

## DECIZIA nr. 110 / 2005

I. În susținerea contestației, se precizează următoarele:

1 – Referitor la suma de xxx lei reprezentând contravaloarea unui televizor și a unui radio, și suma de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă, se menționează că acestea au fost necesare pentru dotarea sediului administrativ. Se consideră că aceste cheltuieli se încadrează în prevederile H.G. 859/2002, interpretând sintagma cheltuieli aferente veniturilor, în sensul că întreprinzătorul poate efectua acele cheltuieli pe care le consideră necesare pentru afacerea sa.

2 – În ce privește suma de xxx lei reprezentând cheltuieli cu întreținerea spațiului din str. yyy care s-a aflat în proprietatea societății până la data de 15.12.2003, se consideră că aceste cheltuieli sunt deductibile chiar dacă documentele justificative sunt emise pe numele asociatului, deoarece acest imobil a fost utilizat ca sediu administrativ și ca depozit.

3 – În legătură cu suma de xxx reprezentând contravaloarea unei instalații GPL auto, și suma de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă, petenta susține că această instalație a fost montată pe autovehiculul yyy care este proprietatea societății, și din eroare firma care a realizat service-ul a menționat pe factura fiscală numărul de înmatriculare xxx.

4 – Referitor la suma de xxx lei reprezentând cheltuieli de cazare ocazionate de deplasarea în străinătate a salariaților societății și a administratorului, contestatoarele precizează că aceste cheltuieli sunt deductibile deoarece:

- în conformitate cu prevederile pct. 9.9, lit. b, teza 2 din H.G. 859/2002, sunt deductibile cheltuielile de deplasare în țară și străinătate efectuate de asociații care au calitatea de administratori,

- cazarea nu s-a realizat în unități hoteliere, și de aceea nu există documente justificative, decontarea cazării realizându-se pe baza unor declarații date pe propria răspundere a persoanelor care s-au deplasat în străinătate.

5 – În ce privește suma de xxx lei reprezentând contravaloarea transportului cu taxi a administratorului, cu ocazia deplasărilor efectuate în străinătate, se menționează că potrivit art. 6, alin. 1, lit. a din H.G. nr. 518/1995, unitățile trimitătoare suportă pe lângă cheltuielile cu transportul în trafic internațional, și costul transportului pe distanța dus-întors dintre aeroport și locul de cazare.

6 – În legătură cu suma de xxx lei reprezentând diferențe de venituri stabilite de organul de control, ca urmare a practicării unor prețuri preferențiale la vânzările efectuate

către persoane afiliate, și suma de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă, petenta susține că între aaa și yyy nu există relații de afiliere așa cum sunt definite la art. 7, pct. 21, lit. c din Legea nr. 571/2003.

Astfel, la yyy este asociat unic și administrator dl. bbb, iar aaa asociat unic și administrator este d-na ccc, soția d-lui bbb, iar cele două societăți au fost înființate înainte de căsătoria acestora, așa că părțile sociale reprezintă bunuri proprii ale soților pe care le administrează fiecare, fără consimțământul celuilalt soț.

De asemenea, se susține că metodele de stabilire a prețului de piață, așa cum sunt prezentate în H.G. 1840/2004, se referă doar la relațiile transfrontaliere dintre persoane afiliate, iar metoda prețului de revânzare a fost incorect aplicată de organul de control.

7 – Referitor la suma de xxx lei reprezentând cheltuieli de deplasare efectuate de persoane care nu sunt salariați ai firmei, se precizează că petenta a trimis la instruire, la firma dddd din Germania, persoane fizice angajate la societăți care sunt clienți ai yyy. Prin urmare, se consideră că aceste cheltuieli pot fi catalogate ca fiind cheltuieli de reclamă și publicitate.

8 – În ceea ce privește suma de xxx lei reprezentând cheltuieli cu deplasarea în străinătate a unei salariate, pentru prospectarea pieței din Comunitatea Europeană, se menționează că această deplasare s-a efectuat la invitația firmei ccc, care confirmă într-o adresă din data de 21.04.2005, o serie de întâlniri de afaceri, pe care le-a intermediat. De asemenea, se menționează că este imposibil să se ștampileze delegația în străinătate, deoarece nu este în tradiția țărilor occidentale acest lucru.

