



Ministerul Finantelor Publice

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



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

DECIZIA NR.1712

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre DG.F.P. Brasov- Serviciul Juridic, cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei depusa de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit obligarii de plata suplimentare.

Suma contestata se compune din:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit
- taxa pe valoarea adaugata
- majorari de intarziere aferente TVA
- impozit pe veniturile din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala
- majorari de intarziere aferente veniturilor din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala.

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

Prin Decizia, D.G.F.P.Brasov-Biroul de Solutionare a Contestatiilor a dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la suma reprezentand impozit pe profit, TVA, impozit pe veniturile din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala si accesorii aferente pana la pronuntarea unei solutii irevocabile pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, intrucat actul de control si anexele au fost inaintate la Parchetul de pe langa Tribunal.

Prin adresa inregistrata la D.G.F.P.Brasov, Serviciul Juridic din cadrul D.G.F.P.Brasov, comunica faptul ca SC X, impotriva Deciziei a promovat actiune in instanta.

Solutionand cauza, Tribunalul Brasov a admis actiunea reclamantei prin Sentinta civila, a dispus anularea Deciziei si formarea unui alt dosar in vederea solutionarii pe fond a contestatiei.

Impotriva Sentintei civile, D.G.F.P.Brasov prin Serviciul Juridic a formulat recurs.

Urmare a solutionarii recursului, Curtea de Apel Brasov, prin dispozitivul Deciziei, dispune:

- admite in parte recursul, caseaza sentinta si Incheierea de disjungere
- respinge cererea de disjungere
- admite in parte actiunea, anuleaza decizia atacata
- obliga parata sa solutioneze pe fond contestatia promovata impotriva Deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit de plata suma suplimentara.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 206 si 207 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. Brasov este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala si Deciziei de impunere prin care organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata catre bugetul statului suma reprezentand impozit pe profit, TVA, impozit pe veniturile din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala precum si majorarile de intarziere aferente.

1.In ceea ce priveste suma reprezentand cheltuieli cu drepturile de autor inregistrate in contul 6280000"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti, cheltuieli drepturi de autor", considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala,contestatoarea sustine urmatoarele:

In data de 01.08.2008 a fost incheiat Contractul de inchiriere a dreptului de folosinta asupra marcii, intre P.F. C, A , P in calitate de proprietari si SC X in calitate de beneficiar.

Obiectul contractului il reprezinta "inchirierea dreptului de folosinta in activitatea de comert si productia de mobila a SC X asupra marcii conform celor doua certificate de inregistrare a marcii atasate la contract .

Contestatoarea sustine ca PF A a incasat suma reprezentand cheltuieli cu drepturile de autor, fiind licentiat conform contractului de cesiune marca si contractul de licenta.

Considera ca organele de inspectie fiscala au interpretat in mod eronat art.40 si 41 din Legea nr.84/1998 privind marcile si indicatiile geografice iar incadrarea cheltuielilor in contul 6280000"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti, cheltuieli drepturi de autor", drept cheltuieli nedeductibile fiscal o considera netemeinica si nelegala.

Invoca in sustinerea contestatiei prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri sunt deductibile fiscal si considera ca cheltuielile cu drepturile de autor sunt deductibile fiscal.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul pe profit aferent anilor verificati, facand o analiza preferentiala a conturilor de venituri si cheltuieli, luand in considerare numai cheltueilile stabilite ca nedeductibile fiscal nu si veniturile inregistrate in mod eronat de societate, invocand in sustinere prevederile art.19 alin.(1) si (13) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In aceste conditii contestatoarea sustine ca nu datoreaza bugetului de stat TVA si majorari de intarziere.

2.Referitor la Contractul intre SC x in calitate de locatar si SC W in calitate de locatar, contestatoarea mentioneaza urmatoarele:

Obiectul contractului îl reprezintă închirierea unei suprafețe situată în incinta Galeria Real.

Organele de inspecție fiscală au constatat că până la Notificarea prin care s-a reziliat contractul de închiriere menționat mai sus, societatea avea obligația să emită către SC W facturi. Astfel s-a constatat o diferență nefacturată aferentă perioadei septembrie- decembrie 2008.

Contestatoarea susține că diferența a fost facturată de societate în timpul controlului dar organele de inspecție fiscală nu au ținut seama de această factură.

Contestatoarea solicită anularea venitului precum și a TVA I stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește suma reprezentând contravaloare chirie, taxa servicii și taxa marketing aferentă lunii ianuarie 2009, contestatoarea susține că în timpul controlului a întocmit factura și pentru această diferență, fapt pentru care solicită admiterea contestației cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar prin aceste venituri precum și TVA.

Astfel, contestatoarea solicită admiterea contestației pentru impozitul pe profit și majorări de întârziere aferente.

3.Referitor la veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală stabilite suplimentar și majorările de, contestatoarea susține că în legislație nu este prevăzută obligația calculării și reținerii prin stopaj la sursa a impozitului pentru veniturile ce îmbracă forma drepturilor de proprietate intelectuală provenite din mărci de fabrică și de comerț.

Contestatoarea susține că persoanele fizice în cauză au înregistrat contractele de închiriere a dreptului de folosință asupra mărcii la A.F.P.Brasov, astfel veniturile au fost impuse cu 16%.

Astfel, obligația societății la plată a 10% stopaj la sursa aferentă închirierii dreptului de folosință asupra mărcii se concretizează în dubla impozitare și invocă în susținere prevederile art.84 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere că societatea a achitat persoanelor fizice întreaga sumă iar acestea au înregistrat la organul fiscal veniturile obținute din închirierea dreptului de folosință asupra mărcii, contestatoarea susține că nu datorează bugetului de stat impozitul pe venit stabilit suplimentar și majorările de întârziere aferente.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Brasov-Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată către bugetul statului următoarele obligații fiscale:

- impozit pe profit
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- taxa pe valoarea adăugată
- majorări de întârziere aferente TVA
- impozit pe veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală
- majorări de întârziere aferente veniturilor din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate

Din raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată și contestată de societate, rezultă următoarele:

Pe perioada verificată organele de inspecție fiscală au considerat că nedeductibilă fiscal TVA, care se compune din:

-TVA aferenta facturilor emise de SC O si SC S, reprezentand contravaloare servicii de amenajare, inregistrate in evidentele contabile ale contestatoarei in luna octombrie 2004.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta facturilor reprezentand prestari servicii pentru care societatea nu a prezentat situatii de lucrari in conformitate cu prevederile art.134 alin.(3) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.59 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-TVA aferenta facturii emisa de SC I reprezentand contravaloare amenajare apartament.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA pe motiv ca societatea nu a facut dovada ca spatiul apartine societatii si nu a prezentat documente din care sa rezulte ca societatea desfasoara activitate in acel spatiu.

-TVA aferenta facturii emisa de SC N, reprezentand contravaloare cazare, pe factura fiind in scris la date privind expeditia numele delegatului C , factura nefiind insotita de documente care sa justifice cheltuiala:ordin de deplasare, persoanele pentru care s-a facut rezervarea.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta facturilor mai sus enumerate in conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data inregistrarii facturilor.

-TVA aferenta facturii emisa de SC T, reprezentand contravaloare prestari servicii conform contractului.

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca nu s-au prestat niciun fel de servicii de catre SC T, astfel ca in temeiul art.134¹ alin.(1) si (4) si art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare au respins la deductibilitate TVA.

Organele de inspectie fiscala, urmare a verificarii au colectat suplimentar TVA , care se compune din:

-TVA aferenta depasirii cheltuielilor de protocol

Organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta depasirii cheltuielilor de protocol in conformitate cu prevederile pct.7 alin.(3) si (6) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal.

-TVA colectata suplimentar asupra veniturilor pentru care societatea nu a emis catre SC E facturi pentru inchiriere spatiu, taxe marketing si garantie conform Contractului de inchiriere, pe perioada noiembrie 2007-aprilie 2008.

Organele de inspectie fiscala au colectat TVA in conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) si (5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- TVA colectata suplimentar asupra veniturilor nefacturate conform Contractului de inchiriere, incheiat intre SC X in calitate de locator si SC W in calitate de locatar.

Contractului de inchiriere a fost reziliat conform Notificarii in 06.02.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada iunie 2008-ianuarie 2009, contestatoarea nu a emis catre SC W, facturi reprezentand contravaloarea chiriei, astfel ca au colectat suplimentar TVA conform prevederilor art.134¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere, in conformitate cu prevederile art.119, 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata si majorari de intarziere din Raportul de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

In anul 2004 organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit, astfel:

Au fost considerate ca nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuieli:

-... lei reprezentand contravaloare servicii de amenajare pentru care societatea nu a prezentat documente in sustinere.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile potrivit prevederilor art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-...lei reprezentand cheltuieli cu lucrarile de modernizare aferente spatiului inchiriat

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu lucrarile de modernizare aferente spatiului inchiriat si le-au repartizat pe perioada 2005-2006, conform contractului de inchiriere, fiind considerate ca deductibile fiscal in anul 2005 si 2006, in conformitate cu prevederile pct.4.33 din Ordinului nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene coroborat cu prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si H.G. nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind Clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, cap.III, pct.2.

In aceste conditii a fost recalculat impozitul pe profit pe anul 2004 potrivit prevederilor art.17 si 19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In anul 2005, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit ca urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu amenajarea spatiilor inchiriate.

Organele de inspectie fiscala au repartizat cheltuielile cu amenajarea spatiilor inchiriate pe durata contractelor de inchiriere, astfel ca acestea au fost considerat ca deductibile fiscal in anul 2005 si in anul 2006, potrivit prevederilor pct.7.2.3 si pct.93-94 din Ordinului nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene coroborat cu prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si H.G. nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind Clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, cap.III, pct.2.

In anul 2006 organele de inspectie fiscala au stabilit pierdere fiscala, urmare a considerarii ca deductibile fiscal a cheltuielilor cu amenajarea spatiilor din anii 2004 si 2005 si considerarii ca nedeductibile fiscal a urmatoarelor cheltuieli si anume:

-cheltuieli cu amenajarea unui apartament, inregistrata in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC I.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuiala cu amenajarea apartament Harmanului, pe motiv ca societatea nu detine acest spatiu si nu a facut dovada ca desfasoara activitate in acest spatiu, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu cazarea PF C administratorul societatii

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuiala inregistrata in evidentele contabile in baza facturii intrucat societatea nu a prezentat documente care sa justifice cheltuiala (ordin de deplasare, persoanele pentru care s-a facut rezervarea) iar administratorul societatii are domiciliul in Brasov, neindeplinind conditiile prevazute de art.21 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal.

