

DECIZIA nr. / .2009
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. xxxx
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.nnn și reînregistrată
sub nr.nnn

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de S.C. hhhh prin adresa nr.III înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.yyyy asupra reluării procedurii administrative de soluționare a contestației înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.kkk formulată împotriva Deciziei de impunere nr.jjj emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de fff de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Activitatea de Inspecție Fiscală.

Contestația are ca obiect suma totală de **ggg lei** reprezentând:

- *Vvv lei* impozit pe profit;
- *Nnnn lei* majorari de întârziere aferente;
- *Nnn lei* penalități de întârziere aferente, astfel cum a fost precizat prin adresa societății nr.ffff.

Urmarea verificării efectuate la S.C. xxxx S.A. organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice mm - Activitatea de Inspecție Fiscală prin sesizarea nr.jjj au transmis Parchetului de pe lângă Judecătoria kk , Procesul verbal încheiat în data de mmm ale cărui constatări au fost valorificate prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de fff ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.rrrr contestată, pentru a se stabili dacă faptele reținute întrunesc elementele constitutive prevăzute în Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În conformitate cu prevederile art.214 (a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr.hhh emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, s-a suspendat soluționarea contestației formulate de S.C. xxxx împotriva Deciziei de impunere nr.ggg emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de fff până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, pentru suma totală de bbbb lei reprezentând:

- gg lei impozit pe profit;
- bbbb lei majorari de întârziere aferente;
- ccc lei penalități de întârziere aferente.

Prin adresa nr.fff înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.bbb S.C. xxxxxx a comunicat Sentința civilă nr.II pronunțată în dosarul nr.sss de către Curtea de Apel – Secția Contencios Administrativ și Fiscal, irevocabilă prin Decizia nr.vvvv pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal în dosarul nr.dddd.

Prin Decizia nr.nnn instanța a respins recursul formulat împotriva sentinței nr.hhh prin care s-a anulat Decizia nr.kkkk emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor și a obligat această direcție să soluționeze pe fond contestația formulată de S.C. xxxx împotriva Deciziei de impunere nr.fff emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.kkk încheiat la data de hhh .

Având în vedere cele de mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția generală de soluționare a contestațiilor va relua procedura administrativă de soluționare a contestației formulate de S.C. dddd împotriva Deciziei de impunere nr.ggg emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.hhh încheiat la data de nnn , pentru suma totală de **xxxx lei** reprezentând:

- vvv lei impozit pe profit;

- bbbb lei majorari de întârziere aferente;
- bbb lei penalități de întârziere aferente.

I. Prin contestația formulată, S.C. xxxxx invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

S.C. xxxxx arată că suma de h lei reprezentând **cheltuieli cu transportul unor materii prime și materiale de import** pentru anii t pe ruta ggg a fost încadrată ca fiind cheltuiala nedeductibilă fiscal pe motiv că pe declarațiile vamale de import și facturile externe a fost menționată condiția de livrare CIP și, în consecință, “prin acceptarea condiției de livrare CIP, furnizorul se obligă să suporte costul transportului până la punctul de vamuire al beneficiarului, acest cost fiind recuperat prin prețul de livrare a bunurilor” înregistrând în mod nejustificat cheltuielile respective, ele nefiind aferente obținerii de venituri impozabile.

Societatea afirmă că situația fiscală reală este aceea că înțelegerea firmelor a fost de a suporta fiecare cheltuielile, partenerul german suportând la rândul său costul transportului pentru marfa exportată de S.C. xxxx ., motiv pentru care măsura dispusă nu este întemeiată.

Referitor la suma de vv lei reprezentând **cheltuieli de publicitate** realizate prin intermediul Radio, considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă pe motiv că nu a fost prezentat un contract, societatea susține că organele de inspecție fiscală au aplicat greșit regula interpretării stricte a dispozițiilor textului fiscal, considerând că numai în cazul în care există un contract în forma scrisă pot fi deduse cheltuielile cu publicitatea. Contestatoarea susține că serviciile de publicitate au fost efectiv prestate, operațiunea este reală, contractul dintre părți este dovedit cu factura acceptată de către beneficiar. Totodată veniturile realizate de Radio din contractul de publicitate au fost impozitate, astfel încat nerecunoașterea deductibilității cheltuielilor beneficiarei contractului de publicitate conduce la o “dublă impozitare” a operațiunii în cauză.

