

**DECIZIA nr. 327 din 10.12.2009**  
privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.**,  
inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice sector 5 - Activitatea de Inspecție Fiscala prin adresa nr. , cu privire la contestatia formulata de **S.C. X S.R.L.**, cu sediul in Bucuresti, .

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. , il constituie Decizia de impunere nr. privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , prin care s-au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare, din care societatea contesta impozit pe profit in suma de **Y1 lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **Y2 lei**.

Avand in vedere dispozitiile art.205 alin.(1), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.(a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **S.C.X S.R.L.**

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

**I.** Prin contestatia formulata, SC X SRL precizeaza ca factura nr.X la care se face referire in raportul de inspectie fiscala are ca emitent SC T SRL si ca beneficiar SC X SRL, in calitate de cumparator.

Factura nr. indeplineste cerintele prevazute de lege pentru ca suma de lei sa constituie cheltuiala avuta in vedere la calculul profitului impozabil si al impozitului pe profit datorat si achitat.

La capitolele referitoare la TVA si impozit pe profit din raportul de inspectie fiscala se face confuzie intre firma SC U SRL - inexistenta si SC T SRL, cea care a emis factura in discutie.

In concluzie, contestatara solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a deciziei contestate cu privire la impozitul pe profit in suma de Y1 lei si la majorari de intarziere in suma de Y2 lei, conform principiului "accesoriul urmeaza principalul."

**II.** Prin Decizia de impunere nr. privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , Administratia Finantelor Publice sector 5 - Activitatea de Inspecție Fiscala a stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare, din care societatea contesta impozit pe profit in suma de **Y1 lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **Y2 lei**.

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatarile organelor de inspectie fiscala, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

**3.1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de inspectia fiscala in suma de Y1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatara datoreaza diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar la control, in conditiile in care constatarile organelor de inspectie fiscala nu sunt de natura sa clarifice situatia de fapt a societatii cu privire la stabilirea caracterului deductibil al sumei de lei considerata drept cheltuiala nedeductibila*

**In fapt**, prin raportul de inspectie fiscala nr. , ce a stat la baza deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 5 a efectuat inspectia fiscala generala pentru perioada 02.03.2007 - 31.01.2008, iar in ceea ce priveste impozitul pe profit verificarea a vizat perioada 02.03.2007 - 31.12.2007.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuiala in suma de lei, reprezentand refacturare chirie din factura nr. emisa de SC T, mentionand ca aceasta cheltuiala nu este aferenta activitatii desfasurate de societate conform art.21 din Codul fiscal.

Ca urmare a constatarilor cuprinse in raportul de inspectie fiscala nr. , prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. s-a stabilit impozit pe profit calculat suplimentar la control in suma de Y1 lei.

Prin referatul intocmit de organele de inspectie fiscala se mentioneaza urmatoarele: *“In mod eronat organele de inspectie fiscala au incadrat suma de lei facturata de SC T SRL, ca o cheltuiala nedeductibila conform art. 21 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.”*

**In drept**, in ceea ce priveste determinarea profitului impozabil si deductibilitatea cheltuielilor, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si a Normelor metodologice, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, in vigoare pe perioada verificata, prevad urmatoarele:

Codul fiscal:

**“Art. 19.** - (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

**“Art. 21.** - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(...)

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“(...)

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune, dupa caz, potrivit normelor;

(...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt încheiate contracte. (...).”

Norme metodologice:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- **serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului**, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- **contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate. (...).**”

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate rezulta ca sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai in masura in care ele sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri si nu se incadreaza in categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege.

*Totodata, in ceea ce priveste cheltuielile cu serviciile prestate, din coroborarea actelor normative anterior mentionate, referitor la cheltuielile cu serviciile prestate, rezulta ca deductibilitatea acestora este permisa, cu conditia ca acestea sa fie efectuate în baza unui contract care sa contina precizarea expresa a serviciilor prestate, iar contribuabilii sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, din constatarile prezentate in raportul de inspectie fiscala si din sustinerile contestatarei rezulta urmatoarele:

\* La data de 15.02.2007, SC SRL a emis catre SC T SRL, factura fiscala nr. , in valoare totala de lei (inclusiv TVA), reprezentand contravaloare chirie ( mpx 3 euro/mp pentru perioada 15.02.2007-14.05.2007).

