1	-
604		-...	
628		-...	
471		...	

Față de cele susținute, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

**II. Prin raportul de inspectie fiscala, inregistrat sub nr. nr. .../...2009, care a stat la baza Deciziei de impunere nr. .../...2009, organele de inspectie fiscala, au consemnat urmatoarele:**

**1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata dedusa pe baza facturilor emise de catre SC A SRL ...**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, pentru TVA inscrisa in facturile emise de SC A SRL ... in suma totala de .. lei nu se poate acorda dreptul de deducere pe motiv ca :

- o parte din comisioanele percepute au fost aferente unor vanzari efectuate in perioada anterioara datei de infiintare a SC A SRL ...,iar aceasta societate nu avea cum sa presteze servicii de intermediere in acea perioada intrucat nu exista.

- o alta parte din comisioane au fost aferente unor vanzari efectuate dupa data infiintarii SC A SRL ...,dar catre clienti cunoscuti de SC X SRL inainte de aceasta data ,in consecinta nefiind necesara intermedierea in aceste vanzari.

Fata de cele constatate, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .. lei .

Totodata, pentru neplata in termen a taxei pe valoarea adaugata in suma de .. lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei.

**2. Referitor la impozitul pe profit**

**In fapt**, urmare verificarilor organelor de inspectie fiscala, s-a stabilit prin Decizia de impunere contestata, impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei **si majorari de intarziere pentru neplata in suma de ... lei**, ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a cheltuielilor cu comisioanele pentru intermediere in vanzari, în sumă totală de ... lei si a cheltuielilor

privind modernizarile efectuate la spatiul utilizat de societate in baza contractului de comodat, în sumă totală de ... lei.

In perioada verificata SC X SRL a desfasurat activitate de productie si administrativa in spatiul pus la dispozitie de administratorul societatii d-na S in baza Contractului de comodat incheiat pe o perioada de 10 ani,contractul intrand in vigoare incepand cu 10.01.2004.

In perioada 2004-2006 societatea a efectuat lucrari de modernizare a cladirilor in valoare de ... lei, materialele de constructii achizitionate fiind inregistrate in contul 471"Cheltuieli inregistrate in avans".

S-a hotarat trecerea pe cheltuieli curente a cheltuielilor inregistrate in avans, pe o perioada de 5 ani, respectiv suma de ... lei pe luna, fiind trecuta din contul 471 pe cheltuieli curente(ct.604 "cheltuieli cu materiale nestocate")in perioada 01.03.2007-31.12.2008, suma de ... lei.

Prin trecerea pe cheltuieli curente a cheltuielilor de modernizare a cladirilor pe o perioada de 5 ani, in conditiile in care Contractul de comodat a fost incheiat pe o perioada de 10 ani, au fost incalcate prevederile art.24,alin.(11),lit.c din Legea nr.571/2003.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei, din care:

- ... lei pentru anul 2007;
- ... lei pentru anul 2008.
- 

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei, sumă stornată, în luna septembrie 2007, din contul 471"Cheltuieli inregistrate in avans" și înregistrată concomitent pe costuri, în condițiile în care așa cum s-a arătat mai sus, „*modernizările efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune trebuiau amortizate pe durata contractului inițial, iar societatea a înregistrat lunar cheltuieli curente mai mari decât permiteau prevederile legale.*”

**III. Avand in vedere constatările organelor de control, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative in vigoare in perioada supusa verificării, invocate de societatea contestatoare și de organele de control, se retin următoarele:**

## **1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .. lei și majorările de întârziere aferente de ... lei**

**Cauza supusa solutionarii o constituie legalitatea neacordării de către organele de inspectie fiscala, a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor operatiuni de intermediere în afaceri, pe baza unui contract de comision.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, între SC A SRL ..., în calitate de prestator și SC X SRL ..., în calitate de beneficiar, s-a încheiat Contractul de intermediere în relațiile comerciale nr. .../...2007, potrivit căruia *„Prestatorul se obligă să prospecteze piața beneficiarului pe plan național, să identifice eventualii clienți pentru produsele comercializate de beneficiar, să caute piețe noi pentru produsele și serviciile sale.”*

Potrivit pct. 4.1 din contract, *„Părțile stabilesc de comun acord un comision fix reprezentând 20% din valoarea fără TVA a produselor vândute terților de către beneficiar în perioada 01 iulie 2007 – 31 octombrie 2007, iar începând cu data de 01 noiembrie 2007, comisionul fix va reprezenta 15% din valoarea fără TVA a produselor vândute terților de către beneficiar.”*

SC X SRL ... a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de .. lei, potrivit facturilor fiscale emise de SC A SRL ..., reprezentând contravaloarea comisionului calculat asupra produselor vandute tertilor, in perioada iulie 2007 - noiembrie 2008, pe baza prevederilor din contractul mai sus menționat.