Cu privire la nerecunoașterea deductibilității **cheltuielilor cu comisionul de intermediere** în sumă de bbb lei înregistrată în baza facturii nr. f din j emisă de S.C. tt . în baza contractului nr.uuu din jj pe motiv că aceste cheltuieli au fost înregistrate fără a justifica necesitatea acestora cu documentele prevăzute de lege, societatea S.C. rrr . arată că întrucât a mutat unitatea productivă într-o zonă industrială, a apelat la o societate specializată în operațiuni de intermediere a vânzării vechiului imobil, teren și construcții.

Contestatoarea învederează că a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele justificative ale operațiunii de intermediere și deși se consemnează în raportul de inspecție fiscală faptul că în raportul de lucru nr.dd sunt menționate operațiunile de intermediere prestate de S.C. fff , concluzia organelor de inspecție fiscală este aceea că raportul de lucru “nu este susținut cu documente”. Totodată contestatoarea susține că prevederile din pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 sunt respectate, acest lucru fiind consemnat și în raportul de inspecție fiscală nr.yyy care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.uuu .

Pentru toate aceste considerente societatea susține că veniturile obținute de intermediar au fost impozitate la acesta, astfel încat este netemeinică și nelegală impozitarea operațiunii și la beneficiarul serviciilor respective.

Aceeași concluzie o susține contestatoarea și în cazul sumei de yyy lei reprezentand **cheltuieli cu comisionul de intermediere** inregistrate în baza facturii nr.uu emisa de S.C. ttt conform contractului nr.iii .

Totodată contestatoarea arăta că nu au fost recunoscute ca deductibile **cheltuielile de exploatare** efectuate în legatură cu casa de protocol în sumă de uuu lei (ooo lei achiziții de vopsele, covoare, mochetă, corpuri de iluminat; kkk lei cheltuieli efectuate cu energia electrică , apă, gaz metan;uuu lei reprezentând servicii de construcții – montaj a unei piscine, lucrări de PVC; lll lei servicii de salubritate , gaz , televiziune prin cablu pentru anul 2006, iar pentru anul 2007 – kkk lei cheltuieli efectuate cu energia electrică, apă și gaz metan; mmm lei servicii de salubritate, gaz și televiziune prin cablu), în temeiul art.21(1) și (4) lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea nu au fost recunoscute **cheltuielile de amortizare** în sumă de ttt lei (în anul 2006 suma de ttt lei și în anul 2007 suma de eee lei) pe motiv că societatea, la data controlului, conform înregistrărilor din Registrul Comerțului, nu are deschis punct de lucru la această adresă astfel încat s-a concluzionat că activul ”nu este aducător de venituri”. Societatea precizează că și după data mutării sediului social la noua locație, imobilul este folosit pentru activitatea firmei și că potrivit Legii locuinței nr.114/1996, statutul de locuință de protocol revine locuințelor destinate utilizării de către persoanele care sunt alese sau numite în unele funcții ori demnități publice, exclusiv pe durata exercitării acestora, ceea ce nu este cazul societății.

Totodată societatea înțelege să conteste și majorările de întârziere aferente obligațiilor fiscale stabilite prin decizia de impunere nr.jjj , acestea fiind obligații fiscale accesorii, care urmează soarta obligației principale.

Deoarece inițial, în cuprinsul contestației nu a fost precizat totalul sumei contestate pe impozite și accesorii, în conformitate cu prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată , societatea a adus completări prin adresa înregistrată la D.G.F.P. ooo sub nr. Ppp unde precizează sumele contestate după cum urmează :

- impozit pe profit în sumă de uuu lei;
- accesorii în sumă de ppp lei, rezultând suma totală contestată de **sss lei.**

S.C. rrr solicită *“admiterea în totalitate a contestației și anularea în parte a deciziei de impunere nr.kkk ”.*

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

S.C.xxxxx este o societate comercială pe acțiuni cu capital privat care are ca obiect principal de activitate producția de piese și accesorii pentru autovehicule și motoare de autovehicule.

Verificarea a vizat perioada yyy .