-cheltuieli nedeductibile fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Au fost majorate veniturile lunii decembrie 2006 cu suma aferenta facturii contravaloare chirie pe luna decembrie 2006, emisa catre SC A conform contractului de inchiriere si au fost micorate veniturile din luna ianuarie 2007 cu acesta suma, in temeiul prevederilor pct.7.10.1 din Ordinului 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene coroborat cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata si art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil pe anul 2006 si au stabilit ca societatea a inregistrat pierdere fiscala.

In anul 2007 organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit, astfel:

In luna ianuarie 2007 s-au micorat veniturile societatii cu suma aferenta facturii reprezentand contravaloare chirie pe luna decembrie 2006, emisa catre SC A conform contractului de inchiriere.

S-au majorat veniturile din chirii deoarece societatea nu a emis facturi conform contractelor de inchiriere a spatiilor, in conformitate cu prevederile Ordinului 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene coroborat cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata si art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

In 2007, contestatoarea a incheiat contractul de inchiriere cu SC E. Contractul a fost reziliat potrivit adresei din .2008.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a emis facturi pe perioada contractului astfel ca pe anul 2007 au fost majorate venituri societatii.

Organele de inspectie fiscala au recalculat cheltuielile de protocol si au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuieli potrivit prevederilor art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In anul 2008, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit, astfel:

Au fost considerate ca nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuieli:

-...lei reprezentand dobanzi aferente imprumutului contractat de la SC T, in baza Contractelor si imprumutului contractat cu SC X in baza Contractelor.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2008, contestatoarea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu dobanzile aferente acestor imprumuturi.

Urmare a verificarii si recalcularii de catre organele de inspectie fiscala a dobanzilor aferente imprumuturilor, in temeiul prevederilor H.G. nr.580/03.05.2006 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 si prevederilor H.G. nr.213/28.02.2007 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, s-a constatat ca dobanda aferenta este de....

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu dobanzile.

In conformitate cu prevederile art.23 alin.(1) -(4) din Legea nr.571/2003 si pct. 60-69 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au calculat gradul de indatorate pentru trimestrul II, III si IV .

Intrucat din calculul gradului de indatorate pentru trimestrul II, III si IV a rezultat o valoare a acestuia mai mare decat 3 si o valoare negativa a capitalurilor proprii in trimestrul III, cheltuielile cu dobanzile si pierderea neta din diferentele de curs valutar sunt nedeductibile in anul 2008.

Organele de inspectie fiscala au reportat suma in anul 2009 potrivit prevederilor art.23 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

-...reprezentand cheltuieli cu drepturile de autor ale d-l A

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, la data incheierii Contractului avand ca obiect inchirierea dreptului de folosinta in activitatea de comert si productie mobila a SC X asupra marcii, marci inregistrate in clasele de produse, detinatorii acestor marci erau dl C pentru marca.. si d-na P pentru marca...

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu drepturile de autor ale d-l A in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) si Alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-...lei reprezentand diminuarea veniturilor din chirii aferenta facturii emisa in luna august 2008 in conditiile in care organele de inspectie fiscala au considerat-o ca venit in luna august 2007.

-...lei reprezentand diminuarea veniturilor din chirii aferente spatiului inchiriat catre SC E.

-...lei reprezentand majorarea veniturilor din chirii aferente spatiului inchiriat catre SC W.

In raportul de inspectie fiscala rezulta ca SC X a incheiat contractul de inchiriere cu SC W avand ca obiect inchirierea suprafetei, situata in incinta R.

S-a constatat ca, incepand cu luna octombrie 2008 SC X nu a mai emis facturi catre SC W cu toate ca rezilierea contractului s-a facut in data de 06.02.2009 conform Notificarii.

Urmare a prevederilor contractuale si a prevederilor legale , pana la Notificare, prin care s-a reziliat contractul de inchiriere SC X trebuia sa emita catre SC W, facturi.

-... lei reprezentand cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal in conformitate de prevederile art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

Urmare a recalcularii profitului impozabil pe anul 2008, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata pe anul 2008, impozit pe profit.Societatea a calculat si declarat pe anul 2008 impozit pe profit, astfel ca impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2008 este in valoare de... lei.

Pe semestrul I al anul 2009, organele de inspectie fiscala au stabilit pierdere fiscala, astfel:

Au fost considerate ca nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuieli:

-... lei reprezentand contravaloare prestari servicii aferente emisa de SC T conform Contractului de prestari servicii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna februarie 2009 nu s-au prestat niciun fel de servicii de catre SC T, astfel ca potrivit prevederilor art.21 alin.(1) si (4) lit.m) din Legea nr.571 /2003 privind Codul fiscal au fost respinse la deducere cheltuielile reprezentand contravaloare prestari servicii aferente facturii emisa de SC T.

In semestrul I anul 2009 au fost diminuate veniturile din chirii, intrucat organele de inspectie fiscala au luat in considerare la calculul impozitului pe profit veniturile din chirii la data la care ar fi trebuit facturate potrivit contractelor de inchiriere si legislatiei in vigoare respectiv prevederile Ordinului 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, si art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-...lei reprezentand cheltuieli cu drepturile de autor inregistrate in evidentele contabile in contul 6280000"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti"

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu drepturile de autor ale d-l A, intrucat din documentele prezentate in timpul controlului nu a rezultat calitatea de titular de marca a P.F. A.

Cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) coroborat cu prevederile alin.(4) lit.f) si lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-... lei reprezentand majorarea veniturilor din chirii aferente spatiului inchiriat catre SC W pe luna ianuarie 2009, potrivit contractului de inchiriere, avand in vedere ca rezilierea acestuia s-a efectuat conform Notificarii.

Organele de inspectie fiscala au stabilit pe luna ianuarie 2009, venituri suplimentare, intrucat potrivit contractului contestatoarea trebuia sa emita factura catre SC W reprezentand contravaloare chirii, taxa servicii si taxa marketing si sa inregistreze in evidentele contabile venituri.

Urmare a recalcularii profitului impozabil pe semestrul I 2009, organele de inspectie fiscala au stabilit pierdere fiscala. Societatea a calculat si declarat pe trimestrul I 2009, impozit pe profit in valoare de... lei iar pe trimestrul II 2009 a declarat impozit pe profit in valoare de.. lei conform prevederilor art.18 si 34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal asa cum a fost modificata si completata prin Ordonantei 34/2009.

Pe perioada 2004-semestrul I 2009, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit in valoare de... lei, astfel:

- impozit pe profit pe anul 2004 in valoare de ... lei
- impozit pe profit pe anul 2005 in valoare de ... lei
- impozit pe profit pe anul 2006 in valoare de -... lei
- impozit pe profit pe anul 2007 in valoare de ... lei
- impozit pe profit pe anul 2008 in valoare de ... lei
- impozit pe profit pe anul 2009 in valoare de -... lei

Organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere si penalitati, potrivit prevederilor H.G.nr.67/2004, H.G. nr.784/2005, Legii nr.210/2005 si art.120 alin.(1) si (7) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de Procedura fiscala.

3.Referitor la impozitul pe veniturile din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala stabilite suplimentar si majorarile de intarziere, din Raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

Urmare a verificarii s-a constatat ca pentru platile efectuate catre persoanele fizice, pentru inchirierea dreptului de folosinta a marilor, conform Contractului, nu s-a retinut impozitul datorat de persoane fizice.

Potrivit prevederilor art.46 alin.(4), art.50 alin.(1) si art.52 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si prevederile pct.61,62,65 si 66 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea avea obligatia retinerii si virarii la bugetul statului a impozitului datorat de persoanele fizice.

Organele de inspectie fiscala au calculat impozitul ce trebuia retinut de societate prin stopaj la sursa, in cota de 10%, stabilind de plata impozit pe venit din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala si majorari de intarziere, astfel:

-pentru veniturile incasate de la societate de catre P.F. C s-a stabilit impozit pe venit si majorari de intarziere

-pentru veniturile incasate de la societate de catre P.F. A s-a stabilit impozit pe venit si majorari de intarziere

-pentru veniturile incasate de la societate de catre P.F.P s-a stabilit impozit pe venit si majorari de intarziere

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

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit si majorari de intarziere aferente, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de societate mentionam:

1.1. Referitor la cheltuielile privind dreptul de autor considerate ca nedeductibile fiscal de organul de inspectie fiscala, contestate de societate, D.G.F.P.Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu drepturile de autor in conditiile in care societatea contestatoare nu face dovada ca P.F. A este proprietarul celor doua marci.

In fapt, in perioada august–decembrie 2008, societatea a efectuat plati catre cele trei persoane fizice, reprezentand cheltuieli drepturi de autor, astfel:

-... lei catre P.F.C

-... lei catre P.F. P

-... lei catre P.F. A

Sumele au fost inregistrate in contul 6280000"Alte cheltuieli si servicii executate de terti.Cheltuieli drepturi de autor".

In perioada ianuarie- iunie 2009, SC X a efectuat plati catre cele trei persoane fizice reprezentand cheltuieli drepturi de autor, in suma totala, astfel:

-... lei catre P.F.C

-... lei catre P.F. P

-... lei catre P.F. A

Sumele au fost inregistrate in contul 6280000"Alte cheltuieli si servicii executate de terti.Cheltuieli drepturi de autor".

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constat ca, platile s-au efectuat prin banca conform extraselor de cont prezentate in timpul controlului, avand la baza Contractul.

Contractul de inchiriere a dreptului de folosinta asupra marcii, incheiat intre P.F. C, P.F.A si P.F.P in calitate de proprietari si SC X in calitate de beneficiar are ca obiect" inchirierea dreptului de folosinta in activitatea de comert si productie mobila a SC X , asupra Marcii conform celor doua Certificate de Inregistrare a Marcii atasate la contract."

Conform pct.IV din Contract "Chiria convenita de parti pentru perioada 01.08.2008-31.12.2008 va fi de... euro/luna , suma ce se va imparti in mod egal, pentru fiecare proprietar si calculata la cursul de leu/euro al BNR din ziua efectuarii platii."

In data de 10.08.2008 a fost intocmit Actul aditional la acest contract in care se precizeaza:

"Contractul de inchiriere functioneaza ca un "contract de licentiere neexclusiva" asa cum este definit in Legea nr.84/1998 a marcilor si indicatiilor geografice si el se refera la un transfer de drepturi de folosire a respectivelor marci".