\* La data de 02.04.2007, SC T SRL a emis catre SC X SRL, factura fiscala nr. , in valoare totala de lei, din care lei valoarea fara TVA, reprezentand “transfer chirie achitata anticipat de T catre U pentru 2 luni”.

\* Conform contractului de inchiriere spatiu nr. , incheiat intre SC U SRL, in calitate de “locator” si SC T SRL, in calitate de “chirias”:

- art. 2 - Obiectul contractului il constituie inchirierea unei suprafete de teren situat in Bucuresti, str. , sector 3;

- art. 5 - Terenul inchiriat va fi folosit de chirias ca punct de lucru al societatii comerciale T, in vederea desfasurării activitatii de depozitare si de comercializare produse metalurgice;

- art. 17 - Interdictia subanchirierii sau a cesiunii: “Pe toata durata contractului, chiriasului ii este interzisa subanchirierea, cesiunea sau orice alta forma de instrainare catre terti a

*bunurilor inchiriate, fara acordul scris al locatorului, cu exceptia SC X SRL, unde domnul va avea calitatea de administrator.”*

Prin raportul de inspectie fiscala nr. , organele de control au procedat la reintregirea profitului impozabil cu suma de lei considerata drept cheltuiala nedeductibila si la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar in suma de Y1 lei, mentionandu-se ca factura nr. emisa de SC V SRL nu are legatura cu societatea.

Prin contestatia formulata, contestatara sustine ca, in mod eronat organele de inspectie fiscala au retinut faptul ca factura nu ii apartine, intrucat aceasta are ca beneficiar (cumparator) SC X SRL.

Se retine faptul ca, organele de inspectie fiscala nu au clarificat complet situatia de fapt a societatii, ci au procedat la reintregirea profitului impozabil si la stabilirea diferentei de impozit pe profit in suma de Y1 lei, ca urmare a neacceptarii dreptului de deducere a cheltuielilor in suma de lei din factura nr. , rezumandu-se numai la afirmatia ca *“suma de lei reprezinta cheltuiala care nu are legatura cu societatea”*, ***fara a rezulta elementele care au condus la aceste constatari si fara a face o analiza privind necesitatea efectuarii acestei cheltuieli si a documentelor care au stat la baza inregistrarii acestei sume in evidenta contabila a societatii, respectiv a existentei unui contract scris incheiat intre SC T si SC X SRL, care sa justifice operatiunea efectuata.***

Mai mult, se retin constatările confuze ale organelor de inspectie fiscala, in ceea ce priveste denumirea societatii emitente a facturii fiscale nr. , care la capitolul “TVA” din raportul de inspectie fiscala fac referire la SC T, iar la capitolul “Impozit pe profit” la SC V.

De asemenea, desi invoca ca motivatie in stabilirea diferentei de impozit pe profit faptul ca, perioada pentru care s-a platit anticipat chiria este 15.02.2007-15.05.2007, iar SC X SRL a fost inregistrata la registrul comertului la data de 02.03.2007, prin referatul intocmit propune admiterea in totalitate a contestatiei.

In speta sunt aplicabile prevederile art. 94 alin. (2) si alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**Art.94** - “(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei** sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)**”.

“(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

(...)

e) **stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul începerii inspectiei fiscale.”**

De asemenea, conform art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat **“organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate**

**informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz", iar potrivit art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".**

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Cu privire la regulile privind inspectia fiscala, potrivit art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prin care se precizeaza ca "**inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**" si Normei metodologice pentru aplicarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

*"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.*

*102.2. Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...)."*

Fata de prevederile legale sus invocate se retine ca, inspectia fiscala are obligatia examinarii tuturor documentelor justificative si a evidentelor financiar-contabile si fiscale si a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere.