Din verificarea efectuată asupra documentelor justificative care au stat la baza înregistrării unor cheltuieli care au fost deduse de societate la calculul profitului impozabil, s-a constatat că în unele cazuri acestea nu îndeplinesc condițiile de deductibilitate prevăzute de Titlul II din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezultatului fiscal al perioadei verificate și a impozitului pe profit datorat, la stabilirea diferențelor de impozit pe profit și a obligațiilor fiscale accesorii aferente. Astfel baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală este de ccc lei rezultând un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de bbb lei și accesorii aferente în sumă de nnnn lei.

În perioada supusă verificării /// societatea înregistrează profit contabil, calculează și declară impozit pe profit cu excepția trimestrului I al anului 2007 când înregistrează pierdere contabilă.

Din suma totală reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, societatea a contestat suma totală de jjjj lei, calculată prin cuantificarea

implicațiilor fiscale rezultate din nedeductibilitatea fiscală a unor cheltuieli, după cum urmează:

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli de exploatare în sumă de uuu lei reprezentând *cheltuieli cu transportul unor materii prime și materiale din import*, pe ruta rrrrv

- în anul 2005 suma de yyy lei,
- în anul 2006 suma de hhh lei,
- în anul 2007 suma de ccc lei.

Facturile de transport nu au fost luate în calculul valorii în vamă a importurilor efectuate. Pentru aceste operațiuni s-a constatat că prin acceptarea condiției de livrare CIP, furnizorul se obligă să suporte costul transportului până la punctul de vămuire al beneficiarului cost ce se recuperează prin prețul de livrare.

Astfel societatea a înregistrat în mod nejustificat cheltuielile de transport, aceste cheltuieli fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, conform art.21(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat în anul 2005 în cheltuieli de exploatare suma de bbb lei reprezentând cheltuieli cu publicitatea realizată prin intermediul radioului Radio conform facturii nr.jjj pentru care nu a prezentat un contract în formă scrisă, așa cum se prevede la cap.II art.21 alin.2 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Drept urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în septembrie 2005, suma de uuu lei conform facturii nr. Ccc emisă de S.C. rrr . reprezentând cheltuieli cu comision intermediere conform contractului nr.ttt . La art.1 din contractul nr.yyy este stipulat că obiectul îl constituie prestarea de servicii de intermediere în scopul încheierii unui contract de vânzare a imobilului situat în str.ttt activ clădire și teren în suprafață de n bmp la un preț minim de x euro /mp între S.C. xxxx S.A. și S.C. ssss S.R.L., S.C. ggg S.R.L. fiind intermediarul vânzării.

Conform clauzelor contractuale și a actului adițional la contract încheiat sub nr.bbb comisionul intermediarului pentru serviciile prestate este

de bbb /mp și reprezintă “contraprestația clientului față de serviciul de intermediere prestat”.

Având în vedere că justificarea prestării de servicii s-a făcut în baza unui contract și a unei facturi, că raportul de lucru nu este susținut cu documente, că tranzacția s-a încheiat la prețul minim solicitat de vânzător, că persoana care a reprezentat societatea intermediară îl reprezintă și pe cumpărător întrucât S.C. ddd și S.C. ttt .: au același sediu social, același administrator al societății, că S.C. bbb S.A. nu a putut face dovada că a efectuat demersuri în vederea obținerii ofertei celei mai bune pe piață la momentul respectiv, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.21 alin 4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care cheltuiela în sumă de ttt lei a fost încadrată ca fiind nedeductibilă fiscal.

Totodată organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în septembrie 2005 suma de yyy lei conform facturii nr. Rrr emisă de S.C. vvvv S.R.L., reprezentând cheltuieli cu comision intermediere conform contractului nr.kkk .

La art.1 din contractul nr.kkkk este stipulat că obiectul îl constituie prestarea de servicii de intermediere în scopul închierii unui contract de vânzare a imobilului situat în str. lii activ clădire și teren în suprafață de bbb mp la un preț minim de hhh euro /mp între S.C. kk S.A. și S.C. sss , S.C. xxxx S.R.L. fiind intermediarul vânzării.

Conform clauzelor contractuale comisionul intermediarului pentru serviciile prestate este de vvv euro/mp și reprezintă “contraprestația clientului față de serviciul de intermediere prestat”.

Pentru suprafața de nn mp de teren și clădiri aferente, atât obiectul contractului cât și obligațiile prestatorului S.C. rrr S.R.L., coincid cu cele din contractul încheiat cu S.C. xxx S.R.L.

