



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 382 / 2011

privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SA din .X.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906897/06.06.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./01.06.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/06.06.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., Str. .X. nr.X, județul .X., CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J40/.X./2004, împotriva Deciziei de impunere nr.X/12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X.– Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./12.04.2011.

SC .X. SA contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA
- .X. lei vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei majorări de întârziere aferente vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei impozit pe veniturile persoanelor nerezidente;

- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente.

În ceea ce privește suma majorărilor de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente se reține că prin contestație în mod eronat a fost menționată suma de .X. lei, suma majorărilor de întârziere înscrisă în decizia de impunere contestată fiind de .X. lei, aceasta fiind suma asupra căreia organul de soluționare a contestației se va pronunța.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **18.04.2011**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., la data de **17.05.2011**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X. SA regăsindu-se la poziția X din Anexa 2 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011 la OMFP nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA din .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./12.04.2011, societatea susține următoarele:

A. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei și a obligațiilor fiscale accesorii aferente în sumă de .X. lei

1. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor din diferențe de curs valutar în sumă de .X. lei, pe anul 2004,

contestatoarea susține că subscrierea capitalului reprezintă angajamentul scris al asociaților/acționarilor de a participa cu aporturi la constituirea capitalului social, iar varsarea capitalului reprezintă aducerea efectivă a aporturilor promise de acționari/asociați și punerea acestora la dispoziția societății.

Potrivit Actului constitutiv al societății cu nr..X./06.12.2004, emis de Oficiul Registrului Comerțului .X., la Capitolul II "*Capitalul social și acțiunile*„, se face mențiunea „*capitalul social subscris constă în numerar și este în valoare de X USD, echivalentul a X lei vechi la cursul de 1\$=X lei și va fi varsat integral la data depunerii actelor la Registrul Comerțului* „.

În baza încheierii nr. .X./2004 în ședința din 07.12.2004, emisă de Tribunalul .X. în dosar nr..X./06.12.2004, se dispune înmatricularea la Registrul Comerțului a SC .X. SA, iar la pag.4 din Încheiere se menționează:

„ *Capitalul social subscris este de X lei, varsat X lei ... participarea străină la capitalul social este de X lei, din care: ...*”

Societatea susține că în evidența contabilă operațiunea de varsare a capitalului social s-a înregistrat astfel :

1. suma de X USD în data de 03.12.2004, potrivit extrasului de cont nr.X/03.12.2004, la cursul de 1 USD = X lei;
2. suma de X USD în data de 06.12.2004, potrivit extrasului de cont nr..X./06.12.2004, la cursul de 1 USD = X lei.

Concomitent cu înregistrarea aportului depus în suma de .X. ROL (X lei), societatea a înregistrat în contul de cheltuieli financiare și diferențele de curs valutar în suma totală de .X. lei ca și cheltuieli deductibile fiscal.

Societatea invocă prevederile OMFP nr.1784/2002 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la încheierea exercitiului financiar pe anul 2002, ale OMFP nr.1827/2003 privind modificarea și completarea unor reglementări în domeniul contabilității, OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și susține că înregistrarea diferențelor de curs favorabile, respectiv nefavorabile rezultate din operațiunile de natură subscrierii și varsării capitalului social în valută sunt preluate în toate actele normative ulterioare OMFP nr.1784/2002, astfel ca rezultă intenția legiuitorului de a recunoaște, din punct de vedere contabil, natura acestor cheltuieli.

Ținând cont de aceste prevederi legale societatea arată că a înregistrat corect, din punct de vedere contabil, subscrierea și varsarea capitalului social, conform actului de constituire a societății, prin următoarele note contabile :

1. Subscrierea capitalului social pe baza actului constitutiv :
prin nota contabilă nr.X/07.12.2004
4561 ... 6 = 1011 X lei

2. Varsarea capitalului social:

1. prin nota contabila nr.3/03.12.2004 :

5124.1 = 456.1 X lei

5124.1 = 456.2 X lei

5124.1 = 456.3 X lei

665 = 456.1 X lei

665 = 456.2 X lei

665 = 456.3 X lei

Si concomitent

1011 = 1012 X lei

2. prin nota contabila nr. X/06.12.2004:

5124.1 = 456.4 X lei

5124.1 = 456.5 X lei

5124.1 = 456.6 X lei

665 = 456.4 X lei

665 = 456.5 X lei

665 = 456.6 X lei

Si concomitent :

1011 = 1012 X lei

Ca urmare, societatea susține că organele de inspectie fiscală în mod eronat nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că nu au la bază documente justificative întrucât **inregistrarea subscrierii** capitalului social a avut la baza atat actul constitutiv, cat si Incheierea data de ORC .X., iar **inregistrarea varsarii efective a** capitalului social a avut la baza ca document justificativ extrasele de cont de unde rezulta valoarea in valuta a capitalului varsat, cat si cursul valutar la data efectuării operatiunii.