Se susține că nu au fost încheiate contracte pe parcursul acestei deplasări, deoarece până la încheierea unui contract se parcurg nenumărate etape, care nu pot fi finalizate într-o singură întâlnire.

9 – În legătură cu suma de xxx lei reprezentând cazare nejustificată cu documente, se precizează că suma reprezintă de fapt totalul cheltuielilor efectuate de salariații firmei, în deplasarea la firma bbb din Germania, inclusiv diurna și transportul cu taxi.

10 – Referitor la suma de xxx lei reprezentând documentație RICOP, petenta susține că de fapt creditul pentru obținerea căruia a fost cheltuită suma, a fost obținut, dar s-a renunțat la el datorită termenului impus pentru realizarea investiției, care nu a putut fi respectat. Faptul că s-a renunțat la credit nu înseamnă că această cheltuială nu a îndeplinit condițiile de deductibilitate prevăzute la pct. 48 din H.G. nr. 44/2003, respectiv:

- s-a încheiat un contract între firmă și prestator,
- se justifică prestarea prin existența documentației elaborate,
- se justifică necesitatea prestării, prin creditul care a fost obținut în urma elaborării

documentației.

11 – În ceea ce privește suma de xxx lei reprezentând amortizarea lunară aferentă unui televizor cu plasmă, și suma de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării acestui televizor, contestatoarele menționează că această achiziție a fost determinată de necesitatea prezentării materialelor informative referitoare la produsele comercializate, cu ocazia participării la târguri și expoziții. Prin urmare, se consideră că această cheltuială trebuie calificată ca fiind o cheltuială de reclamă și publicitate.

12 – În legătură cu suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă avansurilor primite de la bbb S.R.L., se precizează că livrările pentru care s-a primit acest avans nu s-au efectuat până la data de 28.02.2005, deoarece ciclul de aprovizionare din China este între 90-180 de zile, perioadă în care furnizorul solicită să se achite un avans, și numai ulterior se face livrarea cu mijloace de transport navale.

Astfel, până la data de 30.04.2005, bbb S.R.L. a livrat către yyy S.R.L. marfă în valoare de xxx lei, urmând ca în perioada următoare livrările să continue.

13 – Referitor la suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unui sistem de automatizare porți batante, se menționează că această instalație a fost achiziționată pentru a fi montată la imobilul situat la adresa aaa, dar această operațiune nu a putut fi finalizată deoarece s-a primit notificare în vederea exproprierii de la Consiliul Local. Acest sistem va fi montat după ce porțile se vor muta pe noul amplasament, după expropriere.

II. În raportul de inspecție fiscală nr. xxx încheiat de organele de control, s-au constatat următoarele:

1 – Referitor la capătul de cerere privind suma de xxx lei reprezentând impozit pe profit, se precizează că **în cursul anului 2003**, yyy S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli următoarele sume care, în conformitate cu prevederile art. 9, alin. 7, lit. h din Legea nr. 414/2002, și punctul 9.9 din H.G. nr. 859/2002, sunt considerate nedeductibile din profitul impozabil, deoarece sunt cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau asociațiilor:

- xxx lei reprezentând un televizor și un radio,
- xxx lei reprezentând contravaloarea facturilor emise de Electrica S.A., R.A. Apa, și Distrigaz, pe numele dl. xxx,
- xxx lei reprezentând instalație GPL pentru autoturismul xxx care nu aparține societății,
- xxx lei reprezentând cheltuieli cu taxiul aferente deplasării asociatului la târgul internațional de la xxx,

- xxx lei reprezentând cheltuieli cu taxiul aferente deplasării din luna octombrie 2003, la xxx.

De asemenea, în cursul anului 2003 a fost înregistrată pe cheltuieli suma de xxx lei reprezentând cheltuieli de cazare efectuate cu ocazia deplasărilor în străinătate, fără a exista documente justificative. Potrivit prevederilor pct. 9.7 din H.G. nr. 859/2002, aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile din profitul impozabil.