Având în vedere că justificarea prestării de servicii s-a făcut în baza unui contract și a unei facturi, că raportul de lucru nu este susținut cu documente scrise așa cum este descris în însuși raportul de lucru, la data tranzacției menționate nu exista un contract încheiat între societățile S.C. zzz S.R.L. și S.C.gggg S.A., contractul s-a încheiat după ce tranzacția privind vânzarea terenului a avut loc, că S.C. bbbbb S.A. nu a justificat faptul că

S.C. xxxxc S.R.L. a participat efectiv la încheierea tranzacției privind vânzarea terenului întabulat în nnn , organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.21 alin 4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și coroborate cu prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Cronologia desfășurării operațiunilor descrise mai sus, lipsa documentelor justificative care să ateste prestarea efectivă a acestora, stornările efectuate de societățile implicate în desfășurarea operațiunilor, au condus la concluzia organelor de inspecție fiscală și anume că, operațiunile de intermediere între persoanele juridice implicate nu au fost desfășurate.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli cu comisionul de intermediere în sumă totală de **yyy lei** () mai susmenționate reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit la 30.09.2005.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în anul 2006 și anul 2007 cheltuieli de exploatare în sumă de fff lei, reprezentând achiziții care nu sunt aferente realizării de venituri impozabile după cum urmează :

În anul **2006**

- suma de *nnn lei* reprezentând achiziții de vopsele, balustradă inox, covoare, mochetă, lenjerie, corpuri de iluminat utilizate pentru imobilul de la adresa din *bbb str. Bbb* ;
- suma de *xxx lei* reprezentând cheltuieli efectuate cu energia electrică, apa și gazul metan pentru același imobil;
- suma de *bb lei* reprezentând servicii de construcție – montaj a unei piscine și lucrări de tâmplărie PVC și jaluzele verticale pentru imobilul amintit;
- suma de *nnn lei* reprezentând servicii de salubritate, gaz și televiziune prin cablu pentru același imobil;
- suma de *dd lei* reprezentând cheltuieli cu achizițiile de obiecte de inventar care au fost stabilite ca fiind aferente realizării de venituri impozabile prin rapoartele de inspecție fiscală nr.jjj și nr.III ;
- suma de *bbb lei* reprezentând cheltuieli cu achizițiile de jocuri pe calculator, ce nu are legătură cu activitatea curentă a societății.

În anul **2007**

- suma de *b lei* reprezentând cheltuieli efectuate cu energia electrică, apa și gazul metan pentru imobilul din uu
- suma de *hhh lei* reprezentând cheltuieli servicii de salubritate, gaz și televiziune prin cablu pentru același imobil;
- suma de *bbb lei* eprezentând cheltuieli cu achizițiile de obiecte de inventar care au fost stabilite ca nefiind aferente realizării de venituri impozabile.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal în conformitate cu prevederile art.21 alin1 și alin.4 lit f din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu sunt aferente obținerii de venituri impozabile și nu au la bază documente justificative.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 6811 "cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor" suma de *nnnn lei*, astfel:

Pentru anul 2006 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că:

- Suma de *hhh lei* reprezentând amortizarea unor mijloace fixe pentru care s-a stabilit, prin rapoartele de inspecție fiscală privind verificarea TVA că nu sunt destinate realizării de venituri impozabile fiind destinate unui imobil unde nu se obțin venituri impozabile;
- Suma de *jjj lei* reprezentând amortizarea imobilului din uuu care nu este destinat realizării de venituri impozabile așa cum rezultă din Nota explicativă a d-nei kkk.

Pentru anul 2007, s-a constatat faptul că :

- Suma de *ggg lei* reprezentând amortizarea mijloacelor fixe care așa cum s-a stabilit, prin rapoartele de inspecție fiscală privind rambursarea de TVA, nu sunt destinate realizării de venituri;
- Suma de *mmmm lei* reprezintă amortizarea imobilului din kkk , adresa la care nu s-au desfășurat activități producătoare de venituri impozabile, cu excepția perioadei noiembrie 2006-februarie 2007. La data controlului, conform înregistrărilor de la ORC 000 , **organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are deschis punct de lucru și ca urmare nu e un activ destinat realizării de venituri.**

Impozitul pe profit aferent anului 2005 calculat de organele de inspecție fiscală este de nnn lei, față de nnn lei cât reprezintă impozitul pe

profit calculat și evidențiat de societate, rezultând o diferență de impozit pe profit pentru anul 2005 în sumă de xxx lei.