Organele de inspectie nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferentă acestor comisioane motivând următoarele:

- o parte din comisioanele percepute, sunt aferente unor vanzari efectuate in perioada anterioară datei de infiintare a SC A SRL ..., perioadă în care acesastă societate nu putea să presteze servicii în favoarea SC X SRL;

- o alta parte din comisioanele percepute sunt aferente unor vanzari efectuate dupa data infiintarii SC A SRL ..., dar catre clienti cunoscuti de SC X SRL inainte de aceasta data, nefiind necesara intermedierea in aceste vanzari a SC A SRL ....

Pe de altă parte, societatea contestatoare sustine că are drept

de deducere a TVA inscrisa in facturile emise de SC A SRL ..., pe motiv ca, inainte de data infiintarii SC A SRL ..., intermedierea in vanzari au fost efectuate de catre d-nii M si C, administratorii actuali ai SC A SRL ..., care au incheiat cu SC X SRL Antecontractul nr. .../...2007, livrarile dupa data de 08.10.2007 fiind efectuate catre clienti identificati anterior de reprezentantii actuali ai SC A SRL ....

In sustinere, petenta depune Antecontractul de intermediere în relațiile comerciale nr. .../...2007 încheiat cu două persoane fizice, Antecontractul de intermediere în relațiile comerciale nr. .../...2007 încheiat cu SC A SRL ... și facturile cuprinzând comisioanele percepute de SC A SRL ....

Documentele respective au fost depuse de petenta, in conformitate cu prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

**„Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”**

Din analiza documentelor prezentate în susținerea contestației, se rețin următoarele:

Între SC X SRL ..., în calitate de beneficiar și d-nii M și C, în calitate de prestatori, a fost încheiat *Antecontractul de intermediere în relațiile comerciale, nr. .../...2007*, potrivit căruia *„Prestatorul se obligă să prospecteze piața beneficiarului pe plan național, să identifice eventualii clienți pentru produsele comercializate de beneficiar, să caute piețe noi pentru produsele și serviciile sale.”*

Prin Antecontractul de intermediere în relațiile comerciale nr. .../...2007 sunt prevăzute următoarele:

- la pct. 1.1. din antecontract se precizează că *„asociații M și C sunt în procedura de înființare a unei societăți cu răspundere limitată, luând denumirea de A, iar activitatea principală a acestei societăți fiind aceea de consultanță în afaceri”*;

- la pct. 3.1. din antecontract se precizează că, *„Prezentul antecontract se va concretiza într-un contract ferm după data de 15.10.2007”*;

- potrivit pct. 4.1. din antecontract se precizează că, „pentru serviciile aduse beneficiarului de către prestator în perioada 01 iulie 2007 și până la înființarea noii societăți, plata se va face după înființarea societății și după data încheierii unui contract ferm între SC X SRL ... și viitoarea SC A SRL ...”;

- potrivit pct. 5.2. din antecontract se precizează că, „Activitatea desfășurată de către prestator în perioada 01 iulie 2007 și până la înființarea societății se va concretiza într-un singur Raport de activitate, raport ce se va face în termen de 15 zile de la data semnării contractului.”

Referitor la acest antecontract, prin referatul cu propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție menționează următoarele:

- Antecontractul de intermediere în relațiile comerciale nr. .../...2007, anexat contestației, nu a fost prezentat în timpul controlului;
- antecontractul este încheiat între SC X SRL și două persoane fizice, care nu aveau calitatea de a contracta lucrări în numele unei societăți care la acea dată, nu exista;
- nu s-a prezentat *rezervarea de denumire a societății, depusă și acceptată de Registrul Comerțului*, care să confirme că la data semnării antecontractului era în derulare procedura de înființare a SC A SRL ....