Conform documentelor prezentate la data controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca proprietarii celor doua marci care fac obiectul Contractului de inchiriere a dreptului de folosinta asupra Marcii sunt d-l C pentru marca ... si d-na P pentru marca D-L A nu are calitatea de proprietar pentru niciuna din cele doua marci care fac obiectul Contractului de inchiriere.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu drepturile de autor achitate in anul 2008 catre d-l A si cheltuielile cu drepturile de autor achitate in anul 2009 catre d-l A, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata, referitor la cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in anul 2008 si cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in anul 2009 reprezentand contravaloare drepturi de autor achitate d-l A conform Contractului de inchiriere a dreptului de folosinta asupra Marcii, societatea contestatoare sustine faptul ca din Contractele de cesiune marca si Contractul de licenta reiese faptul ca d-l A este licentiat, obiectul contractului fiind"acordarea licentiatului de catre licentiator a dreptului de folosinta a marcii individuale inregistrata la Osim conform Certificatului de inregistrare a marcii.

In speta sunt aplicabile prevederile art. 40, 41 si 42 din Legea nr. 84/1998 privind marcile si indicatiile geografice, in vigoare pe perioada verificata, care dispun:

-art.40

„Drepturile cu privire la marcă pot fi transmise prin cesiune, independent de transmiterea fondului de comerț în care aceasta este încorporată. Cesiunea trebuie făcută în scris și semnată de părțile contractante, sub sancțiunea nulității.

Transmiterea prin cesiune a drepturilor asupra mărcii se poate face pentru toate produsele sau serviciile pentru care marca este înregistrată sau numai pentru o parte dintre acestea; cesiunea, chiar parțială, nu poate limita teritorial folosirea mărcii pentru produsele sau serviciile la care se referă.

În cazul în care patrimoniul titularului mărcii este transmis în totalitatea sa, această transmitere are ca efect și transferul drepturilor cu privire la marcă. Transmiterea unor elemente din patrimoniul titularului nu afectează calitatea de titular al dreptului la marcă.

Mărcile identice sau similare, aparținând aceluiași titular și care sunt folosite pentru produse sau servicii identice sau similare, nu pot fi transmise prin cesiune decât în totalitate și numai către o singură persoană, sub sancțiunea nulității actului de transmitere”.

-art.41

„Cererea de înscriere a cesiunii va fi însoțită de actul doveditor al schimbării titularului mărcii.

La cererea persoanei interesate și cu plata taxei prevăzute de lege, Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci înscrie cesiunea în Registrul Național al Mărcilor și o publică în Buletinul Oficial de Proprietate Industrială. Cesiunea devine opozabilă terților, începând cu data înscrierii acesteia în Registrul Național al Mărcilor.

-art.42

"Titularul mărcii poate, în baza unui contract de licență, să autorizeze terții să folosească marca pe întreg teritoriul României sau pe o parte a acestuia, pentru toate sau numai pentru o parte dintre produsele ori serviciile pentru care marca a fost înregistrată. Licențele pot fi exclusive sau neexclusive.[...]

Licențele se înscriu în Registrul Național al Mărcilor, cu plata taxei prevăzute de lege, și se publică în Buletinul Oficial de Proprietate Industrială. Licența este opozabilă terților de la data înscrierii acesteia."

Din textele de lege mai sus enunțate rezulta ca marcile identice sau similare, aparținând aceluiași titular și care sunt folosite pentru produse sau servicii identice sau similare, nu pot fi transmise prin cesiune decât în totalitate și numai către o singură persoană, sub sancțiunea nulității actului de transmitere. Cesiunea devine opozabilă terților începând cu data înscrierii acesteia în Registrul Național al Mărcilor.

Totodată, titularul mărcii poate în baza unui contract de licență să autorizeze terți să folosească marca pe întreg teritoriul României sau pe o parte a acestuia pentru toate sau numai pentru o parte dintre produsele ori serviciile pentru care marca a fost înregistrată.

De asemenea, Contractele de licență se înscriu în Registrul Național al Mărcilor, cu plata taxei prevăzută de lege și se publică în Buletinul Oficial de Proprietate Industrială. Licența este opozabilă terților de la data înscrierii acesteia în Registrul Național al Mărcilor.

Referitor la acest capăt de cerere, la dosarul contestației se afla următoarele documente, din care rezulta:

- Conform Certificatul de înregistrare a mărcii, titular pentru marca... este d-na P
- Conform Certificatul de înregistrare a mărcii, titular pentru marca ..este d-l C cu o durată de protecție a mărcii de zece ani .
- Prin Decizia înregistrată la Registratura Generală OSIM, se admite înregistrarea mărcii având numărul de depozit pentru clasa de produse, aparținând lui C.
- Prin Decizia înregistrată la Registratura Generală OSIM, se admite înregistrarea mărcii având numărul de depozit pentru clasele de produse, aparținând d-nei P.
- Prin Decizia înregistrată la Registratura Generală OSIM, se admite înregistrarea mărcii având numărul de depozit pentru clasele de servicii.

Totodată este atribuit depozitului, numărul de marca aparținând lui C.

Prin Decizia înregistrată la Registratura Generală OSIM prin care se admite înregistrarea mărcii având numărul de depozit pentru clasele de servicii. Totodată este atribuit depozitului, numărul de marca aparținând d-nei P.

- Potrivit Convenției , d-na P se obligă ca până la data de **20.05.2009**, să transfere definitiv domniilor A și C, parțial, câte un procent fiecăruia, din dreptul de proprietate asupra mărcii... conform certificatului de înregistrare a mărcii emis de Oficiul de Stat pentru Inventii și Marci.

- Contractul de cesiune marca, încheiat între d-l C (cedent)- proprietar al mărcii și d-l A (cesionar), al cărui obiect îl reprezintă " transmiterea de către Cedent, Cesionarului definitiv și parțial , în sensul că se transmit 33% din drepturi asupra mărcii"

- Contractul de cesiune marca autentificat, încheiat între d-l C (cedent)-proprietar al mărcii și d-na P (cesionar) având ca obiect " transmiterea de către Cedent Cesionarului definitiv și parțial , în sensul că se transmit 33% din drepturi asupra mărcii".

-Contractul de cesiune marca, incheiat intre d-na P (cedenta)- proprietar al marcii si d-l C (cesionar), avand ca obiect " transmiterea de catre Cedenta, Cesionarului definitiv si partial , in sensul ca se transmit 33% din drepturi asupra marcii".

-Conform Contractul de licenta, partile contractante sunt:

- d-l C (licentiator)
- d-na P (licentiat)
- d-l Alicentiat)
- SC X (licentiat)

Obiectul contractului il constituie " acordarea licentiatului de catre licentiator a dreptului de folosire a marcii individuale figurative inregistrata la Oficiul de Stat pentru Inventii si Marci conform certificatului de inregistrare a, corespunzator depozitului .."

Produsele specificate in contract sunt cele corespunzatoare Clasei 20.

La art 4, punctul 2 al contractului se specifica : " Valoarea pentru care se acorda dreptul de folosire a licentei pentru licentiatul "parte 4" este de ...euro/ luna, suma platibila in lei la cursul Bancii Nationale a Romaniei cel tarziu pana la data de 10 a fiecarei luni."

-Conform Contractul de licenta, partile contractante sunt:

- d-na P (licentiator)
- d-l C(licentiat)
- d-l A (licentiat)
- SC X (licentiat)

Obiectul contractului : " acordarea licentiatului de catre licentiator a dreptului de folosire a marcii individuale combinate inregistrata la OSIM conform certificatului de inregistrare a marcii, corespunzator depozitului..".

Produsele specificate in contract sunt cele corespunzatoare Clasei 20,Clasei 24 si Clasei 25.

La art 4, punctul 2 al contractului se specifica : " Valoarea pentru care se acorda dreptul de folosire a licentei pentru licentiatul "parte 4" este de.. euro/ luna, suma platibila in lei la cursul Bancii Nationale a Romaniei cel tarziu pana la data de 10 a fiecarei luni."

Conform Contractul de licenta, partile contractante sunt:

- d-l C (licentiator)
- d-na P (licentiat)
- d-l A (licentiat)
- SC X (licentiat)

Obiectul contractului : " acordarea licentiatului de catre licentiator a dreptului de folosire a marcii individuale figurative inregistrata la Oficiul de Stat pentru Inventii si Marci corespunzator depozitului".

Contractul este incheiat pentru serviciile corespunzatoare claselor 35 si 36 .

La punctul 3 al art. 4 din contract se precizeaza faptul ca " va inlocui Contractul de licenta."

La art 4, punctul 2 al contractului se specifica : " Valoarea pentru care se acorda dreptul de folosire a licentei pentru licentiatul "parte 4" este de... euro/ luna, suma platibila in lei la cursul Bancii Nationale a Romaniei cel tarziu pana la data de 10 a fiecarei luni."

Conform contractului de licenta, partile contractante sunt:

- d-na P (licentiator)
- d-l C (licentiat)
- d-l A(licentiat)

-SC X (licentiat)

Obiectul contractului : " acordarea licentiatului de catre licentiator a dreptului de folosire a marcii individuale, cu element figurativ depusa la OSIM sub numarul de depozit".

Contractul este incheiat pentru serviciile corespunzatoare claselor 35 si 36 .

La punctul 3 al art. 4 din contract se precizeaza faptul ca " va inlocui Contractul de licenta."

La art 4, punctul 2 al contractului se specifica : " Valoarea pentru care se acorda dreptul de folosire a licentei pentru licentiatul "parte 4" este de... euro/ luna, suma platibila in lei la cursul Bancii Nationale a Romaniei pana la data de 10 a fiecarei luni cu incepere din data de 01.12.2008."

Analizand documentele mai sus enumerate, existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca proprietarii celor doua marci care fac obiectul Contractului de inchiriere a dreptului de folosinta asupra Marcii sunt d-na P si d-l C.

Contractele de licenta mai sus enumerate prin licentiatorii respectiv d-na P si d-l C, acorda licentiatului (d-IA, SC X, d-l C) dreptului de folosire a marcii individuale, cu element figurativ depusa la OSIM sub numarul de depozit.. respectiv acorda licentiatului (d-IA, SC X, d-na P) dreptului de folosire a marcii individuale figurative inregistrata la Oficiul de Stat pentru Inventii si Marci corespunzator depozitului.. , **nu sunt inscise la Registrul National al Marcilor** si nu sunt publicate in Buletinul Oficial de Proprietate Industriala.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate licenta este opozabila tertilor de la data inscrierii acesteia in Registrul National al Marcilor.