Pentru diferențele de impozit pe profit constatate la 31.12.2005 au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de ggg lei, respectiv penalități de întârziere în sumă de III lei.

Impozitul pe profit aferent anului 2006 calculat de organele de inspecție fiscală este de jjj lei, față de yyy lei cât reprezintă impozitul pe profit calculat și evidențiat de societate, rezultând o diferență de impozit pe profit pentru anul 2006 în cuantum de ggg lei.

Pentru diferențele de impozit pe profit constatate la 31.12.2006 au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de mmm lei.

Având în vedere pierderea contabilă înregistrată de societate la data de **31.03.2007** în sumă de mmm lei, cheltuielile nedeductibile fiscal luate în considerare de societate în sumă de nnn lei, a rezultat o pierdere fiscală calculată de societate în sumă de bbb lei.

Urmare a cheltuielilor nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă de vvv lei, cheltuieli deductibile cu amortizarea stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă de mmmm lei, pierderea fiscală recalculată în timpul inspecției fiscale la data de 31.03.2007 este în sumă de bbb lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe la impozitul pe profit constatate în timpul controlului în sumă de vvv lei, majorări de întârziere aferente în sumă de nnn lei și penalități de întârziere aferente în sumă de mmm lei.

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

1. Referitor la cheltuielile în sumă totală de jjj lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli reprezentând contravaloarea transportului unor

materii și materiale din import pe ruta nnn , în condițiile în care condiția de livrare a bunurilor CIP (Cost Insurance Price) prevăzută în contract presupune includerea în costul mărfii pe lângă valoarea mărfii și a cheltuielilor de transport și asigurare a acesteia până la poarta importatorului.

În fapt, yyyy S.A. a înregistrat în perioada 2005 -2007 cheltuieli în sumă totală de vvv lei reprezentând contravaloarea transportului unor materii prime și materiale pe ruta nnn .

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile fiscal aceste cheltuieli în sumă de sss lei, în conformitate cu art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât pe documentele de import a materiilor prime este menționată condiția de livrare a bunurilor CIP kkk .

Societatea susține că situația fiscală reală este aceea că înțelegerea firmelor a fost de a suporta fiecare cheltuială cu transportul mărfurilor care le sunt destinate, partenerul german suportând la rândul său costul transportului pentru mărfurile exportate de S.C. xxxx S.A., motiv pentru care consideră măsura organelor fiscale ca fiind neîntemeiată.

În drept, în perioada 01.04.2005-31.03.2007 sunt incidente în speță prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care stipulează :

“(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.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă au corespondent în veniturile impozabile realizate de societate simpla înregistrare a cheltuielilor înscrise în documente nefiind suficientă pentru încadrarea cheltuielilor în categoria cheltuielilor deductibile fiscal.

Referitor la cheltuielile de transport în sumă de uuu lei, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în declarațiile vamale de import și facturile externe care justifică împrumuturile este menționată condiția de livrare CIP kkk.

Conform Ordinului nr.748/2007 privind Normele de completare a declarațiilor statistice Intrastat valoarea facturată la introducerea de bunuri în

regim de livrare CIP – (COST INSURANCE PRICE) cuprinde valoarea bunurilor importate, toate cheltuielile de transport și asigurare până la poarta importatorului.

Așadar, condiția de livrare CIP impune ca factura ce însoțește marfa importată să fie completată cu un cost al mărfii care include pe lângă valoarea mărfii și cheltuielile de transport și asigurare a mărfii până la poarta importatorului.

Având în vedere că prin contestația formulată S.C. fff nu aduce argumente care să contrazică faptul că materiile prime și materialele din tt au fost importate în regim de livrare CIP, prin prisma celor prezentate anterior se reține că facturile de transport în baza cărora au fost înregistrate cheltuielile în sumă de nnn lei nu au justificare legală în sensul că, atât timp cât cheltuielile de transport sunt incluse în valoarea facturilor externe și recuperate, deci prin prețul mărfurilor importate, facturarea distinctă a cheltuielilor cu transportul constituie o dublă înregistrare a aceleiași cheltuieli.

În concluzie, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal, au încadrat cheltuielile cu transportul unor materii prime și materiale pe ruta Germania – România înregistrate de societate în baza facturilor de transport, ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal întrucât acestea nu numai că nu au corespondent în veniturile impozabile ale societății, ci diminuează nejustificat veniturile înregistrate de S.C. bbbb S.A.