Față de cele menționate în referatul cu propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție concluzionează că, *antecontractul nu a fost încheiat în luna iulie 2007, ci ulterior, după înființarea SC A SRL* ....

**În drept**, în perioada 01.07.2007 - 31.12.2007, se aplica prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

**„Orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) - operațiuni taxabile”**

De asemenea, art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:



**“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”**

Aceasta se coroborează cu prevederile pct. 46 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fisca, potrivit căroră:

**“Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În 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 menționa că înlocuiește factura inițială.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată se referă exclusiv la operațiuni reale, taxabile, justificate pe bază de facturi fiscale, legal întocmite.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că societatea a dedus, în perioada octombrie 2007 - noiembrie 2008, taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de .. lei pe baza unui nr. de 6 facturi fiscale emise de SC A SRL ..., aferentă comisioanelor aplicate asupra vânzărilor efectuate de SC SC X SRL, atât înainte cât și după înființarea SC A SRL ....

Din rapoartele de activitate nr. .../...2007, 2/30.11.2007, 3/31.12.2007 și 4/31.01.2008 pe baza cărora a fost calculat comisionul cuprins în cele 6 facturi fiscale, anexate la dosarul cauzei, rezultă că, în perioada iulie 2007 - ianuarie 2008, SC X SRL a livrat produse către:

- clienți cu care a avut relații comerciale anterior înființării societății SC A SRL ..., respectiv, SC A...S... SRL ..., SC D SRL ... și SC R SRL ...;
- clienți cu care a avut relații comerciale ulterior înființării societății SC A SRL ..., respectiv, SC T SRL ... și SC K SRL ....

Față de cele arătate mai sus, se reține că, la neacordarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată înscrisă în cele 6 facturi fiscale, organele de inspecție nu au avut în vedere comisionul aferent livrărilor către clienți cu care societatea contestatoare a avut relații comerciale ulterior înființării societății SC A SRL ....

Se reține, de asemenea, că, prin referatul cu propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție precizează faptul că, valoarea comisioanelor percepute de SC A SRL ..., prin cele 6 facturi emise către SC X SRL, nu este rezultatul aplicării cotelor prevăzute prin contract asupra livrărilor menționate în rapoartele de activitate prezentate, iar societatea nu a prezentat modul de calcul al acestor comisioane.

Întrucât organele de inspecție fiscală nu au verificat toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, Direcția generală a finanțelor publice a județului ... nu se poate pronunța asupra legalității dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni de intermediere în afaceri, pe baza unui contract de comision, respectiv dacă aceste operațiuni sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și dacă sunt îndeplinite toate condițiile pentru deductibilitatea TVA impuse de Codul fiscal, astfel se va face aplicarea art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

**“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”**

De asemenea, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, prevede următoarele:

**“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 186 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”**

Pe cale de consecință, se impune **desființarea Deciziei de impunere nr. .../...2009**, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată** în suma de .. **lei și majorările de întârziere** de ... **lei**, precum și capitolul din raportul de inspecție fiscală

referitor la taxa pe valoarea adăugată, pe baza căruia a fost emisă această decizie, urmând a se reface controlul, și a se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege.

Controlul va viza strict aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute anterior.

Totodată, la reverificare se vor analiza și celelalte argumente ale contestatoarei.

## **2. Referitor la impozitul pe profit în suma totală ... lei și majorări de întârziere în suma de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar**

**Cauza supusă soluționării o constituie legalitatea neacordării de către organele de inspecție fiscală, a dreptului de deducere pentru cheltuielile înregistrate în evidența contabilă reprezentând operațiuni de intermediere în afaceri, pe baza unui contract de comision precum și a cheltuielilor privind lucrările efectuate la spațiul utilizat de societate în baza contractului de comodat.**

**În fapt**, urmare verificărilor organelor de inspecție fiscală, s-a stabilit prin Decizia de impunere contestată, impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei și majorări de întârziere pentru neplata în suma de ... lei ca urmare a neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor cu comisioanele pentru intermediere în vânzări și a cheltuielilor privind lucrările efectuate la spațiul utilizat de societate în baza contractului de comodat.