In 20.05.2009 sunt incheiate Contractele de cesiune marca, prin care P.F C transmite catre P.F. A si catre P.F.P cate 33% din drepturi asupra marcii.. iar dna P transmite catre P.F.C 33% din drepturi asupra marcii..

Desi este vorba despre marci inregistrate pentru clase de produse, in aceste contracte nu se specifica pentru care dintre produse se transmit drepturile catre celelalte persoane fizice.

Din documentele existente la dosarul contestatiei, se retine faptul ca nici Contractele de cesiune marca nu au fost inscise in **Registrul National al Marcilor** si nu au fost publicate in Buletinul Oficial de Proprietate Industriala.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, cesiunea devine opozabila tertilor incepand cu data inscrierii acesteia in **Registrul National al Marcilor**.

In conditiile in care Contractele de licenta si contractele de cesiune nu au fost inscise in **Registrul National al Marcilor** ele nu sunt opozabile tertilor, astfel ca d-l A nu are calitate de titular de marca.

Mentionam ca reglementarea speciala in materie de marci este Legea nr.84/1998 privind marcile si indicatiile geografice.

Astfel, drepturile de proprietate intelectuala se recunosc numai in anumite conditii, transmiterea dreptului de folosinta a acestora realizandu-se de asemenea, in conditii clare, nefiind posibila o alta abordare care sa ofere posibilitatea ca orice operatiune din acest domeniu sa se efectueze in mod arbitrar, conjunctural.

Dreptul de proprietate intelectuala nu este un drept consacrat oricarei persoane, in orice conditii. Este nevoie si se impune asezarea operatiunilor privind marcile -drepturile de proprietate intelectuala in cadrul special.Doar cu respectarea conditiilor statuate de legea speciala, o persoana isi poate asuma dreptul de proprietar al unui drept de proprietate intelectuala cu consecinta recunoasterii acestuia, implicit a opozabilitatii catre terti.

In contestatia formulata, societatea contestatoare face referire la Contractul de licenta si Contractul de cesiune marca prin care s-a acordat dreptul de folosire a marcii.", respectiv transmiterea a 33% din drepturi asupra marcii catre d-l A insa nu prezinta documente din care sa rezulte ca aceste contracte au fost inscrise in Registrul National al Marcilor si sunt opozabile tertilor.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal."

In conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada ca d-l A are calitatea de titular de marca, suma ... achitata in 2008 si suma... achitata in 2009 catre Al Attar Khaldoun, in baza Contractului de inchiriere a dreptului de folosinta asupra Marcii "Mobilia" nr.131/01.08.2008, inregistrate in contul 6280000 "Alte cheltuieli si servicii executate de terti.Cheltuieli drepturi de autor", sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil pe anul 2008 si 2009, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) coroborat cu prevederile alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

"(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."

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte"

Potrivit prevederilor legale enuntate, sunt cheltuieli deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

De asemenea, sunt cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, cheltuielile inregistrate in contabilitate in baza unui document justificativ.

In speta, societatea contestatoare nu a facut dovada ca cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in anul 2008 si cheltuielile lei inregistrate in evidentele contabile in 2009, cu drepturile de autor au la baza documente justificative, in conditiile in care nu s-a facut dovada ca d-l A are calitatea de titular al Marcii si Contractul de cesiune este opozabil tertilor.

Dupa cum am precizat si mai sus Contractul de inchiriere a dreptului de folosinta asupra marcii s-a incheiat intre P.F. C, **P.F. A** si P.F. P **in calitate de proprietari si SC X in calitate de beneficiar** si are ca obiect" **inchirierea dreptului de folosinta in activitatea de comert si productie mobila a SC X , asupra Marcii** conform celor doua Certificate de Inregistrare a Marcii atasate la contract.

Prin urmare, cheltuielile înregistrate în evidențele contabile în anul 2008 și cheltuielile înregistrate în evidențele contabile în 2009, cu dreptul de autor al d-l A nu au la baza documente justificative (contract) în condițiile în care nu s-a dovedit calitatea de proprietar al d-l A și nu se poate face dovada efectuării cheltuielilor în scopul realizării de venituri impozabile.

La dosarul contestației, societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală motiv pentru care se va respinge contestația ca neintemeiată pentru cheltuielile înregistrate în evidențele contabile în anul 2008 și cheltuielile înregistrate în evidențele contabile în 2009 fără a avea la baza documente justificative și fără a demonstra că operațiunea este reală.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit impozit pe profit suplimentar pe anul 2008 asupra cheltuielilor cu drepturile de autor pentru care nu s-a făcut dovada că d-l A are calitatea de proprietar al mărcii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală în mod legal au diminuat pierderea fiscală, pe perioada 01.01.2009-30.06.2009, cu suma.. reprezentând cheltuielilor cu drepturile de autor pentru care nu s-a făcut dovada că d-l A are calitatea de proprietar al mărcii și operațiunea a fost înregistrată în evidențele contabile fără a avea la baza documente justificative.

1.2. Referitor la afirmația societății contestatoare privind analiza preferențială a conturilor de venituri și cheltuieli înregistrate în evidențele contabile ale societății, menționăm:

În timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au analizat conturile de cheltuieli cu pondere semnificativă în totalul cheltuielilor înregistrate de societate pentru fiecare an.

S-au avut în vedere următoarele conturi de cheltuieli: 607 "Cheltuieli cu marfurile", 612 "Cheltuieli cu chiria", 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", 623.02 "Cheltuieli cu reclama și publicitate" iar pentru anii 2008 și semestrul I 2009 s-a analizat și contul 666 "cheltuieli financiare".

În speta sunt aplicabile prevederile pct.94.2 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

"Selectarea documentelor și a operațiunilor semnificative se apreciază de inspector și va avea în vedere volumul, valoarea și ponderea lor în activitatea contribuabilului."

Astfel, afirmația societății contestatoare referitoare la analiza preferențială a conturilor de venituri și cheltuieli de către organele de inspecție fiscală nu poate fi luată în soluționarea favorabilă a contestației deoarece potrivit prevederilor legale enunțate, inspectorul selectează documentele și apreciază volumul, valoarea și ponderea operațiunilor în activitatea contribuabilului.

1.3. În ceea ce privește afirmația contestatoarei referitoare la faptul că inspectorii au recalculat numai anumite amortizări, diminuând cheltuielile efectuate de societate la o anumită dată și reealonarea acestora pe perioade mai lungi, sub formă de amortizare, ignorând total valorile impuse de lege a se înregistra pe amortizări în fiecare an fiscal pentru toate investițiile existente în patrimoniu la fiecare dată, menționăm:

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au diminuat cheltuielile efectuate de societate la o anumita data si reesaloarea lor pe perioade mai lungi.

Astfel, s-a constatat ca in anii 2004 si 2005, pentru spatiul inchiriat in baza Contractului de la SC N, societatea a efectuat lucrari de modernizare iar contravaloarea acestora a fost inregistrata direct pe cheltuieli, la momentul efectuarii lor, fara a avea in vedere prevederile legale aplicabile pe perioada verificata.

Astfel, in speta sunt aplicabile prevederile pct.4.33 din Ordinul nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, pe anul 2004, potrivit caruia:

„4.33. Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată. În situația unei modernizări care conduce la obținerea de beneficii economice suplimentare, aceasta se recunoaște ca o componentă a activului”.

si pct.7.2.3."Imobilizari corporale -Recunoasterea imobilizarilor corporale" ,pct.93 si 94 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, in vigoare in data de 01.01.2006, care dispun:

„93.[...] (2) Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.

94.(1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare”.

coroborate cu cele ale art.24 alin.(3) si alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

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

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

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”.

si cu prevederile H.G. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, Capitolul III. Alte precizari , pct.2, respectiv:

„Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora”.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, investițiile efectuate la mijloace fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere se amortizează pe perioada contractului de închiriere sau pe durata normală de funcționare.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod legal au repartizat cheltuielile cu investițiile realizate la spațiul închiriat, pe perioada Contractului de închiriere, rezultând astfel o valoare a cheltuielilor lunare aferente cheltuielilor cu investițiile realizate la spațiul închiriat.

Intrucât în luna decembrie 2006 s-a renunțat la contract, echipa de inspecție a luat în calcul pentru perioada ianuarie 2005- octombrie 2006, cheltuieli lunare aferente acestor lucrări, iar în luna noiembrie 2006 s-a luat în calcul diferența de cheltuieli.

Organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2004, cheltuielile cu investițiile realizate la spațiul închiriat înregistrate în evidențele contabile în luna decembrie 2004.

Totodată acesta cheltuielile a fost reevaluată lunar și luată în calcul ca cheltuielile deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil, pe perioada Contractului de închiriere respectiv, perioada ianuarie 2005- noiembrie 2006.

Astfel ca, organul de inspecție fiscală a efectuat esalonarea cheltuielilor cu investițiile la spațiul închiriat în mod legal, susținerile societății contestatoare fiind neintemeiate cu privire la acest capat de cerere.

1.4. Afirmația contestatoarei potrivit căreia " s-au constatat și înregistrări eronate în categoria veniturilor, valori de care inspectorii nu au ținut cont la recalcularea profitului impozabil" nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care aceste afirmații nu au făcut obiectul Deciziei de impunere contestate.

În drept, art.206 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, precizează:

"(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal."

De altfel, contestația formulată de societate cu privire la diferențele de impozit pe profit stabilite suplimentar de plată, se referă la cheltuieli nedeductibile în general, fără a se preciza în mod expres sumele contestate, motivate în fapt și drept .

1.5.Referitor la veniturile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală în anul 2008 și veniturile stabilite suplimentar pe luna ianuarie 2009, urmare a nefacturării chiriei, taxe servicii și taxe marketing conform Contractului de închiriere, încheiat între SC X, în calitate de locatar și SC W, contestate de societate, precizăm:

În fapt, din raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestată, cu privire la Contractul de închiriere, se rețin următoarele:

Contractul de închiriere încheiat între SC X, în calitate de locatar, și SC W, în calitate de locatar are ca obiect "luarea cu chirie de către locatar de la locatar a unui spațiu, având o suprafață brută, situată în incinta R."

Durata contractului este de 5 ani.

Pretul chiriei este de... euro/ mpbrut/ luna /spațiu închiriat .La această chirie se adaugă taxa de servicii (paza și curățenie, spații comune interior și exterior, electricitate, încălzire, aer condiționat, gaz, apă, ridicarea gunoierului) + TVA .

