



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 4656/444/28.11.2016
privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL, înregistrată la
D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../22.07.2016.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara, asupra contestației formulată de SC X SRL, CUI ..., înmatriculată la O.R.C sub nr. ..., cu sediul în ...jud. Hunedoara, reprezentată prin dl. CO, în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă la D.G.R.F.P. Timișoara – Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara, fiind înregistrată sub nr. .../06.07.2016.

Prin contestația formulată SC X SRL solicită anularea în parte a:

- Deciziei de impunere nr. F-HD .../31.05.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../31.05.2016 și vizează suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit;

- Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../29.06.2016 și vizează suma totală de ... lei, reprezentând dobânzi, majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată solicită admiterea contestației și, în consecință,

- Anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele juridice nr.

F-HD .../31.05.2016 în privința obligațiilor fiscale suplimentare de plată reprezentând impozit pe profit - ... lei

- Anularea în parte a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../29.06.2016 (dosar fiscal nr. DE/.../2016 în ce privește dobânzile, majorările și penalitățile de întârziere aferente obligației principale menționate mai sus, în sumă de ... lei.

- Înlăturarea obligației de plată a sumei de ... lei, stabilită în sarcina societăți, precum și a dobânzilor, majorărilor și penalităților de întârziere aferente în sumă de ... lei.

Referitor la impozitul pe profit

Pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2015 s-a verificat în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a Normelor metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr.44/2004, modul de determinare a bazei de impozitare și de înregistrare în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor în vederea determinării rezultatului financiar.

1. În perioada 01.01:2010 - 31.12.2012, X SRL a înregistrat în contul 623.02 - Cheltuieli de reclamă și publicitate, suma de ... lei reprezentând contravaloare tichete cadou din care :

... lei pentru anul 2010

... lei pentru anul 2011

... lei pentru anul 2012

Potrivit prevederilor Art.21 alin. (1) și (2) lit. d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal coroborat cu prevederile Legii 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creță și a normelor de aplicare a acestei legi aprobate prin HG 1317/2006, tichetele cadou se procură de către angajatori de la unități emitente și se pot utiliza pentru "campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, precum și pentru cheltuieli sociale" (art. 2 (1) din Legea nr. 193/2006).

Angajatorii pot utiliza tichete cadou pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, în limita sumelor destinate acoperirii valorii nominale a acestor tichete, prevăzute în bugetele proprii, aprobate potrivit legii, în poziții distincte de cheltuieli, denumite tichete cadou.

În acest caz, regimul fiscal aplicabil contravalorii nominale a tichetelor cadou acordate de angajatori este cel stabilit prin dispozițiile art. 21 alin (1) și (2) lit. d) și i) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pentru cheltuielile efectuate de contribuabil. Cheltuielile cu acordarea tichetele cadou sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit deoarece

acestea au fost acordate în cadrul unor campanii de marketing, publicitate și promovarea produselor, efectuate de societate.

Cheltuielile de reclamă și publicitate reprezintă ansamblul de mijloace folosite pentru ca produsele aflate în vânzare să fie cunoscute și apreciate de către consumatori.

Așa fiind, în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate deductibile la calculul impozitului pe profit intră și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor, pe lângă cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare.

Promovarea, este o necesitate pentru îndeplinirea obiectivelor strategice și tactice ale întreprinderii, pentru înviorarea ciclului de viață al produsului, ca și pentru anihilarea efectelor acțiunilor ce duc la scăderea vânzărilor.

Pornind de la aceste premise, petenta solicită să se constate că în perioada supusă controlului societatea petentă a derulat mai multe acțiuni de promovare și publicitate și a utilizat mijloace specifice de informare și atragere a cumpărătorilor în vederea creșterii vânzărilor.

Este unanim admis că libertatea de gestiune presupune dreptul contribuabilului de a-și diminua sarcina fiscală, evitând să creeze materie impozabilă; aceasta înseamnă că fiecare contribuabil beneficiază de libertatea de a alege între a realiza sau a nu realiza profit. Spre exemplu, în perioada de lansare a unui produs nou, sau a lichidării unor stocuri, întreprinzătorul va lua orice măsuri pe care le considera necesare pentru a determina un anumit interes al cumpărătorilor, pentru a-și promova marca, pentru a fixa imaginea produsului în comportamentul consumatorului.

