

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR
PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionarea Contestatiilor**

DECIZIA nr. 13 din 28 martie 2006

Cu adresa nr....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr....., **Activitatea de Control Fiscal din cadrul D.G.F.P. Prahova** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C.**, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...../....., intocmita de Activitatea de Control Fiscal Prahova.

Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...../..... are la baza constatarile inscrise in **Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr...../.....**.

Obiectul contestatiei îl reprezinta suma totala de **..... lei RON**, constituita din:

- lei RON - diferenta impozit pe profit;
- lei RON - dobanzi aferente;
- lei RON - majorari de intarziere aferente;
- lei RON - penalitati de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.177 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 26.09.2005 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

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

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"1. [...] la nivelul anului 2004 societatea noastra a primit o factura aferenta transportului extern in suma de lei RON, factura ce reprezinta servicii executate de terti pentru remedierea unor produse executate de societatea noastra, produse care nu au fost returnate in tara. In contractul de prelucrare in lohn este mentionat faptul ca "in cazul in care partenerul extern constata ca marfa este necorespunzatoare din punct de vedere calitativ exista posibilitatea returnarii marfii in Romania si suportarea tuturor cheltuielilor aferente (manopera, transport)". In cazul acesta firma ... din Anglia ne-a trimis aceasta factura pentru costul transportului deoarece manopera aferenta executarii acestor produse ne-a fost achitata integral, societatea noastra avand nevoie de aceasta incasare pentru efectuarea platilor salariilor, utilitatilor si a taxelor aferente salariilor.

- referitor la tichetele cadou, in suma de ... lei RON, considerate de organul de control ca fiind cheltuieli nedeductibile: acestea au fost acordate salariatilor in scopul obtinerii de venituri. [...].

Prin acordarea acestor tichete cadou li s-a oferit salariatilor posibilitatea achizitionarii produselor alimentare si a altor produse.

2. referitor la anul 2005 - perioada verificata ian-septembrie organul de control a considerat cheltuiala nedeductibila suma de lei RON, suma aferenta tichetelor cadou acordate salariatilor.

Pe aceleasi considerente mentionate de noi pentru anul 2004, aceste cheltuieli au fost facute in scopul stimularii salariatilor si realizarii de venituri. [...]."

II. Prin Raportul de inspectie fiscala încheiat la data de de reprezentantii Activitatii de Control Fiscal Prahova la S.C., s-au constatat urmatoarele:

"[...] In mod eronat societatea nu a avut in vedere la stabilirea limitei de deductibilitate a cheltuielilor cu actiunile sociale si sumele reprezentand cadouri acordate angajatelor sub diferite forme, respectiv cadouri in bani si tichete cadou.

In acest sens, urmare a verificarii efectuate, au fost identificate in conturile 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate" (..... lei) si 628.1 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" (..... lei) sume reprezentand tichete cadou acordate salariatilor societatii, fara ca acestea sa fie avute in vedere la stabilirea limitei de deductibilitate a cheltuielilor sociale. [...].

Fata de cele prezentate, se constata ca au fost incalcate dispozitiile art.21 (3), lit. c) din Legea nr.571/2003 [...].

- in mod nejustificat, in luna decembrie 2004, unitatea a majorat costurile - cont 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal" cu valoarea totala de lei, reprezentand c/val unui transport facturat de catre clientul extern Anglia in afara clauzelor contractuale (ce in fapt reprezinta imputatii - remedieri marfuri refuzate calitativ de partenerul extern, a se vedea nota explicativa - anexa nr.10, raspuns intrebare nr.5).

In acest sens aratam ca, potrivit Contractului de prelucrare in lohn nr.... incheiat intre S.C. si LTD Anglia, obligatia pentru achitarea transportului revine beneficiarului, respectiv LTD Anglia.

In consecinta, in baza prevederilor art.21 (1) din Legea nr.571/2003, in timpul inspectiei fiscale aceste cheltuieli au fost considerate ca nedeductibile, cu valoarea acestora urmand a fi majorata masa profitului impozabil. [...].

- in cursul anului 2005 (intervalul ianuarie - septembrie 2005) au fost identificate cheltuieli sociale reprezentand cadouri in bani acordate salariatilor precum si tichete cadou destinate acestora fara ca unitatea sa procedeze la calcularea limitei de deductibilitate potrivit legii.

In consecinta, in timpul verificarii s-a procedat la stabilirea acestei limite, tinandu-se cont de toate sumele de aceasta natura identificate cu ocazia controlului, respectiv:

- tichete cadou acordate salariatilor - cont 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate" si 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" - in suma totala de RON;

- cadouri in bani cu ocazia sarbatorilor - cont 6458 "Alte cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala" - in valoare totala de RON.

In urma aplicarii prevederilor art.21 (3), lit.c) din Legea nr.571/2003, modificata si completata, a rezultat o depasire a limitei de deductibilitate a cheltuielilor sociale admise cu valoarea totala de RON. [...]."