În ceea ce privește susținerea S.C. xxxx S.A. potrivit căreia cei doi parteneri au convenit să suporte fiecare cheltuielile cu transportul mărfurilor care le sunt destinate, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât societatea nu face dovada că în facturile externe nu sunt incluse cheltuieli de transport și că, pe cale de consecință, aceste cheltuieli nu sunt înregistrate decât în facturile de transport.

Având în vedere că aceste cheltuieli de transport nu au fost luate în calculul valorii în vamă a importurilor efectuate, se reține că pentru a fi considerate cheltuieli aferente importului și implicit deductibile fiscal, S.C. mmmm S.A. trebuia să intervină asupra declarațiilor vamale și facturilor externe în sensul schimbării condiției de livrare.

În aceste condiții, se reține că organele de inspecție fiscală legal au procedat la neacordarea deductibilității cheltuielilor în sumă totală de **bbb lei** aferente transportului de materii prime și materiale pe ruta Germania-România înregistrate în anii 2005, 2006 și 2007, motiv pentru care

contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit calculat suplimentar pentru acest tip de cheltuială și accesoriile aferente.

2. Referitor la suma de nnn ei reprezentând cheltuieli cu publicitatea, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestora în condițiile în care S.C. xxxx nu a prezentat un contract în formă scrisă cu firma prin care s-a realizat publicitatea.

În fapt, societatea a înregistrat în anul 2005 în baza facturii fiscale nr. suma de x lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor de publicitate realizată prin intermediul Radio t considerate de organele de inspecție fiscală drept nedeductibile fiscal, în temeiul art.21(2) lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. xxx susține că legea fiscală impune existența unui contract scris “pentru a permite verificarea realității operațiunilor în cauză” și în cazul său “operațiunea este reală”, contractul dintre părți fiind dovedit cu factura acceptată.

În drept, în anul 2005 sunt incidente în speță prevederile art.21 alin.2 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor”.

Conform acestor prevederi legale, cheltuielile cu reclama și publicitatea sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai dacă au la bază un contract scris.

Această condiție privind existența unui contract în formă scrisă este explicită în actul normativ menționat și nu reprezintă o interpretare a organului fiscal așa cum susține contestatoarea.

Dealtfel, cu privire la susținerea S.C. xxxx potrivit căreia organele de inspecție fiscală au aplicat greșit regulile interpretării stricte a dispozițiilor legale incidente în cauză, se reține că *art.13 din O.G. nr.92/2003* privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

”Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.”

Așadar, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au interpretat temeiul legal aplicabil în speță, în sensul că, pentru încadrarea cheltuielilor cu publicitatea și în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, legiuitorul impune existența și unui contract scris.

Se reține că societatea, deși contestă diferența de impozit pe profit aferentă cheltuielilor cu publicitatea, nu aduce argumente care să fie justificate cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o altă situație față de cea **contestată**, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca nemotivată pentru acest capat de cerere.

3. Referitor la suma totală de bbb lei reprezentând cheltuieli cu comisionul de intermediere servicii imobiliare, *Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte necesitatea și realitatea prestării serviciilor în cauză.*

În fapt, S.C. xxxx a înregistrat în luna septembrie 2005 cheltuieli cu comisionul de intermediere servicii imobiliare în sumă totală de **bbb lei**.

Aferent vânzării activului situat în str.vvv , S.C. xxxx S.A. a încheiat contractul de intermediere–servicii imobiliare vânzare-cumpărare imobil nr.bbb cu S.C.xxx **prin care se convine ca la un preț minim de euro/mp din tranzacție, comisionul de intermediere să fie în cuantum de euro/mp.**

Urmare a acestui contract, S.C. xxx . a înregistrat cheltuieli cu comisionul de intermediere în sumă de **xxx lei** în baza facturii nr.vvv emisă de S.C. ddd .