### **a) Cu privire la impozitul pe profit suplimentar de ... lei și majorările de întârziere aferente în suma de ... lei**

Urmare controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, între SC A SRL ..., în calitate de prestator și SC X SRL ..., în calitate de beneficiar, s-a încheiat Contractul de intermediere în relațiile comerciale nr. .../...2007, potrivit căruia „Prestatorul se obligă să prospecteze piața beneficiarului pe plan național, să identifice eventualii clienți pentru produsele comercializate de beneficiar, să caute piețe noi pentru produsele și serviciile sale.”

Potrivit pct. 4.1 din contract, „Părțile stabilesc de comun acord un comision fix reprezentând 20% din valoarea fără TVA a produselor vândute terților de către beneficiar în perioada 01 iulie 2007 – 31 octombrie 2007, iar începând cu data de 01 noiembrie 2007, comisionul

*fix va reprezenta 15% din valoarea fără TVA a produselor vândute terților de către beneficiar.”*

SC X SRL ... a înregistrat în evidența contabilă, în perioada octombrie 2007 - noiembrie 2008, cheltuieli cu serviciile prestate de terți, în sumă totală de ... lei, potrivit facturilor fiscale emise de SC A SRL ..., pe baza prevederilor din contractul mai sus menționat..

Organele de inspectie nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli, motivând următoarele:

- o parte din comisioanele percepute sunt aferente unor vanzari efectuate in perioada anterioara datei de infiintare a SC A SRL ..., iar aceasta societate nu avea cum sa presteze servicii de intermediere in acea perioada, intrucat nu exista;

- o alta parte din comisioane sunt aferente unor vanzari efectuate dupa data infiintarii SC A SRL ..., dar catre clienti cunoscuti de SC X SRL inainte de aceasta data, in consecinta nefiind necesara intermedierea in aceste vanzari a SC A SRL ....

Pe de altă parte, societatea contestatoare sustine că are drept de deducere pentru cheltuielile înregistrate în evidența contabilă pe baza facturilor emise de SC A SRL ..., pe motiv ca, înainte de data infiintarii SC A SRL ..., intermedierea in vanzari au fost efectuate de catre d-nii M si C, administratorii actuali ai SC A SRL ..., care au incheiat cu SC X SRL Antecontractul nr. .../...2007, livrarile dupa data de 08.10.2007 fiind efectuate catre clienti identificati anterior de reprezentantii actuali ai SC A SRL ....

În susținere, petenta depune Antecontractul de intermediere în relațiile comerciale nr. .../...2007 încheiat cu două persoane fizice, Antecontractul de intermediere în relațiile comerciale nr. .../...2007 încheiat cu SC A SRL ... și facturile cuprinzând comisioanele percepute de SC A SRL ....

Documentele respective au fost depuse de petenta, în conformitate cu prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, care precizează:

**„Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a**

**efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”**

Din analiza documentelor prezentate în susținerea contestației, se rețin următoarele:

Între SC X SRL ..., în calitate de beneficiar și d-nii M și C, în calitate de prestatori, a fost încheiat *Antecontractul de intermediere în relațiile comerciale, nr. .../...2007*, potrivit căruia „*Prestatorul se obligă să prospecteze piața beneficiarului pe plan național, să identifice eventualii clienți pentru produsele comercializate de beneficiar, să caute piețe noi pentru produsele și serviciile sale.*”

Prin Antecontractul de intermediere în relațiile comerciale nr. .../...2007 sunt prevăzute următoarele:

- la pct. 1.1. din antecontract se precizează că „*asociații M și C sunt în procedura de înființare a unei societăți cu răspundere limitată, luând denumirea de A, iar activitatea principală a acestei societăți fiind aceea de consultanță în afaceri*”;

- la pct. 3.1. din antecontract se precizează că, „*Prezentul antecontract se va concretiza într-un contract ferm după data de 15.10.2007*”;

- potrivit pct. 4.1. din antecontract se precizează că, „*pentru serviciile aduse beneficiarului de către prestator în perioada 01 iulie 2007 și până la înființarea noii societăți, plata se va face după înființarea societății și după data încheierii unui contract ferm între SC X SRL ... și viitoarea SC A SRL ...*”;