Cheltuielile de reclamă - publicitate și pentru marketing și promovare pe piață sunt deductibile la calculul impozitului pe profit în măsura în care sunt angajate în scopul realizării de venituri impozabile, iar contribuabilul persoana juridică are puterea discreționară de a angaja orice cheltuieți legal efectuate, în baza principiului liberei gestiuni a activității comerciale, în vederea producerii de venituri impozabile, precum și dreptul de a le deduce la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere prevederile Legii 193/2006 coroborate cu Art.21 Alin (1) și (2) lit. d) și i) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu tichetele cadou sunt deductibile la calculul impozitului pe profit în condițiile în care există documente justificative.

- Contractul cu societatea emitentă a tichetelor cadou (contractul Nr.116147/05.06.2009 încheiat între CD ROMANIA SRL în calitate de emitent de tichete cadou și X SRL în calitate de client)
- factura primită de la unitatea emitentă a tichetelor cadou,
- contracte/convenții/acorduri cu clientul partener pentru desfășurarea campaniei de promovare a produselor, stimulare a vânzărilor,
- proces-verbal de predare primire a tichetelor cadou,
- centralizatorul tichetelor acordate cu seriile corespunzătoare pe fiecare luna în parte,
- regulamentul campanie promoțională aprobat de conducerea societății pentru organizarea campaniei de marketing pentru promovarea produselor/stimularea vânzărilor, în care să fie înscrisă perioada de desfășurare, conținutul campaniei de stimulare a vânzării, modalități de promovare/stimulare, volumul achizițiilor pentru care se acordă bonusuri, modul de calcul al bonusurilor, persoanele responsabile, beneficiarii tichetelor.

A fost prezentat în timpul inspecției fiscale regulamentul general de organizare și desfășurare al campaniilor de marketing și promovare (organizate de X SRL). La pct. II Obiectivul campaniilor se prevede că organizatorul dorește implicarea participanților într-un program prin care să susțină achizițiile de produse aflate în portofoliul de vânzare al acestuia, în cadrul derulării acestor campanii, acordarea tichetelor cadou persoanelor juridice participante, în vederea stimulării acestora să comercializeze produsele participante la campanie, având ca efect creșterea vânzărilor produselor al caror distribuitor oficial este organizatorul. Campaniile se vor desfășura pe teritoriul României, vizând județele Hunedoara și Caraș -Severin.

În derularea campaniilor promoționale și de marketing bugetul alocat pentru fiecare participant (comerciant persoană juridică) a variat între 50-5000 lei participant/campanie desfășurată. Având în vedere că organizatorul activează în piață prin intermediul echipei de distribuție, adică agenți de vânzări, supervizori, mercantizori, distribuitori, campaniile se vor comunica prin intermediul forței de vânzări a organizatorului.

Au fost prezentate ca anexe la regulamentul general de organizare și desfășurare al campaniilor de marketing și promovare organizate de X SRL următoarele:

- Campania Promoțională și de Marketing - bere pentru perioada 2009 - 2013 al carei obiectiv a fost menținerea numărului de locații în care se activează, loializarea proprietarilor de locații, creșterea livrărilor pentru produsele din portofoliul Bergenbier și Heineken. Valoarea bonusurilor total acordate pe perioada campaniei va fi cuprinsă între 3,5% și 4,5% din cifra de afaceri realizată din produsele producătorilor Bergenbier și Heineken. În Regulamentul

acestei Campanii se menționează că valoarea acestui buget va fi acordată în piață în tichete cadou.

- Campania Promoțională și de Marketing - băuturi alcoolice și vinuri pentru perioada 2010-2013 al carei obiectiv a fost creșterea numărului de locații în care se activează, impulsivarea vânzărilor către proprietarii de locații în lunile de extrasezon. Valoarea bonusurilor total acordate pe perioada campaniei va fi cuprinsă între 3% și 3,5% din cifra de afaceri realizată din produsele participante în campanie (băuturi spirtoase, băuturi alcoolice și vinuri din portofoliu). În Regulamentul acestei Campanii se menționează că valoarea acestui buget va fi acordată în piață în tichete cadou.