Organul de control a mai constatat că în cursul anului 2004, petenta a efectuat livrări de bunuri către S.C. aaa S.R.L. și S.C. bbb S.R.L., față de care există relații de afiliere, practicând un adaos comercial mult mai mic în comparație cu cel utilizat de alți clienți. În conformitate cu prevederile art. 11, alin. 2 din Legea nr. 571/2003, s-au ajustat veniturile petentei folosindu-se metoda prețului de revânzare, rezultând o diferență față de veniturile înregistrate de societate, în sumă de xxx lei.

**În cursul anului 2004**, contestatoarea a înregistrat pe cheltuieli următoarele sume care, în conformitate cu prevederile art. 21, alin. 1 din Legea nr. 571/2003, sunt considerate nedeductibile din profitul impozabil, deoarece nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile:

- xxx lei reprezentând cheltuieli cu convorbiri telefonice, cheltuieli cu masa și cheltuieli cu cazarea pentru patru persoane, efectuate cu ocazia unei deplasări în Comunitatea Europeană, în condițiile în care în delegație a fost trimisă o singură persoană,

- xxx lei reprezentând cheltuieli cu deplasarea unei salariate în Comunitatea Europeană, fără a fi justificate cu delegație ștampilată, invitație din partea partenerilor externi, confirmare de participare la târguri internaționale, sau dovada încheierii unor contracte,

- xxx lei reprezentând cheltuieli cu cazarea pentru care nu există documente justificative, și cheltuieli cu taxiul, efectuate cu ocazia unei deplasări în Germania în luna septembrie 2004,

- xxx lei reprezentând documentație RICOP. Deoarece creditul nu s-a obținut, cheltuielile sunt nedeductibile, nefiind aferente realizării de venituri impozabile,

- xxx lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea unui televizor cu plasmă.

2 – Referitor la suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, organul de control a constatat că nu sunt deductibile deoarece nu se încadrează în prevederile art. 22, alin 4, lit. a din Legea nr. 345/2002, următoarele sume:

- xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unui televizor și a unui aparat radio b,

- xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unei

instalații GPL pentru autoturismul xxx care nu aparține societății,

- xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unui televizor cu plasmă, în luna octombrie 2004,

- xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unui sistem de automatizare porți batante, care nu a fost instalat.

În conformitate cu prevederile art. 11, alin. 2 din Legea nr. 571/2003, aferente diferențelor de venituri în sumă de xxx lei stabilite de organul de control prin ajustare, a fost calculată o taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei.

Organul de control a mai constatat că în luna ianuarie 2005, CONTESTATOAREA a încheiat un contract de împrumut cu xxx., prin care a primit suma de xxx lei pentru plata unor importuri, taxe vamale și taxă pe valoarea adăugată aferente. În compensare, petenta se obliga să livreze creditorului mărfurile necesare.

Având în vedere faptul că la finele lunii februarie 2005, fișa contului 4111 prezenta un sold debitor în sumă de xxx lei, organul de control a considerat că aceasta este valoarea mărfurilor livrate de petentă în contrapartida împrumutului acordat de xxx. și, în conformitate cu prevederile art. 134, alin. 5, lit. b din Legea nr. 571/2003, a calculat o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu dispozițiile legale referitoare la aceasta, și având în vedere motivele invocate de contestatoare, se rețin următoarele:

A - În drept, referitor la capătul de cerere privind suma de xxx lei reprezentând impozit pe profit, la art. 9, alin 1, din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, se precizează: *la calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.*

De asemenea, la art. 9, alin. 7 din același act normativ, se menționează: *(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt: h) orice cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau asociațiilor, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului la valoarea de piață.*

1 – Prin urmare, referitor la suma de x lei reprezentând un televizor x și un radio y, deoarece aceste bunuri nu sunt necesare desfășurării activității, nefiind aferente veniturilor impozabile, în mod corect organul de control a considerat că sunt cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau asociațiilor. În consecință, se va respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