De asemenea, S.C. xxx a încheiat contractul de intermediere–servicii imobiliare vânzare-cumpărare imobil nr. Nnn cu S.C. xxx **prin care se stabilește ca la prețul minim de euro/mp realizat în tranzacție intermediarul să primească comision de intermediere în cuantum de euro/mp.**

Societatea contestatoare a înregistrat cheltuieli cu comisionul de intermediere în sumă de **vvv lei** în baza facturii nr. Hhh emisă de S.C. fff

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal în temeiul art. 21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestația formulată, S.C. bbb arată că pentru “a muta unitatea productivă într-o zonă industrială, a apelat la o societate specializată în operațiuni de intermediere a vânzării vechiului imobil” și că a prezentat documente din care să rezulte că serviciile au fost executate.

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art. 21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfasurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

La pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se aduc următoarele precizări :

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții :

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute,

respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; **prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare ;**

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

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de intermediere sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus menționate, respectiv **existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, probată pe baza de documente justificative, cât și necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.**

Analizând cele două contracte de intermediere – servicii imobiliare vânzare - cumpărare imobil încheiate de S.C. ggg cu S.C. vv S.R.L. și cu S.C. vvv S.R.L., se reține că acestea au ca obiect “ prestarea de servicii de intermediere în scopul încheierii unui contract de vânzare- cumpărare a imobilului situat în str., activ al clientului compus din clădiri și teren în suprafață de mp la un preț minim de euro/mp având **în calitate de cumpărător pe S.C. xxx S.R.L.** și respectiv încheierea unui contract de vânzare- cumpărare a imobilului situat în str., activ al clientului compus din clădiri și teren în suprafață de mp la un preț minim de euro/mp, **având în calitate de cumpărător pe S.C. xxx S.R.L.**

De asemenea, conform art.2 “obligația intermediarului“ din cele două contracte, intermediarul se obligă “ să caute propuneri corespunzătoare solicitării clientului, să prezinte clientului propuneri din baza proprie de date, să comunice clientului toate propunerile găsite și validate și să fixeze întâlniri între client și parteneri propuși.”

Față de cele prezentate mai sus, se reține că în condițiile în care în obiectul contractului este precizat cumpărătorul imobilului, respectiv S.C. xxx S.R.L., obligațiile asumate de intermediar constând în căutarea, prezentarea și fixarea de întâlniri cu diverși parteneri, nu mai au obiect în sensul că, odată stabilit cumpărătorul imobilului nu se mai justifică căutarea de alte propuneri, comunicarea acestora clientului S.C. xxx ., fixarea de întâlniri cu aceștia.

În ceea ce privește rapoartele de lucru prezentate de S.C. xxx în susținerea prestării efective a serviciului de intermediere efectuate de către S.C. xxx S.R.L. și S.C. xxx S.R.L., se reține că în cele două înscrisuri sunt

reiterate obligațiile asumate de intermediari la art.2 din contractele de intermediere servicii imobiliare vânzare-cumpărare imobil încheiate de cele două societăți cu S.C. xxxx S.A.

Așadar, cele două rapoarte de lucru cuprind înșiruirea generică a obligațiilor asumate de intermediari, fără a prezenta o listă a eventualelor cumpărători, prezentarea acestora, prețul oferit de aceștia pentru imobilul ce face obiectul contractelor de intermediere.

De altfel, faptul că intermediarul S.C. xxx S.R.L. și cumpărătorul desemnat prin contract S.C. xxx S.R.L. au același administrator iar tranzacția s-a încheiat în prețul minim solicitat de vânzător, conduce la concluzia că intermediarul era în imposibilitatea de a presta servicii în folosul vânzătorului S.C.xxxx S.A. în sensul de a căuta cumpărătorul cel mai favorabil.

De asemenea, se reține că organul de inspecție fiscală a constatat că intermediarul S.C. xxx S.R.L. s-a înființat chiar în ziua încheierii contractului de intermediere – servicii imobiliare vânzare- cumpărare imobil nr.nnn .

În ceea ce privește contractul de intermediere – servicii imobiliare vânzare- cumpărare imobil nr. încheiat cu S.C.xxx , se reține că a fost încheiat în data de 07.09.2005 ulterior deci datei la care vânzarea activului se încheiase și se emisese factura nr. Nnn , în aceste condiții prestările asumate de S.C.xxx S.R.L. prin contractul susmenționat nu mai au obiect.

În concluzie, având în vedere cele prezentate anterior, se reține că S.C.bbb S.A. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de vvvv ei cu titlu de comision de intermediere fără a respecta prevederile legale în materie de deductibilitate fiscală, respectiv **nu a prezentat documente care să ateste realitatea prestării**, fapt pentru care, **în mod legal** aceste cheltuieli au fost încadrate ca fiind nedeductibile fiscal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății S.C. vvv S.A. pentru capătul de cerere reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor în sumă de **bbb lei**, precum și accesoriile aferente acestui impozit pe profit.