- Campania Promoțională și de Marketing - apa minerală și sucuri pentru perioada 2010-2013 al carei obiectiv a fost creșterea numărului de locații în care se activează, motivarea proprietarilor de locații în achiziționarea produselor din portofoliul Geraico Prod Corn SRL. Valoarea bonusurilor total acordate pe perioada campaniei va fi cuprinsă între 3% și 3,5% din cifra de afaceri realizată din produsele participante în campanie (apa și sucuri din portofoliu). În Regulamentul acestei Campanii se menționează că valoarea acestui buget va fi acordată în piață în tichete cadou.

- Procesele verbale de predare - primire a tichetelor cadou pentru campaniile de marketing și promovare a produselor pentru perioada 2010 - 2015 către diverse societăți.

În speță, activitățile de marketing și cele de reclamă și publicitate au la baza strategia de marketing și publicitate a societății și a făcut dovada că au fost aprobate de persoanele în drept. Fiecare acțiune de marketing sau publicitate se bazează pe un regulament de organizare și desfășurare al acțiunii aprobat de persoanele în drept. Regulamentul de desfășurare al acțiunilor de marketing sau publicitate include printre altele

- organizatorii și beneficiarii campaniei;
- durata și aria de desfășurare a campaniei;
- dreptul de participare
- mecanismul de desfășurare al campaniei;
- valoarea bugetului pentru tichetele cadou

Tichetele cadou, ca instrumente ale acțiunii de marketing sau publicitate s-au acordat clienților și persoanelor incluse în cadrul campaniei de marketing sau publicitate.

Deși s-au prezentat documentele justificative enumerate mai sus, în mod nelegal, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile înregistrate în contul 623.02 Cheltuieli de reclamă și publicitate, în sumă de ... lei pentru perioada 2010 - 2012 nedeductibile din punct de vedere fiscal.

În baza Deciziei de impunere nr. F-HD .../2016, prin care s-au individualizat obligații de plată suplimentare, organul fiscal a emis Decizia

referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. .../2016, decizie pe care o contesta în parte sub aspectul obligațiilor accesorii aferente impozitului pe profit contestat mai sus.

Pe baza principiului de drept "accesoriul urmează principalul", petenta consideră că din moment ce a demonstrat și argumentat că nu datorează obligația principală constând în impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, nu datorează nici accesoriile aferente și solicită admiterea contestației și pentru acest capat de cerere.

Precizează totodată că în anexa la Decizia nr. .../2016 sunt calculate accesorii pentru perioada 01.01.2016-29.06.2016, în baza OG nr. 92/2003, ceea ce este nelegal, deoarece OG 92/2003 este abrogată începând cu ianuarie 2016, nemaiputând constitui un temei legal pentru stabilirea de obligații accesorii.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., au consemnat următoarele:

În perioada 01.01.2010 – 31.12.2015 SC X SRL a înregistrat în contul 623.02 „Cheltuieli de reclamă și publicitate „, suma de 6.228.540 lei, reprezentând contravaloare tichete cadou din care :

- ... lei în anul 2010
- ... lei în anul 2011
- ... lei în anul 2012
- ... lei în anul 2013
- ... lei în anul 2014
- ... lei în anul 2015

Pentru întreaga perioadă verificată 01.01.2010 - 31.12.2015 în cadrul campaniei de marketing și publicitate organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- din regulamentul general de organizare și desfășurare al campaniilor de marketing și promovare (organizate de X SRL) rezultă un număr aproximativ de locații participante la campanie din județele Hunedoara și Caraș Severin

- din contractele puse la dispoziție rezultă că obiectul acestora este furnizarea de marfă

- din actele adiționale anexa la contractele de furnizare de marfă rezultă că tichetele cadou sunt acordate salariaților colaboratorului care acționează nemijlocit pentru comercializarea produselor ce constituie obiectul contractului cadru de colaborare

- din procesele verbale de predare primire a tichetelor cadou către colaboratori rezultă că s-au predat un anumit număr de bucati în valoare de 10 lei/buc acestea fiind acordate în baza actelor adiționale și a regulamentelor interne de campanie promoțională

- urmare a raspunsurilor primite de la terti (colaboratori cu ponderea cea mai mare la care s-au predat tichetele cadou) rezultă că acestia nu au înregistrat în evidența contabilă contravaloarea tichetelor cadou ca venituri, acestea fiind utilizate pentru achiziția de diverse materiale care la randul lor nu au fost înregistrate în contabilitate.