Pe de alta parte, se retin afirmatiile contradictorii ale societatii, in conditiile in care sustine deductibilitatea cheltuielii in suma de lei, fara a demonstra cu documente aceasta afirmatie, respectiv fara a anexa un contract incheiat cu societatea emitenta a facturii, care sa justifice prestarea serviciului si efectuarea acestuia în scopul activitatilor desfasurate, conditii prevazute in mod expres de dispozitiile legale privind deductibilitatea cheltuielilor. Astfel, singurele documente depuse in sustinerea cauzei sunt: un contract de inchiriere incheiat intre doua societati (SC UI SRL si SC T SRL), avand ca simpla mentiune "este interzisa subinchirierea, cesiunea sau orice alta forma de instrainare catre terti a bunurilor inchiriate, fara acordul scris al locatorului cu exceptia SC X SRL, unde domnul va avea calitatea de administrator" si jurnalele de TVA, care nu constiutie documente in baza carora se face analiza impozitul pe profit.

Prin urmare, **organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar** in suma de Y1 lei, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea nedeductibilitatii cheltuielii din factura nr. , **fara a anexa documente justificative care sa ateste constatările facute privind determinarea bazei de impunere si fara a rezulta modul in care au fost determinate sumele stabilite.**

Tinand seama de aspectele prezentate si de prevederile art.213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv: "*În solutionarea contestatiei*

organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii, se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. cu privire la impozitul pe profit in suma de Y1 lei, urmand a se proceda la reverificarea, pentru aceeasi perioada, a situatiei fiscale a contribuabilei, in conformitate cu prevederile legale aplicabile in materie si cu cele retinute in prezenta decizie.

Prin urmare, la reanalizarea situatiei fiscale a societatii, Administratia Finantelor Publice sector 5 va proceda la reanalizarea tuturor documentelor, in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere in ceea ce priveste impozitul pe profit pentru anul 2007.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 12.6-12.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.NA.F. nr. 519/2005 care prevad urmatoarele:

*“12.6. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.*

*12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

*12.8. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii”.*

### ***3.2. Referitor la accesoriile in suma de Y2 lei aferente diferentei de impozit pe profit stabilita suplimentar de inspectia fiscala***

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza majorari de intarziere calculate de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care in sarcina acesteia a fost stabilit impozit pe profit in suma de Y1 lei pentru care s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere.*

**In fapt**, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. i s-au comunicat societatii majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de Y2 lei, calculate pentru perioada 25.07.2007-30.09.2009.

**In drept**, potrivit art.119 si 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**“Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere.

(...)

(4) Majorarile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al ministrului economiei si finantelor, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

**“Art. 120** - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Conform prevederilor legale mai sus prezentate, calcularea majorarilor de intarziere reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*. Intrucat in sarcina contestatarei a fost stabilita o diferenta de impozit pe profit de plata de catre inspectia fiscala, pentru care s-a dispus reverificarea, urmeaza a se desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. si cu privire la majorarile de intarziere in suma de Y2 lei, in conformitate cu cele retinute la pct.3.1. din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.19, art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct. 48 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, art.7, art.65, art.94, art.105, art.119, art.120, art. 213 alin.(1) si art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct.102.1, pct.102.2 din Normele de aplicare a Codului procedura fiscala, aprobate prin HG nr.1050/2004, pct.12.6-12.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

## **DECIDE**

Desfiinteaza Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. , emisa de Administratia Finantelor Publice sector 5 - Activitatea de Inspectie Fiscala, cu privire la impozitul pe profit in suma de Y1 lei si la majorari de intarziere aferente in suma de Y2 lei, urmand ca Administratia Finantelor Publice sector 5 - Activitatea de Inspectie Fiscala sa reanalizeze situatia fiscala a societatii in conformitate cu prevederile legale aplicabile in materie si cu cele retinute in prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.