Urmare celor prezentate mai sus, prin actul de control contestat a fost stabilita o diferenta de impozit pe profit de plata in suma totala de lei RON, dobanzi si majorari aferente in suma de lei RON si penalitati de intarziere aferente in suma de lei RON, din care S.C. contesta doar o diferenta de impozit pe profit in suma de lei RON, dobanzi si majorari aferente in suma de lei RON si penalitati de intarziere aferente in suma de lei RON.

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* - Controlul fiscal concretizat prin Raportul de inspectie fiscala încheiat la data de de organele Activitatii de Control Fiscal Prahova la S.C. , a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, evidenta si virare a obligatiilor datorate bugetului general consolidat al statului, precum si solutionarea decontului de TVA cu suma negativa si optiune pentru rambursare inregistrat la A.F.P. Campina sub nr..... si la A.C.F. Prahova sub nr.....

- In urma verificarii impozitului pe profit aferent perioadei 01.10.2004 - 30.09.2005, a rezultat, fata de impozitului pe profit stabilit de societate, o diferenta de impozit stabilita suplimentar in suma de lei RON, pentru care organele de control au calculat accesorii in suma totala de lei RON.

* - Prin contestatia formulata, S.C. nu este de acord cu obligatia de plata a impozitului pe profit in suma de lei RON, precum si cu accesorii in suma totala de lei RON.

Impozitul pe profit contestat in suma de lei provine din urmatoarele cheltuieli stabilite la control ca nedeductibile fiscal:

- lei RON reprezentand tichete cadou acordate salariatilor societatii in anii 2004 si 2005, fara ca aceasta suma sa fi fost avuta in vedere la stabilirea limitei de deductibilitate a cheltuielilor sociale;

- lei RON reprezentand cheltuieli de transport extern inregistrate de societate in luna decembrie 2004 in contul contabil 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal" in afara clauzelor contractuale.

1. - Referitor la cheltuielile cu tichetele cadou in suma totala de lei RON, din care suma de ... lei RON este aferenta anului 2004 si suma de ... lei RON este aferenta perioadei ianuarie - septembrie 2005, precizam urmatoarele:

* - In cursul anului 2004 S.C. a inregistrat in contul 604 "*Cheltuieli privind materialele nestocate*" suma de lei RON si in contul 628.1 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*" suma de lei RON, sume ce reprezinta contravaloare tichete cadou acordate salariatilor societatii.

In perioada ianuarie - septembrie 2005 societatea comerciala a acordat salariatilor tichete cadou in suma totala de lei RON, inregistrate in contul 604 "*Cheltuieli privind materialele nestocate*" si in contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de*

terti", precum si cadouri in bani cu ocazia sarbatorilor, in suma totala de lei RON, inregistrate in contul 6458 "*Alte cheltuieli privind asigurarea si protectia sociala*".

- S.C. sustine ca sumele reprezentand tichete cadou sunt cheltuieli de reclama si publicitate efectuate in scopul popularizarii firmei, aceste cheltuieli fiind deductibile in totalitate la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

* - Organele de control au considerat insa ca tichetele cadou acordate salariatilor reprezinta cheltuieli sociale, cu deductibilitate limitata la calculul profitului impozabil si, in consecinta, au procedat la recalcularea limitei de deductibilitate a cheltuielilor sociale. Intrucat cota legala de 2% aplicata asupra fondului de salarii realizat a fost depasita atat in anul 2004, cat si in primele trei trimestre ale anului 2005, sumele reprezentand depasirea cheltuielilor sociale, respectiv cheltuieli cu tichetele cadou si cadourile in bani acordate salariatilor, nedeductibile fiscal, au condus la stabilirea unei diferente de impozit pe profit in suma de lei RON pentru anul 2004 (..... lei x 25%) si in suma de lei RON pentru perioada ianuarie - septembrie 2005 (..... lei x 16%).

Art.21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza la **alin.(2) lit.d) si alin.(3) lit.c)**:

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

[...]

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

(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

[...]

c) cheltuielile sociale, in limita unei cote de pana la 2%, aplicata asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit legii nr.53/2003 - Codul muncii, cu modificarile ulterioare. [...]. In cadrul acestei limite pot fi deduse si cheltuielile reprezentand: [...] cadouri in bani sau in natura oferite copiilor minori ai salariatilor, cadouri in bani sau in natura acordate salariatelor, [...]."

Fata de prevederile legale citate mai sus, se retin urmatoarele:

- Tichetele cadou reprezinta in fapt bonuri valorice nenominalizate de tip "cadou", care, fiind acordate salariatilor societatii, se incadreaza in categoria "*cadouri in bani sau in natura oferite copiilor minori ai salariatilor, cadouri in bani sau in natura acordate salariatelor*".

Astfel, cheltuiala cu tichetele cadou se incadreaza in prevederile art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv cheltuieli sociale cu deductibilitate limitata.

- Cheltuiala cu tichetele cadou acordate salariatilor nu poate fi asimilata cu cheltuielile de reclama si publicitate, deductibile integral, intrucat aceste cheltuieli sunt

efectuate in scopul popularizarii firmei, produselor sau serviciilor si in baza unui contract scris.