Organele de inspecție fiscală menționează și faptul ca din punct de vedere fiscal cheltuielile de reclamă și publicitate au fost tratate diferit de către societatea petenta, pentru anii 2010,2011,2012 au fost considerate deductibile din punct de vedere fiscal la determinarea profitului impozabil, iar pentru anii 2013,2014,2015 au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestator și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL, CUI ..., înmatriculată la O.R.C sub nr. ..., are sediul în ... jud. Hunedoara, fiind reprezentată prin dl. CO, în calitate de administrator.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../31.05.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../31.05.2016 și care vizează suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit și Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../29.06.2016 dosar fiscal nr. DE/.../2016, pentru suma totală de ... lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit.

III.1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, este de a se pronunța cu privire la legalitatea măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală care au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit în cuantumul contestat.

În fapt, S.C. X S.R.L. a achiziționat tichete cadou de la societatea CD România S.R.L, în baza unui contract scris, și a dedus cheltuielile cu tichetele cadou considerându-le cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuielile de reclamă și publicitate ca fiind efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor.

În realitate, societatea CD România S.R.L. – societate furnizoare de tichete – nu a efectuat reclamă și publicitate petentei prin simpla inscripționare a tichetelor cadou achiziționate, ci aceasta a emis un număr de tichete,

desfășurând o activitate pentru care este autorizată de către Ministerul de Finanțe, urmând ca societatea beneficiară – S.C. X S.R.L. să le utilizeze în conformitate cu prevederile legale în vigoare, respectiv să le distribuie altor persoane decât salariaților unității.

În drept, cauza își regăsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile Legii nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, actualizată, cu modificările și completările ulterioare în care se prevede:

Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 21 - Cheltuieli

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

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

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

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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; “

Din interpretarea textelor de lege antecitate se reține că din punct de vedere fiscal, sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare.

Astfel, pentru a fi deductibile, aceste cheltuieli, conform regulii generale privind deductibilitatea cheltuielilor, trebuie să fie efectuate pentru realizarea de venituri impozabile și să conducă la creșterea vânzărilor, deci, la creșterea veniturilor impozabile.

În ceea ce privește acordarea tichetelor cadou pentru reclamă și publicitate, din citatul din lege se deduce ideea că reclama și publicitatea trebuie efectuate de o firmă specializată, cu obiect de activitate în domeniul publicității, în baza unui contract, deci acordarea tichetelor cadou unor persoane fizice sau juridice în scop de reclamă și publicitate nu are sens.

Legea nr. 193 din 17 mai 2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ ART. 1

Societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale, instituțiile din sectorul bugetar, unitățile cooperatiste, celelalte persoane juridice, precum și persoanele fizice care încadrează personal pe bază de contract individual de muncă pot utiliza bilete de valoare sub forma tichetelor cadou și a tichetelor de creșă.

ART. 2

(1) Tichetele cadou se pot utiliza pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, precum și pentru cheltuieli sociale.

(2) Angajații care beneficiază de tichetele cadou pot beneficia și de tichetele de creșă.

[...]

ART. 6

Fiecare tichet cadou sau tichet de creșă este valabil numai dacă are înscris numărul sub care a fost înseriat de către unitatea emitentă și dacă cuprinde cel puțin următoarele:

- a) numele și adresa emitentului;*
- b) valoarea nominală a tichetului;*
- c) date referitoare la perioada de valabilitate;*
- d) spațiu pentru înscrierea numelui și a prenumelui salariatului care este în drept să utilizeze tichetul de creșă;*
- e) spațiu destinat înscrierii datei și aplicării ștampilei unității la care tichetul a fost utilizat.*