4. Referitor la cheltuielile în sumă de vv lei reprezentând cheltuieli cu diverse achiziții și la suma de bbb lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea imobilului situat în strada ddd , Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile, în care societatea S.C. xxx S.A. nu a utilizat imobilul în cauză în scopul realizării de venituri.

În fapt, în perioada 2006-2007, S.C. xxx a înregistrat cheltuieli cu achiziții de vopsele, covoare, corpuri de iluminat, lenjerie, jocuri pe calculator, piscină, tâmplărie PV, consum energie electrică, apă, gaz metan, servicii de salubritate și televiziune prin cablu pentru imobilul situat în, în sumă de xx lei.

De asemenea, S.C. xxx a înregistrat cheltuieli cu amortizarea aceluiași imobil.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal , nefiind aferente realizării de venituri.

Prin contestația formulată, S.C. xxx critică “calificarea activului respectiv ca și casă de protocol “.

În drept, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare stipulează :

“ (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.”

În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea la art.24 alin. (4) lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Nu reprezintă active amortizabile(...)

g)casele de odihnă proprii, locuințele de protocol, navele, aeronavele, vasele de croazieră, altele decât cele utilizate în scopul realizării veniturilor.”

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

Or, în cazul cheltuielilor cu achizițiile efectuate la imobilul situat în ggg , se reține că, exceptând perioada noiembrie 2006 – februarie 2007 când S.C. xxx S.A. avea înregistrat sediul social la adresa respectivă, societatea contestatoare nu a desfășurat activități producătoare de venituri în acest imobil și pe cale de consecință cheltuielile cu achizițiile aferente acestui imobil nu au corespondent în veniturile înregistrate de societate.

De altfel, faptul că, S.C. xxx nu a desfășurat activități aducătoare de venituri în imobilul respectiv este confirmat și prin nota explicativă a administratorului societății în sensul că la adresa respectivă nu era declarat punct de lucru.

În consecință, se reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au încadrat cheltuielile cu achiziții pentru imobilul situate în str.ccc , în sumă totală de bbb lei ca fiind nedeductibile fiscal.

Privitor la cheltuielile cu amortizarea imobilului situat învvv , în sumă de ddd se reține că legiuitorul precizează punctual faptul că activele care nu sunt utilizate în scopul realizării veniturilor nu sunt amortizabile.

Conform celor reținute anterior, imobilul situat înddd , cu excepția perioadei noiembrie 2006 - februarie 2007, nu a fost utilizat de S.C. sss în vederea obținerii de venituri, fapt pentru care cheltuielile cu amortizarea acestui imobil nu sunt deductibile fiscal.

Referitor la contestația formulată de S.C. fff , se reține că societatea nu aduce argumente care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală ci critică încadrarea activului ca și “ casă de protocol”.

Or, calificarea imobilului ca fiind “casă de protocol” nu se regăsește în raportul de inspecție fiscală nr.bbb în baza căruia s-a emis decizia de impunere contestată, sintagma în cauză fiind enumerată alături de alte active neamortizabile la art.24 alin. (4) lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Nici susținerea S.C.ssss potrivit căreia după data mutării sediului social la o altă locație, imobilul situat în ffff a fost folosit pentru sedințe cu personalul, întâlniri și negocieri cu clienți și furnizori, nu poate fi reținută în

soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea nu probează cu documente această afirmație.

Față de cele reținute, contestația formulată de S.C. xxx va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiile în sumă de **bbb** și a cheltuielilor în sumă de **bbb lei** cu amortizarea imobilului situat în yyy

Conform principiului de drept “accesoriul urmează soarta principalului”, se respinge contestația și pentru accesoriile aferente acestui impozit pe profit.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 21 alin.1, art.21 alin.2 lit.d, art.21 alin.4 lit.m, art.24 alin.4 lit.g din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004, art.216 alin.1 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. gg referitoare la suma totală de **hhh lei** reprezentând:

- **bbb lei** impozit pe profit;
- **nnn lei** majorari de întârziere aferente;
- **bbb lei** penalități de întârziere aferente.

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