- potrivit pct. 5.2. din antecontract se precizează că, „*Activitatea desfășurată de către prestator în perioada 01 iulie 2007 și până la înființarea societății se va concretiza într-un singur Raport de activitate, raport ce se va face în termen de 15 zile de la data semnării contractului.*”

Referitor la acest antecontract, prin referatul cu propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție menționează următoarele:

- Antecontractul de intermediere în relațiile comerciale nr. .../...2007, anexat contestației, nu a fost prezentat în timpul controlului;

- antecontractul este încheiat între SC X SRL și două persoane fizice, care nu aveau calitatea de a contracta lucrări în numele unei societăți care la acea dată, nu exista;

- nu s-a prezentat *rezervarea de denumire a societății, depusă și acceptată de Registrul Comerțului*, care să confirme că la data semnării antecontractului era în derulare procedura de înființare a SC A SRL ....

Față de cele menționate în referatul cu propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție concluzionează că, antecontractul nu a fost încheiat în luna iulie 2007, ci ulterior, după înființarea SC A SRL

....

**În drept**, art. 21 alin. (1) și alin. (2) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările următoare, precizează:

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

**(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...]**

**i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;”**

Aceasta se coroborează cu prevederile pct. 22 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**“Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că sunt deductibile, la determinarea profitului impozabil, numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În această categorie de cheltuieli se încadrează și cheltuielile pentru studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, etc.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada octombrie 2007 -

noiembrie 2008, cheltuieli cu serviciile prestate de terți, pe baza unui nr. de 6 facturi fiscale emise de SC A SRL ..., reprezentând contravaloarea comisioanelor calculate asupra vânzărilor efectuate de SC SC X SRL, atât înainte cât și după înființarea SC A SRL ....

Din rapoartele de activitate nr. .../...2007, .../...2007, .../...2007 și .../...2008 pe baza cărora a fost calculat comisionul cuprins în cele 6 facturi fiscale, anexate la dosarul cauzei, rezultă că, în perioada iulie 2007 - ianuarie 2008, SC X SRL a livrat produse către:

- clienți cu care a avut relații comerciale anterior înființării societății SC A SRL ..., respectiv, SC A...S... SRL ..., SC D SRL ... și SC R SRL ...;
- clienți cu care a avut relații comerciale ulterior înființării societății SC A SRL ..., respectiv, SC T SRL ... și SC K SRL ....

Față de cele arătate mai sus, se reține că, la neacordarea deductibilității cheltuielilor cu serviciile prestate de terți, înregistrate în contabilitate pe baza celor 6 facturi fiscale, organele de inspecție nu au avut în vedere comisionul aferent livrărilor către clienți cu care societatea contestatoare a avut relații comerciale ulterior înființării societății SC A SRL ....

Se reține, de asemenea, că, prin referatul cu propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție precizează faptul că, valoarea comisioanelor percepute de SC A SRL ..., prin cele 6 facturi emise către SC X SRL, nu este rezultatul aplicării cotelor prevăzute prin contract asupra livrărilor menționate în rapoartele de activitate prezentate, iar societatea nu a prezentat modul de calcul al acestor comisioane.

Cheltuielile cu serviciile prestate de terți, în sumă totală de ... lei, pentru care nu s-a acordat drept de deducere nu au fost analizate de către organele de inspecție fiscală și prin prisma prevederilor din contractele de intermediere în relațiile comerciale prezentate de societatea contestatoare.

**b) cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei și majorări în suma de ... lei**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, SC X SRL a desfășurat activitate de producție și administrativă în spațiul pus la dispoziție de administratorul societății d-na S, în baza Contractului de comodat încheiat pe o perioadă de 10 ani.

Societatea a efectuat lucrari de modernizare a imobilului respectiv cladirilor in valoare de ... lei, materialele de constructii achizitionate fiind inregistrate in contul 471"Cheltuieli inregistrate in avans"

Totodată, societatea a hotarat inregistrarea in costurile curente a sumelor evidentiata în contul 471"Cheltuieli inregistrate in avans", pe o perioada de 5 ani.