Art. 11

(2) Unitățile emitente au obligația de a transmite angajatorilor lista unităților corespunzătoare rețelei utilizate, la care salariații pot folosi tichete cadou și tichete de creșă. La stabilirea acestor unități va fi avută în vedere calitatea serviciilor. “

Având în vedere aceste prevederi, cheltuielile cu tichetele cadou sunt deductibile la calculul impozitului pe profit în condițiile în care există documente justificative: factura primita de la unitatea emitentă a tichetelor cadou, contract cu clientul partener pentru desfășurarea campaniei de promovare a produselor, stimulare a vanzarilor, proces verbal de predare primire tichete,

regulament campanie promoțională aprobat de conducerea societății pentru organizarea campaniei de marketing pentru promovarea produselor/stimularea vânzărilor, în care să fie înscrisă perioada de desfășurare, conținutul campaniei de stimulare a vânzărilor, modalități de promovare/stimulare, volumul achizițiilor pentru care se acorda bonusuri, modul de calcul al bonusurilor, persoanele responsabile, beneficiarii tichetelor.

De asemenea, Hotărârea nr. 1.317 din 20 septembrie 2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a dispozițiilor Legii nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„2.1. Activitățile și destinațiile prevăzute la art. 2 alin. (1) din Legea nr. 193/2006, cu modificările ulterioare, sunt generatoare de cheltuieli care se încadrează în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2.2. Angajatorii pot utiliza tichete cadou pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, în limita sumelor destinate acoperirii valorii nominale a acestor tichete, prevăzute în bugetele proprii, aprobate potrivit legii, în poziții distincte de cheltuieli, denumite tichete cadou. În acest caz, regimul fiscal aplicabil contravalorii nominale a tichetelor cadou acordate de angajatori este cel stabilit prin dispozițiile Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru cheltuielile efectuate de contribuabili.

[...]

5. Imprimatul reprezentând tichetul cadou și, respectiv, tichetul de creșă emis de unitatea emitentă este valabil numai dacă conține următoarele elemente obligatorii:

a) seria numerică într-o ordine crescătoare pentru tichete cadou și separat pentru tichete de creșă, corespunzătoare numărului de tichete comandat de către angajator în baza contractului de achiziționare a tichetelor;

b) numele și adresa emitentului;

c) date care definesc angajatorul;

d) valoarea nominală a tichetului, în cifre și în litere, care este înscrisă de angajator în comanda fermă transmisă unității emitente;

e) perioada de valabilitate a tichetului;

f) spațiu pentru înscrierea numelui și a prenumelui salariatului care este îndreptățit să utilizeze tichetul de creșă;

g) interdicții în utilizarea tichetelor, stabilite potrivit legii, prezentelor norme metodologice și prin contractul comercial de prestări de servicii încheiat între angajator și unitatea emitentă;

9.4. *Contractul pentru achiziționarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, încheiat între angajator și unitățile emitente, va cuprinde clauze referitoare la:*

a) denumirea concretă a activităților, destinațiilor și evenimentelor, potrivit pct.2.3 și pct. 9.1 lit. a);

b) necesarul anual, semestrial, trimestrial sau lunar de tichete cadou și/sau tichete de creșă;

c) numărul de angajați pentru care se achiziționează lunar tichete de creșă;

d) numărul de angajați pentru care se achiziționează lunar tichete cadou;

e) prețul imprimatului reprezentând tichetul cadou și/sau tichetul de creșă;

f) condițiile în care tichetele cadou și/sau tichetele de creșă neutilizate de către angajatori se restituie de către angajatori unității emitente la sfârșitul anului calendaristic sau la data rezilierii contractului de prestări de servicii;

g) obligația unității emitente de a transmite angajatorilor lista unităților, corespunzătoare rețelei utilizate: operatori economici afiliați, creșele sau alte unități educaționale organizate potrivit legii, la care salariații pot folosi tichetele cadou și, respectiv, tichetele de creșă. Angajatorii și unitățile emitente pot stabili prin contractul de prestări de servicii ca lista să fie pusă la dispoziția angajatorilor în format electronic;

h) condițiile privind responsabilitățile părților și rezilierea contractului;

i) alte clauze considerate necesare de către părți.