Conform contractului chiria va fi plătită lunar, în avans, de către locatar, în data de 10 ale fiecărei luni pentru luna în curs, iar plata se va efectua pe toată perioada contractului cu bilet la ordin. Plata se va face în lei, la cursul de schimb comunicat de BNR pentru euro la data depunerii biletului la ordin.

În contractul de închiriere se prevede constituirea unui depozit de garanție, reprezentând echivalentul pe 2 luni a chiriei și a taxei pentru servicii, plătibile în patru rate (20.06.2008, 20.07.2008, 20.08.2008, 20.09.2008).

Totodată în contractul de închiriere se prevede și o taxă de marketing și promovare lunară a afacerii de ..euro/mp spațiu închiriat/lună +TVA.Cu ocazia deschiderii locatarul va trebui să plătească locatorului, o singură dată, contribuția la Bugetul de Promovare și Marketing, în valoare de 4 euro/mp spațiu închiriat.

Pentru toate ratele lunare reprezentând chiria lunară, taxa de servicii, taxa lunară de marketing, SC X are obligația să emită facturi fiscale. De asemenea, contestatoarea avea obligația să emită factura și pentru ratele aferente depozitului de garanție.

S-a constatat că SC X a emis către SC W un număr de 8 facturi fiscale reprezentând taxa de marketing de deschidere, o rată a contractului de garanție, amenajare spațiu, taxa chirie spațiu august 2008, parțial chirie luna septembrie.

Totodată s-a constatat că prin Notificarea, contractul de închiriere s-a reziliat începând cu data comunicării notificării, respectiv *"În temeiul art. 10.1 lit g din contractul de închiriere considerăm reziliat de deplin drept contractul de închiriere [...] rezilierea operand de la data comunicării prezentei"*.

Astfel, SC X trebuia să emită facturi fiscale către SC W până în luna ianuarie inclusiv.

Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a emis facturi reprezentand constituire depozit de garantie pe lunile iunie, august si septembrie 2008, pe luna septembrie 2008 s-a facturat partial contravaloare chirie si taxe serviciu si marketing iar incepand cu luna octombrie 2008 nu s-au emis facturi catre SC W, conform contractului.

In vederea stabilirii starii de fapt organelor de inspectie fiscala au solicitat informatii reprezentantului legal al SC X.

In raspunsul la Nota explicativa a organelor de inspectie fiscala, reprezentantul legal societatii precizeaza ca :*"motivul neemiterii de facturi fiscale fiind faptul ca biletele la ordin emise de SC W introduse in banca spre decontare au fost refuzate"*.

Urmare a prevederilor contractuale, pana la data rezilierii contractului conform Notificarii, SC X trebuia sa emita facturi catre SC W.

Astfel, organelor de inspectie fiscala au reintregit veniturile societatii cu suma reprezentand depozit garantie conform contract pe lunile iunie, august si septembrie 2008 si suma reprezentand contravaloare chirie, taxa de servicii, taxa lunara de marketing se perioada septembrie-decembrie 2008 si suma pe trimestrul I 2009, si au recalculat profitul impozabil aferent acestei perioade, stabilind impozit pe profit suplimentar pe anul 2008 si impozit pe profit pe trimestrul I 2009.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca s-a emis factura in timpul controlului, veniturile fiind inregistrate in evidentele contabile, precum si TVA aferenta acestor venituri, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei cu privire la impozitul pe profit aferent precum si TVA colectata suplimentar asupra acestor venituri.

In speta sunt aplicabile prevederile art.2 si art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, care prevede:

-art.2

(1) Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datorilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute din activitatea persoanelor juridice şi fizice prevăzute la art. 1, trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la poziţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de trezorerie, atât pentru cerinţele interne ale acestora, cât şi în relaţiile cu investitorii prezenţi şi potenţiali, creditorii financiari şi comerciali, clienţii, instituţiile publice şi alţi utilizatori."

-art.6

„ (1) Orice operatiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.

De asemenea, la art. 19 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

-art.19

„(1)Profitul impozabil se calculează ca diferenţă între veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an

fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

iar in H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , se precizeaza:

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

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine faptul ca rezultatele obtinute din activitatea economica a persoanelor juridice trebuie inregistrate in evidentele contabile in ordine cronologica si sistematica, in momentul efectuării lor pe baza de documente justificative.

Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, **dintr-un an fiscal**, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

In conditiile in care, s-au omis a se inregistra venituri in evidentele contabile, corectarea se realizeaza prin ajustarea profitului impozabil aferenta perioadei fiscale careia ii apartine.

De asemenea, contribuabilul are obligatia de a depune declaratie rectificativa pentru anul fiscal respectiv, la organul fiscal teritorial.

Din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca societatea a emis facturi reprezentand contravaloare chirie, taxe servicii si taxa marketing catre SC W, acestea nefiind prezentate in timpul controlului si de asemenea, la dosarul contestatiei.

Potrivit prevederilor legale, pentru anul 2008, societatea contestatoare avea obligatia de a ajusta profitul impozabil cu veniturile din chirii si de a depune la organul fiscal din cadrul A.F.P.Brasov declaratie rectificativa privind impozitul pe profit pe anul 2008.

Referitor la veniturile din chirii, aferente semestrului I 2009, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala la 30.06.2009 cu aceste venituri, definitivarea anului fiscal urmand a se realiza odata cu depunerea Declaratiei de impozit pe profit pe anul 2009.

Societatea recunoaste ca avea obligatia de a emite facturi reprezentand contravaloare chirie, taxa servicii si taxe marketing conform Contractului de inchiriere catre SC W iar veniturile si TVA aferente acestor facturi trebuiau inregistrate in evidentele contabile la data scadentei conform contractului.

Afirmatiile societatii contestatoare, ca veniturile din chirii aferente perioadei in cauza ar fi fost inregistrate in evidentele contabile in timpul controlului nu pot fi avute in vedere in solutionarea contestatiei intrucat in temeiul prevederilor art.206 alin.(2) coroborat cu prevederile art.213 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, diferentele de impozit pe profit si TVA au fost stabilite pentru perioada 01.01.2004-30.06.2009.

Astfel, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, prevederile contractuale si Notificarea prin care s-a reziliat Contractul de inchiriere, se retine ca SC X trebuia sa mai emita catre SC W, facturi , la termenul prevazut in contract, asa cum au stabilit organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala, sa le inregistreze in evidentele contabile in ordine cronologica si sistematica.

In consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X, pentru acest capat de cerere si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala referitoare la intregirea veniturilor impozabile pe anul 2008 si semestrului I 2009, deoarece argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

1.6. In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata , contestat de societate, din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

In anul 2004 organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit , prin considerarea ca nedeductibile fiscal a urmatoarelor cheltuieli:

-...lei reprezentand contravaloare servicii de amenajare pentru care societatea nu a prezentat documente in sustinere, cheltuieli care au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-... lei reprezentand cheltuieli cu lucrarile de modernizare aferente spatiului inchiriat, cheltuieli care , dupa cum am specificat si la pct.1.3 din prezenta decizie, au fost considerate ca deductibile fiscal pe perioada 2005-2006, conform contractului de inchiriere, in conformitate cu prevederile pct.4.33 din Ordinului nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene coroborat cu prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si H.G. nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind Clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, cap.III, pct.2.

In anul 2005, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit ca urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu amenajarea spatiilor inchiriate.

Organele de inspectie fiscala au repartizat cheltuielile cu amenajarea spatiilor inchiriate pe durata contractelor de inchiriere, astfel ca au considerat ca deductibile fiscal cheltuielilor in anul 2005.

In anul 2006 organele de inspectie fiscala au stabilit pierdere fiscala, urmare a considerarii ca deductibile fiscal a cheltuielilor cu amenajarea spatiilor din anii 2004 si 2005 si considerarii ca nedeductibile fiscal a urmatoarelor cheltuieli si anume:

-...lei cheltuieli cu amenajarea apartament, inregistrata in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC I, pe motiv ca societatea nu detine acest spatiu si nu a facut

dovada ca desfasoara activitate in acest spatiu, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-...lei reprezentand cheltuieli cu cazarea PF C, administratorul societatii

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuiala de... lei inregistrata in evidentele contabile in baza facturii intrucat societatea nu a prezentat documente care sa justifice cheltuiala (ordin de deplasare, persoanele pentru care s-a facut rezervarea) iar administratorul societatii are domiciliul in Brasov, neindeplinind conditiile prevazute de art.21 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal.

-... lei cheltuieli nedeductibile fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Au fost majorate veniturile lunii decembrie 2006 cu suma aferenta facturii reprezentand contravaloare chirie pe luna decembrie 2006, emisa catre SC A conform contractului de inchiriere si au fost micorate veniturile din luna ianuarie 2007 cu acesta suma, in temeiul prevederilor pct.7.10.1 din Ordinului 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene coroborat cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata si art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil pe anul 2006 si au stabilit ca societatea a inregistrat pierdere fiscala.

In anul 2007 organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit, astfel:

In luna ianuarie 2007 s-au majorat veniturile societatii cu suma aferenta facturii reprezentand contravaloare chirie pe luna decembrie 2006, emisa catre SC A conform contractului de inchiriere.

S-au majorat veniturile din chirii deoarece societatea nu a emis facturi conform contractelor de inchiriere a spatiilor, in conformitate cu prevederile Ordinului 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene coroborat cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata si art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

In data de 24.10.2007 contestatoarea a incheiat contractul de inchiriere cu SC E. Contractul a fost reziliat potrivit adresei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a emis facturi pe perioada noiembrie 2007-01.04.2008 (data rezilierii contractului) astfel ca pe anul 2007 au fost majorate venituri societatii.

Organele de inspectie fiscala au recalculat cheltuielile de protocol si au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuieli de protocol, potrivit prevederilor art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In anul 2008, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit, astfel:

Au fost considerate ca nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuieli:

-...lei reprezentand dobanzi aferente imprumutului contractat de la SC T, in baza Contractelor si imprumutului contractat cu SC X in baza Contractelor.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2008, contestatoarea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu dobanzile aferente acestor imprumuturi.

Urmare a verificarii si recalcularii de catre organele de inspectie fiscala a dobanzilor aferente imprumuturilor, in temeiul prevederilor H.G. nr.580/03.05.2006 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 si prevederilor H.G. nr.213/28.02.2007 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind

Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, s-a constatat ca dobanda aferenta este de ... euro.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu dobandile.

In conformitate cu prevederile art.23 alin.(1) -(4) din Legea nr.571/2003 si pct. 60-69 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au calculat gradul de indatorate pentru trimestrul II, III si IV .