2 – În ceea ce privește suma de xxx lei reprezentând contravaloarea facturilor emise

de Electrica S.A., R.A. Apă și Distrigaz, pe numele dl. x, la art. 9, alin. 7 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, se menționează: (7) *Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt: j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.*

Prin urmare, deoarece facturile emise de Electrica S.A., R.A. Apă și Distrigaz, au ca beneficiar pe dl. x, acestea nu pot fi considerate documente justificative, și în consecință, se va respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

3 – Referitor la suma de xxx lei reprezentând instalație GPL pentru autoturismul xxx care nu aparține societății, la pct. 5 din Ordinul M.F. nr. 425/1998 se precizează: *În documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiile înscrise în acestea. Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă [...].*

În susținerea contestației, s-a anexat copia xerox a facturii nr. x din 31.03.2003 emisă de S.C. aaa S.A., în care se observă că s-a corectat numărul autoturismului, înscriindu-se numărul y. De asemenea, petenta a anexat și copia xerox a cărții de identitate a autoturismului y, din care rezultă faptul că acesta este în proprietatea contestatoarei, și dispune de instalație GPL.

Prin urmare, urmează a se admite contestația pentru acest capăt de cerere.

4 – În ceea ce privește cheltuielile de delegare în străinătate, în H.G. nr. 518/1995, modificată și completată prin H.G. nr. 420/1998, se precizează:

*Art. 1 - Prevederile prezentei hotărâri se aplică personalului trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar reprezentând: [...]*

*b) participări la târguri și expoziții; prospectarea pieței; acțiuni de cooperare economică și tehnico-științifică; contractări și alte acțiuni care decurg din executarea contractelor de comerț exterior;*

*c) documentare, schimb de experiență [...].*

*Art. 5 - (1) Personalului trimis în străinătate în condițiile prezentei hotărâri i se acordă: A. În străinătate:*

*a) o indemnizație zilnică în valuta, denumită în continuare **diurna**, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrana, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea;*

*b) o sumă zilnică în valuta, denumită în continuare **plafon de cazare**, în limita căreia personalul trebuie să-și acopere cheltuielile de cazare.*



Art. 6 - (1) *Ministerele și celelalte unități trimitătoare mai suportă în valuta și în lei, după caz, pe lângă drepturile prevăzute la art. 5 alin. (1), și următoarele alte cheltuieli:*  
a) *costul transportului în trafic internațional, cel între localitățile din țara în care personalul își desfășoară activitatea, precum și **pe distanța dus-întors dintre aeroport sau gara și locul de cazare.***

Art. 9 - (1) *Plafonul de cazare se acordă în raport cu categoria de diurna în care se încadrează personalul, la nivelul prevăzut pentru fiecare țară în care are loc deplasarea, potrivit anexei. [...]*

(3) ***În situația în care cazarea nu poate fi asigurată la unități hoteliere sau altele asemenea, personalul poate să închirieze și locuințe, însă cu plata unei sume în limita a 75% din plafonul de cazare.***

(4) *Eventualele plăți pentru cazare, care depășesc plafoanele stabilite în condițiile prezentei hotărâri, se aprobă, în cazuri temeinic justificate, de către conducerile unităților trimitătoare, pe baza documentelor de plată.*

(5) *Prin cheltuieli de cazare se înțelege, pe lângă tarifele sau chiria plătite, și eventualele taxe obligatorii pe plan local, precum și costul micului dejun, atunci când acesta este inclus în tarif.*

Art. 10 - (7) ***Transportul dus-întors, pe distanța dintre aeroport sau gara și locul de cazare, se face cu mijloacele de transport în comun sau cu taxiul.***

(8) *Pentru îndeplinirea programului stabilit se pot închiria atât mijloace de transport, în vederea deplasării în grup, în interiorul țării de destinație, cât și diferite mijloace de comunicații, cu acordul prealabil al conducătorului unității trimitătoare, decontarea cheltuielilor aferente urmând să se facă, potrivit legii, pe bază de documente justificative.*