Astfel, în normele metodologice de aplicare a dispozițiilor Legii nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, sunt explicitate modalitățile de acordare a acestor tichete, în sensul că aceste tichete generează cheltuieli a caror deductibilitate este cea prevăzută la art. 21 din codul fiscal.

De asemenea, se arată faptul că acordarea tichetelor cadou trebuie făcută limita sumelor prevăzute în bugetul de venituri și cheltuieli pentru anul respectiv al societății, trecute într-o poziție distinctă, denumită "Tichete cadou", fiind lesne de înțeles că acordarea tichetelor cadou se face limitat și pentru anumite acțiuni care se vor finaliza prin creșterea veniturilor din vânzarea produselor / prestarea serviciilor societății care le oferă.

Asadar, în funcție de obiectivul pentru care sunt acordate, tichetele cadou vor genera cheltuieli care pot fi deductibile sau nedeductibile fiscal pentru societatea care le distribuie.

Totodată, contractele care au stat la baza achiziționării tichetelor cadou trebuie întocmite conform prevederilor legale în vigoare, în sensul că vor cuprinde clauze referitoare la denumirea concretă a activităților, destinațiilor și evenimentelor; necesarul anual, semestrial, trimestrial sau lunar de tichete; numărul de angajați pentru care acestea au fost achiziționate, etc.

De asemenea, societatea comercială care acordă tichete cadou în cadrul campaniei de marketing și stimulare a vânzătorilor este obligată să organizeze lunar o evidență proprie, potrivit modelelor de formulare prevăzute în anexele nr.2, 2a), 2b) și 2c) la HG nr.1317 din 20 septembrie 2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a dispozițiilor Legii nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației se rețin următoarele aspecte:

Societatea petentă a înregistrat în conturile de cheltuieli în perioada 01.01.2010 – 31.12.2012 suma de ... lei, reprezentând contravaloare tichete cadou pentru care nu a fost prezentat un contract de prestări de servicii în baza căruia (în urma unor obiective concrete) se vor acorda un anumit număr de tichete cadou, respectiv nu a putut fi identificat beneficiarul final al acestora.

Din regulamentul general de organizare și desfășurare al campaniilor de marketing și promovare (organizate de X SRL) rezultă un număr aproximativ de locații participante la campanie din județele Hunedoara și Caraș Severin

Din contractele puse la dispoziție rezultă că obiectul acestora este furnizarea de marfă

Din actele adiționale anexa la contractele de furnizare de marfă rezultă că tichetele cadou sunt acordate salariaților colaboratorului care acționează nemijlocit pentru comercializarea produselor ce constituie obiectul contractului cadru de colaborare

Din procesele verbale de predare primire a tichetelor cadou către colaboratori rezultă că s-au predat un anumit număr de bucăți în valoare de 10 lei/buc acestea fiind acordate în baza actelor adiționale și a regulamentelor interne de campanie promoțională.

Urmare a răspunsurilor primite de la terți (colaboratori cu ponderea cea mai mare la care s-au predat tichetele cadou), rezultă că aceștia nu au înregistrat în evidența contabilă contravaloarea tichetelor cadou ca venituri, acestea fiind utilizate pentru achiziția de diverse materiale care la rândul lor nu au fost înregistrate în contabilitate.

Se reține că, în ceea ce privește cheltuielile de marketing și studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții acestea presupun cheltuieli cu sondaje de opinie, cheltuieli cu formulare de chestionare, cheltuieli cu personal specializat angajat, cheltuieli cu întocmirea și distribuirea de pliante publicitare etc., precum și expunerea și prezentarea produselor executate și/sau comercializate de firmă.

Susținerile petentei referitoare la faptul că, promovarea este o necesitate pentru îndeplinirea obiectivelor strategice și tactice ale întreprinderii, pentru înviorarea ciclului de viață al produsului, ca și pentru anihilarea efectelor acțiunilor ce duc la scăderea vânzătorilor, fiind unanim admis că libertatea de

gestiune presupune dreptul contribuabilului de a-și diminua sarcina fiscală, evitând să creeze materie impozabilă, că fiecare contribuabil beneficiază de libertatea de a alege între a realiza sau a nu realiza profit, nu pot fi luate în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece pentru a se demonstra ca aceste cheltuieli sunt destinate stimulării vânzărilor, societatea care le acordă trebuie să aibă la baza anumite documente, cum ar fi:

- decizia conducătorului societății pentru realizarea unei campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, având ca scop promovarea produselor în scopul creșterii vânzărilor, prin care se vor stabili perioada campaniei și obiectivele campaniei, prin nominalizarea produselor destinate vânzării, persoanele implicate, îndreptățite să vândă produsele și alte elemente necesare identificării acestui eveniment.