Organele de inspectie fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu lucrările de modernizare a imobilului, în sumă de ... lei, motivând ca această categorie de cheltuieli trebuiau să fie amortizate pe durata contractului, respectiv 10 ani, în loc de 5 ani cum a hotărât societatea.

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține că, din cheltuielile nedeductibile, reprezentând contravaloarea lucrărilor efectuate la imobilul aflat în proprietatea personală a administratorului societății, stabilite de organele de inspectie fiscală, sumă de ... lei este deductibilă la calculul profitului impozabil, intrucât, prin operațiunea contabilă efectuată în luna septembrie 2007,

%	=	401	0
604		...	lei
628		...	lei
471		- ...	lei

a fost corectată următoarea înregistrare contabilă efectuată eronat in luna decembrie 2005, astfel:

%	=	401	0
604		-...	lei
628		- ...	lei
471		...	lei

**In drept**, art. 4 lit. d) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, republicată, prevede urmatoarele:

**“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:**

**d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”**

Pct.7, lit. d) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, republicată, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 909/1997, stipulează urmatoarele:



“Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării acestora, și care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;
- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

**Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% . Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”**

De asemenea art. 6 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, republicată, precizează următoarele:

**“Nu sunt considerate mijloace fixe:**

a) motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparațiilor de orice fel, care nu modifică parametrii tehnici inițiali ai mijlocului fix;”

Potrivit pct. 9 alin. (2) și alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 909/1997, se precizează următoarele:

**“Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la art. 6 din lege.**

**Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.**

**Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eșalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”**

Totodata, art. 24 alin. (1), alin. (3) lit. d) și alin. 11 lit. a) și lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, prevede:

**„Amortizarea fiscală**

**(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.[...]**

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

**d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;[...]**

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

**a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;[...]**

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

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct. 70<sup>2</sup> din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

**“[...] În aplicarea prevederilor lit. c) a alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se rețin următoarele:

- dacă lucrările efectuate sunt de natura reparațiilor, în scopul restabilirii stării tehnice inițiale a imobilului, cheltuielile se în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eşalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație;

- dacă lucrările au fost efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%;

- cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloace fixe inchiriate se recuperează de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.

Organele de inspecție fiscală nu au analizat natura lucrărilor efectuate, astfel încât să rezulte dacă parametrii inițiali ai obiectivelor asupra cărora au fost efectuate lucrările, au fost îmbunătățiți, ori dacă intervenția a constat în înlocuirea unor subansamble uzate cu altele de același tip.

Mai mult, potrivit art. 6 lit. e) din Contractul de comodat, anexat la dosarul cauzei, precizează următoarele:

**„ Comodatarul se obligă [...]**

**e) Să nu facă nici un fel de amenajări sau construcții fără acordul scris al proprietarului”**

Față de cele reținute mai sus, și având în vedere faptul că, organele de inspecție fiscală nu au verificat toate aspectele legate de înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor cu comisioanele și respectiv a cheltuielilor cu lucrările efectuate la imobilului aflat în proprietatea personală a administratorului societății, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, Direcția generală a finanțelor publice a județului ... nu se poate pronunța asupra legalității dreptului de deducere a acestor categorii de cheltuieli, respectiv dacă acestea au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, astfel se va face aplicarea art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

**“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”**

De asemenea, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, prevede următoarele:

**“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 186 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este**

**necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”**

Pe cale de consecință, se impune **desfiintarea Deciziei de impunere nr. .../...2009**, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, în ceea ce privește **impozitul pe profit** în sumă de **... lei și majorările de întârziere de ... lei**, precum și capitolul din raportul de inspecție fiscală referitor la impozitul pe profit, pe baza căruia a fost emisă această decizie, urmând a se reface controlul, și a se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege.

Controlul va viza strict aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute anterior.

Totodată, la reverificare se vor analiza și celelalte argumente ale contestatoarei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

### **DECIDE:**

**Desfiintarea Deciziei de impunere nr. .../...2009, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, privind stabilirea, în sarcina SC X SRL ..., a obligațiilor de plată către bugetul consolidat al statului, în suma totală de .. lei, reprezentând:**

- .. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei - majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, în vederea refacerii controlului de către altă echipă de control, altă decât cea care a încheiat raportul de inspecție fiscală contestat, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute mai sus.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ... în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR COORDONATOR,**