Art. 11 - (1) *Valuta necesară pentru acoperirea unor eventuale cheltuieli neprevăzute, precum și a celor pentru convorbiri telefonice, telex, comisioane de schimb, diferențe de tarif la cazare și altele asemenea, necesare îndeplinirii misiunii, se acordă în limita unei sume de până la **50% din totalul diurnei și al plafonului de cazare** la care are dreptul personalul.*

Art. 12 - (2) ***Justificarea sumelor cheltuite în valuta, cu excepția celor reprezentând drepturile de diurna, se face pe baza de documente și se aprobă de către conducătorii unităților trimitătoare.***

(3) *În situația în care în unele țări, potrivit practicii existente pe plan local, **nu se eliberează documente sau acestea sunt reținute de către autorități, sumele cheltuite se justifică pe baza de declarație data pe propria răspundere.***

**În țările în care România are reprezentante, declarația se confirmă de către aceste reprezentante, dacă pentru obținerea acestei confirmări nu sunt necesare cheltuieli de deplasare.**

Art. 17 - (1) ***Se recomandă agenților economici, [...] precum și fundațiilor, asociațiilor și altor asemenea, să aplice în mod corespunzător prevederile prezentei hotărâri.***

(2) **În situația în care persoanele juridice prevăzute la alin. (1) acordă drepturi superioare, cheltuielile efectuate cu aceasta destinație, care se au în vedere la calcularea profitului impozabil, nu pot depăși pe cele cuvenite personalului respectiv, în limitele și în condițiile stabilite prin prezenta hotărâre.**

De asemenea, la pct. 9.9. din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin H.G. nr. 859/2002, se precizează: *Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, (și prin urmare sunt nedeductibile) potrivit art. 9 alin. (7) lit. h) din lege, următoarele: b) cheltuielile cu transportul, cazarea și diurna, efectuate de către acționarul sau asociatul care nu are calitatea de salariat. **Fac excepție de la aceste prevederi asociații care sunt și administratori ai societății cu răspundere limitată sau ai unei societăți în nume colectiv la care dețin părțile sociale, pentru cheltuielile privind transportul și cazarea acestora, ocazionate de delegarea, deplasarea în țară sau în străinătate, în interesul activității pentru care contribuabilul este autorizat, constatate pe bază de documente justificative;***

Prin urmare, conform prevederilor pct. 9.9., lit. b) din H.G. nr. 859/2002, sunt deductibile cheltuielile cu transportul și cazarea asociaților care sunt și administratori ai societăților cu răspundere limitată. De asemenea, potrivit prevederilor art. 10 din H.G. nr. 518/1995, transportul dus-întors pe distanța dintre aeroport sau gara și locul de cazare, se face cu mijloacele de transport în comun sau cu taxiul.

În consecință, deoarece la pct. 9.9. lit. b) din H.G. nr. 859/2002 se face referire la deductibilitatea transportului, fără a se menționa expres mijlocul de transport și dacă transportul se efectuează între localitatea de destinație și cea în care se află sediul firmei, sau în interiorul localității de destinație, în baza principiului de drept conform căruia acolo unde legea nu distinge nici interpretul nu trebuie să distingă, sunt deductibile din profitul impozabil cheltuielile în sumă de xxx lei și xxx lei, reprezentând transport cu taxiul efectuat cu ocazia deplasărilor în străinătate, urmând a se admite contestația pentru acest capăt de cerere.

5 – În ceea ce privește suma de xxx lei reprezentând cheltuieli de cazare efectuate cu ocazia deplasărilor în străinătate, fără a exista documente justificative, art. 12 din H.G.



nr. 518/1995 menționat anterior, prevede justificarea sumelor cheltuite în valută, pe bază de documente. Ca excepție, este posibilă justificarea sumelor cheltuite pe bază de declarație pe propria răspundere a persoanei care a efectuat deplasarea, dar numai în situația în care, potrivit practicii existente pe plan local, nu se eliberează documente sau acestea sunt reținute de autorități. Totuși, și în acest caz legiuitorul a menționat condiția ca declarația dată să fie confirmată de reprezentanțele României în țara de destinație.