- crearea unui plan de marketing, în care se vor relua elementele prevăzute în decizie, completate cu numele și prenumele persoanelor implicate, bugetul alocat campaniei, caracteristicile clienților cărora se adresează campania (persoane juridice sau fizice), modalitatea de promovare a produselor, modalitatea de vânzare, cuantificarea rezultatelor așteptate și întocmirea unui regulament în care să fie menționate obiective și cerințe pentru salariații societii beneficiare care participă la campanie și care vor fi stimulați cu acele tichete cadou, cât și un acord obținut de la firma angajatoare a acestor salariați pentru această campanie.

În realitate, acest gen de cheltuieli nu s-au regăsit în evidența contabilă a agentului economic, acesta prezentând numai un plan de marketing în care își exprimă obiectivele propuse în legătură cu acestea, în contabilitatea societății fiind identificate cheltuieli cu tichetele cadou distribuite altor persoane decât angajaților societății.

Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al acesteia, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Mai mult decât atât, însăși societatea petentă tratează diferit din punct de vedere fiscal cheltuielile de reclama și publicitate, în sensul că pentru anii 2010, 2011, 2012 au fost considerate cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal la determinarea profitului impozabil, iar ulterior constatând eroarea, pentru

perioada 2013 - 2015 cheltuielile înregistrate în contul 623.02 „Cheltuieli de reclama și publicitate” în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare tichete cadou au fost considerate nedeductibile la determinarea profitului impozabil de către agentul economic determinand impozit pe profit pe care l-a înregistrat în contabilitate și declarat către bugetul de stat.

Din cele prezentate mai sus, în baza prevederilor legale incidente speței și având în vedere faptul că societatea nu aduce în susținerea propriei cauze dovezi noi prin care să combată cele constatate de organele de inspecție fiscală, nesocotindu-și propriul interes, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au reconsiderat aceste sume ca fiind cheltuieli nedeductibile la determinarea profitului impozabil, motiv pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată.

III.2. Privitor la contestația formulată împotriva Decizia referitoare la obliațiile de plată accesorii nr. .../29.06.2016 dosar fiscal nr. DE/.../2016, și care vizează suma de ... lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă petiționara datorează accesoriile aferente impozitului pe profit.

În fapt, prin Decizia referitoare la obliațiile de plată accesorii nr. .../29.06.2016, dosar fiscal nr. DE/.../2016, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara, a stabilit în sarcina societății petentă accesorii în sumă totală de ... lei, din care petenta contestă accesoriile în sumă de ... lei, accesorii calculate pentru debitele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-HD .../31.05.2016, în sumă de ... lei, la sursa impozit pe profit.

Accesoriile au fost calculate conform prevederilor legale în vigoare pentru fiecare perioada, începând de la data scadenței debitelor stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. .../31.05.2016 și până la data de 29.06.2016.

Din analiza documentelor anexate la dosarul contestației se reține că stabilirea acestora în sarcina petentei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în sarcina petentei a fost reținut ca fiind datorat debitul de natura impozitului pe profit, aceasta datorează și accesoriile calculate de inspectorii fiscali, în speța de față găsim și aplicabilitatea principiului de drept “*accessorium sequitur principale.*”

În aceste condiții contestația îndreptată împotriva sumei în cuantum de ... lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în cuantum de ... lei, urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. .../ se

D E C I D E :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL împotriva:

- Deciziei de impunere nr. F-HD .../31.05.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../31.05.2016 și care vizează suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit;

- Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../29.06.2016, care vizează suma totală de ... lei, reprezentând dobânzi, majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL

- AJFP Hunedoara cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din
O.A.N.A.F. nr.3741/2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Hunedoara sau Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

...