Intrucat din calculul gradului de indatorate pentru trimestrul II, III si IV a rezultat o valoare a acestuia mai mare decat 3 si o valoare negativa a capitalurilor proprii in trimestrul III, cheltuielile cu dobandile si pierderea neta din diferentele de curs valutar sunt nedeductibile in anul 2008.

Organele de inspectie fiscala au raportat suma in anul 2009 potrivit prevederilor art.23 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

-...lei reprezentand cheltuieli cu drepturile de autor ale d-l A intrucat nu s-a facut dovada ca d-l A este proprietar al marcii, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-...lei reprezentand diminuarea veniturilor din chirii aferente facturii emisa in luna august 2008 in conditiile in care organele de inspectie fiscala au considerat-o ca venit in luna august 2007.

-...lei reprezentand diminuarea veniturilor din chirii aferente spatiului inchiriat catre SC E

-...lei reprezentand majorarea veniturilor din chirii aferente spatiului inchiriat catre SC W.

-...lei reprezentand cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal in conformitate de prevederile art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

Urmare a recalcularii profitului impozabil pe anul 2008, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata pe anul 2008, impozit pe profit.Societatea a calculat si declarat pe anul 2008 impozit pe profit astfel ca, impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2008 este in valoare de... lei.

La 30.06.2009 societatea inregistreaza pierdere .

Pentru trimestrul I 2009, a calculat impozit pe profit organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit.

Pentru perioada ianuarie-iunie 2009, echipa de inspectie fiscala a majorat cheltuielile nedeductibile cu suma compusa din:

-...lei reprezentand contravaloare prestari servicii aferente facturii emisa de SC T conform Contractului de prestari servicii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna februarie 2009 nu s-au prestat niciun fel de servicii de catre SC T, astfel ca potrivit prevederilor art.21 alin.(1) si (4) lit.m) din Legea nr.571 /2003 privind Codul fiscal au fost respinse la deducere cheltuielile reprezentand contravaloare prestari servicii aferente facturii emisa de SC T.

-... lei reprezentand cheltuieli cu drepturile de autor inregistrate in evidentele contabile in contul 6280000"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti"

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu drepturile de autor ale d-l A, intrucat din documentele prezentate in timpul controlului nu a rezultat calitatea de titular de marca a P.F. A.

Veniturile au fost majorate cu suma (aferinta contract W) si diminuate cu suma aferenta facturii emisa catre A reprezentand chirie si taxe luna decembrie 2008.

Urmare a recalcularii profitului impozabil pe semestrul I 2009, organele de inspectie fiscala au stabilit pierdere fiscala. Societatea a calculat si declarat pe trimestrul I si II 2009 impozit pe profit conform prevederilor art.18 si 34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal asa cum a fost modificata si completata prin Ordonantei 34/2009.

Pe perioada 2004-semestrul I 2009, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

Societatea formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere prin care s-a stabilit suplimentar impozit pe profit in sa prezinta motivele de fapt si de drept doar pentru cheltuielile cu drepturile de autor ale d-l A inregistrate in evidentele contabile in anul 2008 si in anul 2009 si majorarea veniturilor impozabile in anul 2008 si semestrul I 2009.

Astfel pe anul 2008, organele de inspectie fiscala au stabilit in conformitate cu prevederile art.17 si 19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal si majorarii veniturilor impozabile cu suma reprezentand contravaloare chirii nefacturate.

Pe trimestrul I 2009 organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor si majorarii veniturilor, sume contestate de societate.

Urmare a recalcularii profitului impozabil pe semestrul I 2009, organele de inspectie fiscala au stabilit pierdere fiscala.

Avand in vedere ca societatea prezinta argumentele de fapt si de drept doar pentru impozitul pe profit in suma de ... iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire cheltuielile in valoare de... lei si veniturile in valoare de... lei, care au dus la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit ,urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2008.

In aceea ce priveste diferenta de impozit pe profit in valoare de... lei, contestata de societate si pentru care aceasta nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care contesta aceasta suma, in speta sunt incidente prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala repunlicata, care dispune:

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii."

La pct.2.4 din OMFP nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

“ Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

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

“Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Se retine ca societatea, desi contesta suma totala de.. lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar de plata pe perioada 01.01.2004-30.06.2009, in ceea ce priveste diferenta de impozit pe profit in valoare de... lei, nu aduce niciun fel de argumente in sustinerea contestatiei care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala sau veniturile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, mai sus enumerate, drept pentru care se va respinge ca nemotivata contestatia pentru aceste capete de cerere.

1.7. Referitor la majorările de intarziere, contestate de societate, mentionam:

Majorările de intarziere sunt aferente impozitului pe profit de plata.

Majorările de intarziere au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiata contestatia pentru suma de... lei reprezentand impozit pe profit se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru majorările de intarziere in valoare de .. lei, potrivit principiului de drept accesoriul urmeaza principalul.

Majorările de intarziere in valoare de.. lei vor fi respinse ca nemotivate in conditiile in care s-a respins contestatia ca nemotivata pentru impozitul pe profit de plata in valoare de ...lei, potrivit aceluiasi principiu de drept.

2. In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata si majorările de intarziere aferente, contestate de societate, precizam:

2.1. Referitor la TVA contestata de societate, **D.G.F.P.Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca SC X avea obligatia colectarii pe perioada septembrie 2008-ianuarie 2009 a TVA aferenta inchirierii spatiului situat in cadrul R, in conditiile in care Contractul incheiat intre SC X, in calitate de locator, si SC W in calitate de locatar a fost reziliat conform Notificarii iar locatarul a utilizat spatiul pe acesta perioada.**

In fapt, in baza Contractului de inchiriere,SC X a inchiriat spatiul situat in incinta Galeriei Real catre SC W, durata contractului fiind de 5 ani.

Pretul chiriei este de... euro/ mpbrut/ luna /spatiu inchiriat , respectiv... euro/luna.La aceasta chirie se adauga taxa de servicii (paza si curatenie, spatii comune interior si exterior, electricitate, incalzire, aer conditionat, gaz, apa, ridicarea gunoiului) + TVA si care este de... euro/mp brut/luna respectiveuro.

Conform contractului chiria va fi platita lunar, in avans, de catre locatar, in data de 10 ale fiecărei luni pentru luna in curs, iar plata se va efectua pe toata perioada contractului cu bilet la ordin. Plata se va face in lei, la cursul de schimb comunicat de BNR pentru euro la data depunerii biletului la ordin.

In contractul de inchiriere se prevede constituirea unui depozit de garantie reprezentand echivalentul pe 2 luni a chiriei si a taxei pentru servicii, platibile in patru rate.

Totodata in contractul de inchiriere se prevede si o taxa de marketing si promovare lunara a afacerii de... euro/mp spatiu inchiriat/luna +TVA.Cu ocazia deschiderii Complexului, locatarul va trebui sa plateasca locatorului, o singura data, contributia la Bugetul de Promovare si Marcheting, in valoare de.. euro/mp spatiu inchiriat respectiv... euro.

Pentru toate ratele lunare reprezentand chiria lunara, taxa de servicii, taxa lunara de marketing, SC X avea obligatia sa emita facturi fiscale. De asemenea, contestatoarea avea obligatia sa emita factura si pentru ratele eferente depozitului de garantie.

S-a constatat ca, SC X a emis catre SC W un numar de 8 facturi fiscale reprezentand taxa de marketing de deschidere, o rata a contractului de garantie, amenajare spatiu, taxa chirie spatiu august 2008, partial chirie luna spetembrie.

Totodata s-a constatat ca prin Notificarea, contractul de inchiriere s-a reziliat incepand cu data comunicarii notificarii, respectiv *“In temeiul art. 10.1 lit g din contractul de inchiriere consideram reziliat de deplin drept contractul de inchiriere [...] rezilierea operand de la data comunicarii prezentei”*.

SC X trebuia sa emita facturi fiscale catre SC W pana in luna ianuarie inclusiv.

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a emis facturi reprezentand constituire depozit de garantie pe lunile iunie, august si septembrie 2008, pe luna septembrie 2008 s-a facturat partial contravaloare chirie si taxe serviciu si marketing iar incepand cu luna octombrie 2008 nu s-au emis facturi catre

SC W, conform contractului iar locatarul a utilizat spatiul pana la data rezilierii contractului.

In vederea stabilirii starii de fapt organele de inspectie fiscala au solicitat informatii reprezentantului legal al SC X.

In raspunsul la Nota explicativa a organelor de inspectie fiscala, reprezentantul legal societatii precizeaza ca *:"motivul neemiterii de facturi fiscale fiind faptul ca biletele la ordin emise de SC W introduse in banca spre decontare au fost refuzate”*.

Urmare a prevederilor contractuale, pana la data rezilierii contractului conform Notificarii, SC X trebuia sa emita facturi catre SC W.

Astfel, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra veniturilor rezultate din constituire depozit de garantie pe lunile iunie, august si septembrie 2008 si inchirierea spatiului conform Contractului,pana la rezilierea contractului.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca a emis, in timpul controlului, facturi reprezentand contravaloare chirie aferenta perioadei septembrie 2008-ianuarie 2009, catre SC W, inasa fara a prezenta la dosarul contestatiei aceste documente.

In speta, sunt aplicabile prevederile art. 134¹ si art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:
-art. 134¹

„Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(5) Prin derogare de la alin. (1), faptul generator intervine:

b) în cazul operațiunilor de închiriere, leasing, concesiune și arendare de bunuri, la data specificată în contract pentru efectuarea plății”.

-art.134²

”Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Potrivit prevederilor legale enuntate faptul generator si exigibilitatea TVA, in cazul operatiunilor de inchiriere, intervine la data specificata in contract pentru efectuarea platii.

In speta, analizand Contractul, se retine ca potrivit pct.3.6, 3.7, 3.11, chiria va fi platita astfel:

3.6 “Chiria va fi platita lunar, in avans de catre LOCATAR, in data de 10 ale fiecarei luni pentru luna in curs[...]”

3.7.” Plata se va efectua pe toata perioada contractului cu bilete la ordin[...].Biletele la ordin vor fi predate locatorului odata cu biletul la ordin pentru prima rata a depozitului de garantie,contractul devenind valabil numai dupa primirea biletelor la ordin si a biletului la ordin pentru prima rata a depozitului de garantie”.

3.11.”Plata chiriei lunare se va efectua in lei romanesti, reprezentand echivalentul la cursul de schimb comunicat de BNR pentru euro la data depunerii biletului la ordin ”.