De asemenea, constatarea de la pag.13 din Raportul de inspectie fiscală nr..X./12.04.2011 potrivit careia „*cheltuielile angajate inainte de data inmatricularii societatii ... pot fi cel mult cheltuieli de constituire, asa cum prevede pct.4.8 din OMFP 306/2002 ... si nu cheltuieli cu diferente de curs valutar deductibile ...*” nu este conforma cu prevederile legale privind inregistrarea acestui tip de cheltuiala in contabilitate.

Mai mult, contestatoarea susține că aspectul fiscal al diferentelor de curs valutar rezultate din operatiunile de natura subscrierii si varsarii capitalului social in valuta nu este reglementat de OMFP nr.306/2002 dupa cum au invocat organele de inspectie fiscală, cadrul legal fiind reprezentat de art.19, art.21 alin.3 lit.h) și art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, societatea susține că organele de inspectie fiscală nu au tinut cont de toate reglementarile contabile si fiscale si aceste cheltuieli cu diferentele de curs valutar in suma de .X. lei, inregistrate in evidenta contabila

cu ocazia depunerii capitalului social, sunt cheltuieli deductibile fiscal și nu datorează impozitul pe profit în suma de X lei.

Societatea prezintă în susținere actul constitutiv al societății, Încheierea data de ORC .X., Notele contabile nr.2, 3 și 4 privind înregistrarea în contabilitate a subscrierii și varsării capitalului social și extrasele de cont privind varsarea efectivă a capitalului social.

Referitor la impozitul pe profit suplimentar în suma de X lei, pe anul 2005, contestatoarea susține că acesta este rezultatul constatării că nedeductibile a cheltuielilor cu diferențele de curs valutar la nivelul anului 2004 și solicită admiterea contestației pentru capatul de cerere privind cheltuielile cu diferențele de curs valutar la nivelul anului 2004.

2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor de natura investițiilor, în suma de X lei, pe anul 2006, societatea susține că acestea trebuiau "*recunoscute ca o componentă a activelor, fiind investiții efectuate la imobilizări corporale ce au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora*".

Contestatoarea arată că toate achizițiile din anul 2006 la care se face referire în raportul de inspecție fiscală sunt destinate întreținerii spațiului în care funcționează și își desfășoară activitatea societatea, dotării acestuia cu cele necesare desfășurării în cât mai bune condiții a activității societății, activitate din care a realizat venituri impozabile. Materialele achiziționate au înlocuit pe cele care existau în incintă și care, fie nu mai corespundeau cerințelor și necesităților aparute ca urmare a dezvoltării continue și într-un ritm alert a activității, fie au fost deteriorate pe parcurs.

Societatea precizează că investiția imobiliară foarte mare, în valoare de .X. lei, reprezentată de clădire administrativă, hale de producție imense, magazine, ateliere, vestiare și grupuri sanitare, magazin de desfacere, clădire coloană auto, a fost realizată într-un interval de timp foarte scurt, iar achiziții efectuate cu facturile :

- 1.- nr..X./08.02.2006 în valoare de .X. lei (fără TVA), reprezentând termopan PVC;
2. nr..X./12.04.2006 în valoare de .X. lei (fără TVA), reprezentând termopan PVC; .
3. nr..X./16.12.2006 în valoare de .X. lei (fără TVA), reprezentând cabina wc cu ușă PVC;
4. nr..X./07.02.2006 în valoare de .X. lei, reprezentând ușă PVC Rehau (7 Buc), în valoare totală de .X. lei, au fost considerate cheltuieli ale perioadei, toate produsele înlocuindu-le pe cele inițiale, care se degradaseră.

Contestatoarea susține că prevederile art.24 alin.(3) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt incidente în speta întrucât **achizițiile efectuate cu facturile enumerate nu au ca scop**

imbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai imobilelor, in vederea obtinerii unor beneficii economice viitoare, ci sunt necesare pentru functionarea zilnica si continua a acestora si sunt destinate inlocuirii obiectelor deteriorate sau uzate.