Aceasta presupune ca destinatarul efortului financiar sa nu cunoasca firma sau produsele acesteia, serviciul de reclama si publicitate sa fie efectuat de catre o firma specializata, in baza unui contract scris, iar finalitatea actiunii sa fie cresterea vanzarilor firmei.

Tichetele cadou acordate salariatilor nu pot fi incadrate nici in categoria "*bunuri acordate cu scopul stimularii vanzarilor*", salariatii neavand posibilitatea sa achizitioneze in cantitati mari produsele firmei, ca astfel sa contribuie la cresterea veniturilor firmei.

- Prin acordarea tichetelor cadou se poate realiza doar o crestere a productivitatii muncii, prin cointeresarea materiala a angajatilor societatii.

Din cele prezentate mai sus rezulta caracterul "social" al cheltuielilor cu tichetele cadou acordate salariatilor, deductibile fiscal in cota de 2% din cheltuielile cu salariile, si nicidecum incadrarea acestora in categoria cheltuielilor cu reclama si publicitatea, deductibile integral la calculul profitului impozabil.

Caracterul social al tichetelor cadou acordate salariatilor rezulta din insasi declaratia data de doamna - in calitate de contabil al societatii contestatoare, care precizeaza in Nota explicativa data in fata organelor de control, referitor la tichetele cadou:

"Aceste tichete cadou nu au fost considerate nedeductibile deoarece pe parcursul acordarii acestora societatea nu a acordat alte tichete de masa. Aceste tichete au fost acordate salariatelor, pentru ca societatea nu a avut posibilitatea maririi salariilor. [...]."

Astfel, rezulta ca in mod corect si legal organele de control au procedat la recalcularea limitei de deductibilitate a cheltuielilor sociale, incluzand in aceasta categorie si cheltuielile cu tichetele cadou acordate salariatilor societatii contestatoare, astfel ca impozitul pe profit in suma totala de lei RON aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal cu tichetele cadou ($\text{.....} \times 25\% = \text{.....}$ lei RON pentru anul 2004 si $\text{.....} \times 16\% = \text{.....}$ lei RON pentru perioada ianuarie - septembrie 2005) este legal datorat de societatea contestatoare, ca si majorarile, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente.

Fata de cele precizate mai sus, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

2. - Referitor la cheltuiala in suma de lei RON reprezentand contravaloare transport extern, precizam urmatoarele:

* - In luna decembrie 2004 S.C. a inregistrat in contul 624 "*Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal*" suma de lei RON, reprezentand contravaloarea unui transport facturat de catre clientul extern LTD Anglia, societatea sustinand prin contestatia formulata ca, in fapt, aceasta suma reprezinta "*servicii executate de terti pentru remedierea unor produse executate de societatea noastra, produse care nu au fost returnate in tara*", deductibile fiscal.

Potrivit Contractului de prelucrare in lohn nr..... incheiat intre S.C. si firma LTD din Anglia, obligatia privind achitarea transportului revine beneficiarului produselor, respectiv firmei LTD Anglia.

Factura externa in baza careia s-a inregistrat in contabilitate suma de lei ROL poarta mentiunea "*cheltuieli de transport*".

Astfel, aceasta cheltuiala efectuata in afara prevederilor contractuale este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor **art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, care precizeaza:

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

In situatia in care suma de lei ROL reprezinta in fapt contravaloare servicii executate de firma din Anglia (beneficiarul produselor executate in lohn), respectiv remedieri ale unor produse considerate de client necorespunzatoare calitativ, asa cum se sustine in contestatie, aceasta suma este tot nedeductibila fiscal, in baza prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citat si a pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 (referitor la art.21 alin.(4) lit.m) din lege).

Astfel, societatea prestatoare nu a precizat in factura ca s-ar fi executat lucrari de remedieri (imputatii) la produsele executate in lohn de S.C. si, in plus, beneficiarul extern nu a insotit factura de o situatie de lucrari din care sa rezulte ce servicii s-au executat si pentru care produse.

Mentionam ca, insasi societatea contestatoare a considerat nedeductibile fiscal sumele inregistrate pe costuri reprezentand contravaloarea unor imputatii facturate de clientul extern pentru diferite reparatii efectuate de acesta in Anglia, la produsele confectionate de catre S.C., conform celor prezentate la pagina 10 din Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca, intrucat cheltuiala in suma de lei ROL nu este aferenta realizarii veniturilor, in mod corect si legal organele de control au considerat ca aceasta este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2004 si, deci, impozitul pe profit in suma de lei ROL (..... lei RON) - 25% este legal datorat bugetului general consolidat de catre S.C., precum si majorarile, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente.

Astfel, si pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

IV. Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr..... emisa de reprezentantii Activitatii de Control Fiscal Prahova, in conformitate cu prevederile art.186 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 26.09.2005, se:

DECIDE:

1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C., pentru suma totala de **..... lei RON**, constituita din:

- lei RON - diferenta impozit pe profit;
- lei RON - dobanzi aferente;
- lei RON - majorari de intarziere aferente;
- lei RON - penalitati de intarziere aferente.

2. - Conform prevederilor art.188 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata in data de 26.09.2005 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,