Având în vedere că petenta nu a făcut dovada imposibilității obținerii documentelor justificative, și nici nu a prezentat declarațiile persoanelor care au efectuat deplasarea în străinătate, confirmate de reprezentanțele României, urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

6 – Referitor la suma de xxx reprezentând diferențe de venituri calculate de organul de control, ca urmare a relațiilor de afiliere existente între petentă, S.C. xxx S.R.L. și S.C. yyy S.R.L., la art. 7, pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, se menționează: ***o persoană este afiliată cu altă persoană, dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri: [...] c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică, dacă orice altă persoană deține direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 33% din valoarea sau numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la fiecare persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv fiecare persoană juridică. [...]***

De asemenea, la art. 11 din același act normativ, se precizează: (2) ***În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:***

***a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;***

***b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;***

***c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;***

***d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer***

Având în vedere faptul că dl. aaa este asociat unic și administrator la petentă, este manager la S.C. aaa S.R.L., și de asemenea este asociat și administrator la S.C. bbb S.R.L., se constată că acesta controlează în mod efectiv cele trei persoane juridice.

Referitor la motivația petentei, care face trimitere la pct. 1 din H.G. nr. 1840/2004, facem precizarea că în acest caz, legiuitorul se referă numai la persoanele române aflate în relații de afiliere cu o persoană străină. De altfel, ar contraveni principiului nediscriminării menționat la art. 24 din Convențiile pentru evitarea dublei impuneri, să se creeze o situație mai favorabilă persoanelor române, comparativ cu persoanele nerezidente.

În ceea ce privește metoda de stabilire a prețurilor de piață al tranzacțiilor, facem precizarea că din eroare organul de control a menționat folosirea metodei prețului de revânzare, în realitate fiind utilizată metoda cost-plus.

Prin urmare este justificată măsura dispusă de organul de control de a ajusta veniturile petentei, și urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

7 – Referitor la suma de xxx lei reprezentând cheltuieli de deplasare în Europa, efectuate de persoane care nu sunt salariați ai petentei, la art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, se menționează:

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile [...].*

*(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, [...]*

*e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți.*

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți. Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților, în cazul contribuabilului care realizează pierdere în exercițiul curent și/sau din anii precedenți, sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.*

Prin urmare, sunt deductibile din profitul impozabil numai cheltuielile cu indemnizația de deplasare, transport și cazare, efectuate de salariați și administratori. Susținerea petentei conform căreia aceste sume ar fi cheltuieli de reclamă și publicitate nu

are temei legal, deoarece cheltuielile de reclamă și publicitate sunt deductibile numai în baza unui contract scris.

În consecință, urmează a se respinge contestația petentei pentru acest capăt de cerere.

8 – În ceea ce privește suma de xxx lei reprezentând cheltuieli cu deplasarea unei salariate în Comunitatea Europeană, la art. 21, alin. 1, lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, se menționează: (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 [...].*

În acest sens, conform Ordinului M.F. nr. 425/1998, documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate: *denumirea documentului, denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul (când este cazul), numărul documentului și data întocmirii acestuia, menționarea părților care participă la efectuarea operației economice și financiare (când este cazul), conținutul operației economice și financiare, iar atunci când este necesar și temeiul legal al efectuării ei, datele cantitative și valorice aferente operației economice și financiare efectuate, numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operației economice și financiare patrimoniale, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiile respective, după caz, alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiilor în documente justificative. Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.*

Datorită faptului că în contestația formulată, petenta nu a prezentat documente justificative în susținerea afirmațiilor sale, urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

9 – Referitor la suma de xxx lei reprezentând cheltuieli cu cazarea pentru care nu există documente justificative, și cheltuieli cu taxiul, efectuate cu ocazia unei deplasări în Germania în luna septembrie 2004, din analiza actelor depuse de petentă în susținerea contestației, se observă că în această sumă sunt incluse nu numai cheltuielile cu taxi și cazarea, așa cum precizează organul de control, ci și diurna și transportul CFR.

Suma de xxx lei reprezentând cheltuieli de cazare, conform motivației expuse anterior la pct. 5, deoarece petenta nu a prezentat documente justificative, este nedeductibilă din profitul impozabil.