In aceste conditii, SC X avea obligatia de a emite lunar factura reprezentand contravaloare chirie, taxa servicii si taxa marketing catre SC W , in data de 10 ale fiecarei luni pentru luna in curs, pana la data rezilierii contractului conform Notificarii, in care se specifica in mod clar ca *“In temeiul art. 10.1 lit g din contractul de inchiriere consideram reziliat de deplin drept contractul de inchiriere[...]rezilierea operand de la data comunicarii prezentei”.*

Se retine astfel, ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat suplimentar TVA in anul 2008 asupra veniturilor din chirii, taxa servicii si taxa marketing, precum si veniturilor din constituire depozit garantie(conform contractului) si TVA in anul 2009, asupra veniturilor nefacturate pe luna ianuarie 2009 conform contractului.

Potrivit prevederilor art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

”(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;"

iar potrivit prevederilor art.140 din Codul fiscal "Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse."

Afirmatia societatii contestatoare, potrivit careia, in timpul controlului, s-ar fi emis facturi reprezentand contravaloare chirie aferenta perioadei septembrie 2008-ianuarie 2009, catre SC W, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

-In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca pana la data de 30.06.2009, perioada ce a facut obiectul inspectiei fiscale, SC X nu a emis facturi catre SC W pe perioada septembrie 2008-ianuarie 2009.

-La dosarul contestatiei, societatea contestatoare nu a prezentat facturile in cauza (cu toate ca in contestatie mentioneaza"vezi factura").

Mai mult, dupa cum am precizat si la capitolul impozit pe profit, emiterea unor facturi ulterior perioadei supuse controlului nu poate fi luata in considerare la solutionarea contestatiei in temeiul prevederilor art.206 alin.(2) coroborat cu prevederile art.213 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, diferentele suplimentare de TVA datorate bugetului de stat fiind stabilite pentru perioada 01.01.2004-30.06.2009.

Cu privire la evidenta operatiunilor impozabile si depunerea decontului de TVA, la art.156 si 156², 157 si 158 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizeaza:

-art.156

"(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.[...]

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme."

-156²

"1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

-art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

"(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³."

-art.158

"(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156² și 156³, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare."

Potrivit acestor prevederi legale persoanele impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adăugată au obligația să țină evidente corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice, respectiv să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să se poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrarile de bunuri și prestațiile de servicii precum și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală decontul de taxa pe valoarea adăugată și semestrial Declarația informativă privind livrarile/ prestațiile și achizițiile efectuate pe teritoriul României (394).

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei, faptul că societatea nu a emis la scadența facturi reprezentând contravaloare chirie, taxa servicii și taxa marketing, pe perioada septembrie 2008 -ianuarie 2009 (data rezilierii Contractului) către SC W, nu a înregistrat în evidențele contabile aceste facturi la data la care a intervenit faptul generator și exigibilitatea taxei și nu a declarat și achitat bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar argumentele societății nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la suma reprezentând TVA colectată suplimentar.

2.2.În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar, contestată de societate, menționăm:

Din raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, pe perioada verificată, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibilă fiscală care se compune din:

-TVA aferentă facturilor emise de SC O și SC S, reprezentând contravaloare servicii de amenajare, înregistrate în evidențele contabile ale contestatoarei în luna octombrie 2004.

Organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA aferentă facturilor reprezentând prestări servicii pentru care societatea nu a prezentat situații de lucrări în conformitate cu prevederile art.134 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.59 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-TVA aferentă facturii emisă de SC I reprezentând contravaloare amenajare apartament.

Organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA pe motiv că societatea nu a făcut dovada că spațiul aparține societății și nu a prezentat documente din care să rezulte că societatea desfășoară activitate în acel spațiu.

-TVA aferenta facturii emisa de SC N, reprezentand contravaloare, pe factura fiind in scris la date privind expeditia numele delegatului C , factura nefiind insotita de documente care sa justifice cheltuiala:ordin de deplasare, persoanele pentru care s-a facut rezervarea.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta facturilor mai sus enumerate in conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data inregistrarii facturilor.

-TVA aferenta facturii emisa de SC T, reprezentand contravaloare prestari servicii conform contractului.Contractul a fost incheiat pe o perioada de 6 luni.

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca nu s-au prestat niciun fel de servicii de catre SC T, astfel ca in temeiul art.134¹ alin.(1) si (4) si art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare au respins la deductibilitate TVA.

Organele de inspectie fiscala, au mai colectat suplimentar TVA care se compune din:

-TVA aferenta depasirii cheltuielilor de protocol in conformitate cu prevederile pct.7 alin.(3) si (6) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal.

-TVA colectata suplimentar asupra veniturilor pentru care societatea nu a emis catre SC E, facturi pentru inchiriere spatiu, taxe marketing si garantie conform Contractului de inchiriere.

Organele de inspectie fiscala au colectat TVA in conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) si (5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Desi societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei pentru TVA stabilita suplimentar prin Decizie de impunere, prezinta argumente doare pentru TVA colectata suplimentar in valoare de... lei.

In aceea ce priveste diferenta de TVA in valoare de.. lei stabilita suplimentar de plata , societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care contesta aceasta suma.

In speta sunt incidente prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, care dispune:

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;"

La pct.2.4 din OMFP nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

“ Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

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

"Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;"

In conditiile in care societatea nu aduce niciun fel de argumente in sustinerea contestatiei care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere,avand in vedere prevederile legale enuntate in speta, se va respinge contestatia ca nemotivata cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata.

2.3. Referitor la majorarile de intarziere in aferente TVA de plata, contestate de societate, mentionam:

Majorarile de intarziere sunt aferente TVA de plata.

Majorarile de intarziere au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiata contestatia pentru suma de..reprezentand TVA se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru majorarile de intarziere in valoare de... lei, potrivit principiului de drept accesoriul urmeaza principalul.

Majorarile de intarziere in valoare de... lei vor fi respinse ca nemotivate in conditiile in care s-a respins contestatia ca nemotivata pentruTVA de plata in valoare de... lei, potrivit aceluiasi principiu de drept.

3.In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala si majorarile de intarziere, stabilite de organele de inspectie fiscala, contestate de societate,mentionam:

3.1Referitor la impozitul pe veniturile din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala, D.G.F.P. Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea avea obligatia de a calcula, retine si vira bugetului de stat impozitul pe veniturile din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala, asupra platilor efectuate catre persoanele fizice C, A si P, conform potrivit Contractului de inchiriere a dreptului de folosinta asupra Marcii.

In fapt, in perioada august -decembrie anul 2008 SC X a achitat, conform extraselor de cont, suma de... lei catre persoanele fizice C, A si P potrivit Contractului de inchiriere a dreptului de folosinta asupra Marcii “.

Pe perioada ianuarie -iunie 2009, societatea contestatoare, in baza Contractului de inchiriere a dreptului de folosinta asupra Marcii, a achitat catre persoanele fizice mai sus enumerate suma de.. lei,

Urmare a verificarii s-a constatat ca pentru platile efectuate catre persoanele fizice C,A si P potrivit Contractului de inchiriere a dreptului de folosinta asupra Marcii “, in perioada august 2008-iunie 2009, societatea nu a retinut la sursa impozitul datorat de catre persoanele fizice din veniturile obtinute din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala.

Potrivit prevederilor art.46 alin.(4), art.50 alin.(1) si art.52 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu pct.61,62,65 si 66 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, societatea contestatoare avea obligatia retinerii si virarii la bugetul statului a impozitului datorat de persoanele fizice, urmare a veniturilor obtinute din valorificare sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca venitul brut realizat de persoanele fizice mai sus enumerate iar societatea avea obligatia calcularii, retinerii si virarii bugetului de stat un impozit pe veniturile valorificare sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala in cota de 10 %.

In contestatia formulata , societatea contestatoare sustine ca in legislatie nu este prevazuta obligatia calcularii si retinerii prin stopaj la sursa a impozitului pentru veniturile ce imbraca forma drepturilor de proprietate intelectuala provenite din marci de fabrica si de comert.

Sustine faptul ca, persoanele fizice in cauza au inregistrat contractele de inchiriere a dreptului de folosinta asupra marcii la A.F.P.Brasov, astfel ca veniturile realizate ca urmare a contractului de inchiriere a dreptului de folosinta asupra marcii, au fost impuse cu 16%, astfel ca obligatia societatii la plata a 10% stopaj la sursa aferenta acestor venituri se concretizeaza in dubla impozitare.

In speta sunt aplicabile prevederile art.41, art.46 alin.(4), art.50 alin.(1) si art.52 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare pe perioada verificata, care dispun:

-art.41

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46;

-art. 46

„Definirea veniturilor din activități independente

(4) Veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală provin din brevete de invenție, desene și modele, mostre, mărci de fabrică și de comerț, procedee tehnice, know-how, din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor și altele asemenea”.

-art.50

„Stabilirea venitului net anual din drepturile de proprietate intelectuală

(1) Venitul net din drepturile de proprietate intelectuală se stabilește prin scăderea din venitul brut a următoarelor cheltuieli:

a) o cheltuială deductibilă egală cu 40% din venitul brut;

b) contribuțiile sociale obligatorii plătite”.

-art.52

„Reținerea la sursă a impozitului reprezentând plăți anticipate pentru unele venituri din activități independente

(1) Plătitorii următoarelor venituri au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite:

a) venituri din drepturi de proprietate intelectuală”.

coroborat cu prevederile pct. 53, 61,62,65 si 66 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"53. Venitul brut din drepturi de proprietate intelectuală cuprinde atât sumele încasate în cursul anului, cât și reținerile în contul plăților anticipate efectuate cu titlu de impozit și contribuțiile obligatorii reținute de plătitorii de venituri."

61.” Plătitorii de venituri din drepturi de proprietate intelectuală au obligația de a calcula și de a reține în cursul anului fiscal o sumă reprezentând 10% din venitul brut realizat de titularii de drepturi de proprietate intelectuală ca urmare a exploatării drepturilor respective. Această sumă reprezintă plata anticipată în contul impozitului anual datorat de contribuabili.

62. Plătitorii de venituri din drepturi de proprietate intelectuală, cărora le revine obligația calculării și reținerii impozitului anticipat, sunt, după caz:

- utilizatorii de opere, invenții, know-how și altele asemenea, în situația în care titularii de drepturi își exercită drepturile de proprietate intelectuală în mod personal, iar relația contractuală dintre titularul de drepturi de proprietate intelectuală și utilizatorul respectiv este directă.