În ceea ce privește suma de xxx lei reprezentând cheltuieli de transport efectuate cu

taxiul, datorită faptului că la art. 21, alin. 2, lit. e), și alin. 3, lit. b) din Legea nr. 571/2003, citate anterior la pct. 7, se face referire la deductibilitatea transportului, fără a se menționa expres mijlocul de transport și dacă transportul se efectuează între localitatea de destinație și cea în care se află sediul firmei, sau în interiorul localității de destinație, în baza principiului de drept conform căruia acolo unde legea nu distinge nici interpretul nu trebuie să distingă, se consideră deductibilă din profitul impozabil această sumă.

În consecință, urmează a se respinge contestația pentru suma de xxx lei reprezentând cheltuieli cu cazarea, și admiterea sumei de xxx lei reprezentând cheltuieli cu diurna și transportul, efectuate cu ocazia unei deplasări în Europa în luna septembrie 2004.

10 – Referitor la suma de xxx lei reprezentând documentație RICOP, la art. 21, alin. 1, din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, se menționează: *(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

În același sens, la pct. 22 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, se precizează: *Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

În susținerea contestației, s-a precizat că de fapt creditul pentru care a fost cheltuită suma, a fost obținut, dar s-a renunțat la el datorită termenului impus pentru realizarea investiției, care nu a putut fi respectat.

În virtutea principiului conform căruia cheltuielile sunt deductibile din profitul impozabil numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, urmează a se respinge contestația petentei pentru acest capăt de cerere.

11 – În ceea ce privește suma de xxx lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea unui televizor cu plasmă, la art. 21, alin. 2, lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, se menționează: *(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. [...]*

În același sens, la pct. 54 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează: *cheltuielile de reclamă și publicitate reprezintă cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui contribuabilului, produsului sau serviciului în baza unui contract scris, precum și*

*costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare când reclama și publicitatea se efectuează prin mijloace proprii. [...]*

În susținerea contestației, s-a precizat că achiziționarea televizorului cu plasmă a fost determinată de necesitatea participării la târguri, cu materiale informative privind produsele comercializate. S-a anexat contractul și factura întocmită de Romexpo S.A., care dovedesc faptul că petenta a închiriat un stand.

Având în vedere că legislația în vigoare prevede deducerea cheltuielilor de difuzare a mesajelor publicitare, atunci când reclama se efectuează prin mijloace proprii, urmează a se admite contestația pentru acest capăt de cerere.

B – Referitor la suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, în art. 22, alin. 4 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, se menționează: (4) *Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de: a) operațiuni taxabile [...].*

De asemenea, la art. 24, alin 2 din același act normativ, se precizează: (2) *Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la: a) operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile [...].*

1 – Prin urmare, este corectă măsura dispusă de organul de control, de a nu se accepta la deducere suma de xxx lei, reprezentând taxă pe valoare adăugată aferentă achiziționării unui televizor xxx și a unui aparat radio yyy, deoarece aceste bunuri nu au legătură cu activitatea economică a petentei, nefiind destinate realizării de operațiuni taxabile.

2 – În ceea ce privește suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unui sistem de automatizare porți batante, factura nr. xxx emisă în data de 28.10.2003, justifică faptul că **s-a instalat** un sistem (set) xxx, deci **s-a facturat o prestare de servicii**.

Din motivația petentei, rezultă că de fapt **acest sistem nu a fost instalat**. În consecință este corectă măsura dispusă de organul de control, urmând a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

3 – Referitor la suma de xxx lei, reprezentând taxă pe valoare adăugată aferentă achiziționării unei instalații GPL, neadmisă ca deductibilă de organul de control din motivul că autoturismul xxx nu aparține petentei, conform motivației prezentate anterior la punctul 3 cu privire la impozitul pe profit, deoarece petenta a anexat copia xerox a facturii nr. xxx emisă de S.C. xxx S.A., în care se observă că s-a corectat numărul autoturismului, înscriindu-se numărul yyy, urmează a se admite contestația pentru acest capăt de cerere.



4 – În legătură cu suma de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unui televizor cu plasmă, la art. 145, alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, se menționează: (3) *Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt **destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă: a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă [...].*

Conform motivației prezentate anterior la punctul 11 cu privire la impozitul pe profit, din care rezultă faptul că achiziția televizorului cu plasmă reprezintă o cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri, și deci bunul achiziționat este destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile, urmează a se admite contestația pentru acest capăt de cerere.

5 – În ceea ce privește suma de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă diferențelor de venituri în sumă de xxx lei stabilite de organul de control prin ajustare, conform art. 137, alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, [...] din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț [...].*

Potrivit motivației prezentate la punctul 6 cu privire la impozitul pe profit, deoarece petenta a practicat prețuri preferențiale la vânzările efectuate către persoane afiliate, urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

6 – Referitor la suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă avansului primit de petenta de la S.C. xxx S.R.L., la art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, se menționează: (1) *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

De asemenea, potrivit prevederilor art. 134, din același act normativ:

(1) ***Faptul generator** al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Taxa pe valoarea adăugată devine **exigibilă** atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.*

(3) *Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, **la data livrării de***



*bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.*

*(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:*

*a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;*

*b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării.*

*În același sens, la art. 136 din Legea nr. 571/2003, se menționează: În cazul unui import de bunuri, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data când se generează drepturi de import pentru bunurile respective, conform legislației vamale în vigoare.*

Prin urmare, în mod normal taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii. Ca excepție, taxa pe valoare adăugată devine exigibilă anterior livrării de bunuri sau prestării de servicii, în cazul în care se încasează avansuri de la clienți, cu excepția avansurilor încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale.

Logica acestei prevederi legale este dată de faptul că și importatorul datorează taxă pe valoarea adăugată în momentul în care se generează drepturi de import, respectiv odată cu vămuirea mărfurilor importate.

Faptul că se plătește taxă pe valoare adăugată anterior livrării bunurilor, nu înseamnă că se mai plătește încă o dată și la data livrării bunurilor.

Petenta susține în contestația formulată, că din suma de xxx lei primită ca avans, a achitat mai mulți furnizori externi, fără ca organul de control să țină cont de acest lucru.

Potrivit art. 64 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, **importul constă în intrarea în țară a mărfurilor străine și introducerea acestora în circuitul economic**. La importul mărfurilor, autoritatea vamală realizează procedura de vămuire și de încasare a datoriei vamale aferente drepturilor de import, aplicând și măsurile de politică comercială.

Prin urmare, excepția de la plata taxei pe valoarea adăugată în cazul avansurilor primite pentru plata importurilor și a drepturilor vamale, se aplică strict în cazul mărfurilor străine intrate în țară, și nu pentru plata avansurilor la furnizorii externi.

În consecință, este corectă măsura luată de organul de control, de a reîncadra forma

tranzacției încheiată între petenta și S.C. xxx S.R.L., urmând a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere cele prezentate în dosarul cauzei, considerentele și normele legale prezentate în susținere, în temeiul art. 185 din O.G. nr. 92/2003 republicată, se

## **D E C I D E**

- admiterea contestației formulate de xxx, pentru următoarele sume:
    - xxx lei – reprezentând cheltuieli considerate de organul de control ca nedeductibile din profitul impozabil;
    - xxx lei – reprezentând taxă pe valoarea adăugată
  - respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de xxx, și menținerea măsurilor stabilite de organele de control, pentru următoarele sume:
    - xxx lei - reprezentând cheltuieli considerate de organul de control ca nedeductibile din profitul impozabil;
    - xxx lei – reprezentând taxă pe valoarea adăugată
  - desființarea raportului de inspecție fiscală nr. 2414 din 21.04.2005, pentru următoarele sume:
    - xxx lei – reprezentând impozit pe profit,
    - xxx lei – reprezentând dobânzi aferente impozitului pe profit,
    - xxx lei – reprezentând penalități aferente impozitului pe profit,
    - xxx lei – reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată,
    - xxx lei – reprezentând penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.
- urmând ca organele de control să încheie un nou act de control care va viza strict aceeași perioadă și aceeași bază impozabilă care au făcut obiectul contestației.