[...]

65. Impozitul anticipat se calculează și se reține în momentul efectuării plății sumelor către beneficiarul venitului.

66. Impozitul reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 a lunii următoare celei în care se fac plata venitului și reținerea impozitului”.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală, respectiv veniturile din închirierea dreptului de folosință a marilor, sunt cuprinse în categoria veniturilor din activități independente și sunt supuse impozitării cu o cota de 16 %.

Însă, în cazul acestor venituri, legiuitorul a impus reținerea la sursă de către platitorii de venituri a unei cote de 10% din venitul brut realizat de titularii de drepturi de proprietate intelectuală, această sumă reprezentând plata anticipată în contul impozitului anual datorat de către contribuabili.

Impozitul anticipat se calculează și se reține în momentul efectuării plății sumelor către beneficiarul venitului și se virează bugetului de stat până la data de 25 a lunii următoare celei în care se face plata venitului și reținerea impozitului.

Având în vedere prevederile legale menționate și faptul că societatea contestatoare nu a calculat și virat bugetului de stat impozitul pe venit în cota de 10% din venitul brut realizat de P.F. C, A și P, potrivit Contractului de închiriere a dreptului de folosință asupra mărcii “, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit ca datorată suma cu titlu de impozit pe venit din valorificarea dreptului de proprietate intelectuală.

Afirmatia societății contestatoare, potrivit căreia din prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală respectiv pct.62 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu rezultă că platitorii de venituri au obligația calculării și reținerii la sursă a impozitului pe venituri

din valorificarea dreptului de proprietate intelectuala provenite din marci de fabrica si de comert, nu este reala in conditiile in care la art.46 din lege, din cadrul veniturilor din activitati independente fac parte si veniturile din valorificarea dreptului de proprietate intelectuala iar la art.52 din lege se prevede obligativitatea retinerii la sursa a impozitului pe astfel de venituri.

Potrivit pct. 62 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal "platitorii de venituri din drepturi de proprietate intelectuala carora le revine obligatia calcularii si retinerii impozitului anticipat sunt, dupa caz: utilizatorii de opera, inventii, know-how si **altele asemenea**" definite la art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus enumerat, respectiv desene si modele, **marci de fabrica si de comert**, procedee tehnice, drepturi de autor si drepturi conexe dreptului de autor.

Astfel, afirmatia societatii contestatoare nu poate fi avuta in vedere in solutionarea favorabila a contestatiei.

Referitor la afirmatia societatii contestatoare potrivit careia organele de inspectie fiscala, in raportul de inspectie fiscala, respectiv pag.109-110, se contrazic cu privire la impozitul pe veniturile din valorificarea dreptului de proprietate intelectuala in sensul ca "nu au fost prezentate documente din care sa rezulte achitarea de catre persoanele fizice a impozitului datorat pentru veniturile realizate" iar pe de alta parte "s-au solicitat informatii Serviciului Registru Contribuabili Persoane Fizice din cadrul A.F.P.Brasov cu privire la persoanele care au concesiionat marcele ", mentionam:

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala prin adrese au solicitat informatii suplimentare A.F.P.Brasov si A.F.P.Bucuresti cu privire la nivelul veniturilor declarate, categoria acestora, contractele inregistrate ca reprezentand sursa de venituri pentru contribuabilii C, A si P.

In adresa, A.F.P.Brasov-Serviciului Registre Contribuabili Declaratii Fiscale-Persoane Fizice specifica faptul ca dl. C a obtinut si declarat conform Declaratiei inregistrata la A.F.P, urmatoarele venituri:

-pentru anul fiscal 2008 venituri nete impozabile din cedarea folosintei bunurilor si sunt aferenta contractului de inchiriere a dreptului de folosinta asupra marcii incheiat cu SC X

-pentru anul fiscal 2009 venit net impozabil estimat din cedarea folosintei bunurilor, aferent contractului de inchiriere a dreptului de folosinta asupra marcii incheiat cu SC X si inregistrat A.F.P.Brasov.

Contribuabilul a depus Declaratia privind venitul estimat (220) pe anul 2009 , la AFP Brasov.

Din adresa transmisa de Administratia Finantelor Publice -Sector 4 Bucuresti-Serviciul Registre Contribuabili Persoane Fizice, referitor la contribuabilul A, rezulta urmatoarele:

Veniturile au fost declarate cu intarziere, contribuabilul A fiind sanctionat contravențional.

Declaratiile de venit au fost depuse prin imputernicit, astfel:

Pe anul 2008 a depus declaratia speciala de venit, declarand venituri din cedarea folosintei bunurilor printre care si venitul brut realizat in baza contractului incheiat cu SC X .

Pe anul 2009 , contribuabilul prin imputernicit a depus declaratia estimativa, prin care a declarat venit brut din cedarea folosintei bunurilor, realizat in baza contractului incheiat cu SC X.

Organele fiscale din cadrul Administratia Finantelor Publice -Sector 4 Bucuresti-Serviciul Registre Contribuabili Persoane Fizice au constatat ca veniturile declarate in baza Contractului incheiat cu SC X **nu se incadreaza in categoria veniturilor din cedarea folosintei bunurilor, ele fiind venituri din categoria activitatilor independente, motiv pentru care a fost instiintat contribuabilul cu privire la acest aspect.**

Din adresa , transmisa de Administratia Finantelor Publice -Sector 5 Bucuresti, referitor la contribuabilul P, rezulta urmatoarele:

D-na P a declarat venituri din cedarea folosintei bunurilor, conform contractului de inchiriere a dreptului de folosinta asupra Marcii .

Analizand, adresele transmise de A.F.P.Brasov si A.F.P.Bucuresti-Sector 4 si Sector 5 se retine faptul ca persoanele fizice C, A si P au inregistrat Contractul de inchiriere a dreptului de folosinta asupra Marcii si au depus Declaratiile privind veniturile realizate din relatia cu SC X, in anul 2009, unele chiar in timpul inspectiei fiscale.

Veniturile realizate de persoanele fizice in baza contractului de inchiriere a dreptului de folosinta asupra marcii incheiat cu SC X au fost declarate ca si venituri din cedarea folosintei bunurilor, desi in fapt reprezinta venituri din drepturi de proprietate intelectuala, venituri pentru care este prevazuta in legislatie obligatia calcularii, retinerii la sursa si virarii impozitului reprezentand plati anticipate.

Din adresele mai sus enumerate, transmise in timpul inspectiei fiscale de A.F.P.Brasov si A.F.P.Bucuresti-Sector 4 si Sector 5 nu rezulta ca s-a rectificat declaratia cu privire la venitul declarat eronat , ca fiind din cedarea folosintei bunurilor si s-a stabilit impozitul pe venit datorat asupra veniturilor obtinute din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuala , urmare a inchirierii dreptului de folosinta asupra marcii catre SC X si de asemenea nu rezulta ca persoanele fizice in cauza au achitat impozitul aferent acestor venituri catre bugetul statului.

In timpul controlului sau la dosarul contestatiei nu au fost depuse documente din care sa rezulte ca impozitul pe venit a fost achitat bugetului de stat, astfel ca nu se poate vorbi de o contradictie in raportul de inspectie fiscala (pag.109-110) in ceea ce priveste declararea veniturilor obtinute din valorificarea dreptul de proprietate intelectuala si plata efectiva a impozitului pe veniturile realizate din valorificarea dreptului de proprietate intelectuala.

Chiar in situatia achitarii impozitului pe venitul realizat din valorificarea dreptului de proprietate intelectuala de catre persoanele fizice in cauza, impunerea la sursa a impozitului reprezentand plati anticipate in cota de 10% nu reprezinta dubla impozitare intrucat, aceasta este obligatia de retinere la sursa si de plata a SC X, iar platile anticipate retinute din venitul obtinut de persoanele fizice se scad din impozitul pe venit anual datorat de acestea conform pct.61 din Norme.

In speta, nu este relevant faptul ca P.F. A, A si P au depus declaratiile de venit pe anul 2008 si 2009 in conditiile in care, potrivit prevederilor art.46(4), art.50(1) si art.52(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu pct.61,62,65 si 66 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, **SC X avea obligatia retinerii la sursa a impozitului pe venit in cota de 10% din venitul brut realizat de persoanele fizice** pentru inchirierea dreptului de folosinta a marcilor conform Contractului precum si virarea la bugetul statului a impozitului retinut pana la data de 25 a lunii urmatoare celei în care se face plata venitului si retinerea impozitului, acesta reprezentand plata anticipata în contul impozitului anual datorat de contribuabil.

Sumele platite de SC X catre **persoanele fizice** pentru inchirierea dreptului de folosinta a marilor conform Contractului, reprezinta **venituri din drepturi de proprietate intelectuala**, pentru care in legislatia fiscala in vigoare(art.52, 53 din Codul fiscal) este prevazuta obligatia platitorului de venit sa calculeze, sa retina la sursa si sa vireze la bugetul statului impozitul in cota de 10% din venitul brut realizat de titularii de drepturi de proprietate intelectuala ca urmare a exploatarii drepturilor respective. Aceste sume reprezinta plati anticipate in contul impozitului anual datorat de contribuabili .

Intrucat legislatia in vigoare prevede in mod expres obligatia retinerii la sursa si virarii bugetului de stat a impozitului datorat, reprezentand plati anticipate, de catre platitorii de venituri din drepturi de proprietate intelectuala, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca datorata bugetului de stat suma cu titlu de impozit pe venituri din drepturi de proprietate intelectuala.

In consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru suma reprezentand impozit pe venituri din drepturi din proprietate intelectuala deoarece argumentele prezentate in continutul contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

3.2.Referitor la majorarile de intarziere, contestate de societate, mentionam:

Majorarile de intarziere sunt aferente impozit pe venituri din drepturi din proprietate intelectuala.

Majorarile de intarziere au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, de la data scadentei debitului si pana la data controlului si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiata contestatia pentru suma reprezentand impozit pe venituri din drepturi din proprietate intelectuala se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru majorarile de intarziere aferente , potrivit principiului de drept accesoriul urmeaza principalul.

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

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de X, impotriva Deciziei de impunere, pentru suma reprezentand:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit
- taxa pe valoarea adaugata
- majorari de intarziere aferente TVA
- impozit pe veniturile din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala
- majorari de intarziere aferente veniturilor din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala

2.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de SC X, impotriva Deciziei de impunere, pentru suma, reprezentand:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit

- taxa pe valoarea adaugata
- majorari de intarziere aferente TVA

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