Astfel, societatea arată că îi sunt aplicabile prevederile pct.93 și 94 din OMFP nr.1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene și anexează in sustinere facturile mentionate și fisa mijlocului fix din care rezulta valoarea inregistrata in contabilitate de .X. lei.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție nu au acceptat la deducere si cheltuiala cu amortizarea aferenta sumei totale de .X. lei (totalul facturilor) pe perioada ramasa de la acea data pana la data la care au calculat majorari și nu au trasat ca masura corectarea valorii imobilului cu suma respectiva.

În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentand cheltuieli cu transportul si taxele vamale aferente produselor achizitionate de societate din China si inregistrate ca imobilizari corporale in curs de executie, produse in suma totala de 132.248 lei, contestatoarea susține aceste achizitii s-au facut pe baza declaratiilor vamale :

- DVI nr..X./29.06.2006, cheltuieli aferente: transport X lei, taxe vamale ;
- DVI nr..X./007.07.2006, cheltuieli aferente: transport X lei, taxe vamale ;
- DVI nr. .X./24.07.2006, cheltuieli aferente: transport Xlei si X lei, taxe vamale X lei, X lei, X lei si X lei.

Totalul acestor declaratii vamale se ridica la suma de .X. lei, suma ce a fost stabilita de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibila.

Contestatoarea susține că o parte din aceste sume, respectiv cele trecute in DVI nr..X./07.07.2006 în sumă de X lei au fost inregistrate in contabilitate ca si imobilizari corporale in curs de executie, conform notei contabile din data de 07.07.2006, rămânând o diferenta nedeductibila in suma de X lei si nu intreaga suma de .X. lei, cum au stabilit organele de inspecție fiscală.

Societatea invocă prevederile art.24 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare și ale pct.97 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

4. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei pe anul 2006 și în sumă de .X. lei, pe anul 2007 reprezentand servicii de asistenta prestate de catre societatea .X. .X. .X. din X, contestatoarea susține că la inceputul anului 2006, SC .X. SA .X. a incheiat un contract de colaborare cu societatea .X. .X. .X. din China, avand ca obiect

controlul de calitate pentru piesele de bicicletă importate, în valoare de X USD, urmand ca facturarea si implicit plata sa se efectueze conform prevederilor contractuale. Pe baza rapoartelor lunare de activitate au fost emise doua facturi :

- nr.X - 103 din 03.11.2006, in valoare de X USD, pentru perioada 01.01.2006-31.05.2006 ;
- nr.X-0109 din 09.01.2007, in valoare de X USD, pentru perioada 01.06.2006-31.12.2006;

Serviciile au fost prestate pe teritoriul Chinei fapt ce rezultă din rapoartele de activitate lunare, respectiv sunt prezentate indicativele containerelor in care au fot incarcate piesele de biciclete verificate calitativ si cantitativ si la care s-au adus imbunătățiri .

Contestatoarea susține că aceste documente au fost prezentate la inspectia fiscală dar nu au fost luate în considerare de organele de inspectie fiscală, astfel că potrivit prevederilor art.21.alin.(1) si alin.4) lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, aceste cheltuieli fiind deductibile fiscal.

Societatea prezintă în susținere :

- contractul de colaborare cu societatea .X. .X. .X. din China;
- rapoartele lunare de activitate care insotesc facturile;
- facturile emise de societatea din China.

5. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de X lei reprezentand cheltuieli cu cazarea, contestatoarea susține că suma a făcut obiectul facturilor:

- nr.X/02/16.03.2006 in valoare de X lei (fara TVA) emisa de SC X SRL ;
- nr.X/2006 in valoare totala de X lei din care s-a considerat nedeductibilă suma de .X. lei (fara TVA) emisa de SC XSRL ;
- nr.X/16.11.2006 in valoare de X lei (fara TVA) emisa de SC X SRL ;
- nr..X./06.10.2006 in valoare de X lei (fara TVA) emisa de SC X SRL ;
- factura nr.X/21.11.2006 in valoare de X lei (fara TVA) emisa de SC X SRL;
- nr.X /13.12.2006 , in va/oare de X lei (fara TVA) emisa de SC X SRL :
- nr.X/13.12.2006 in valoare de X lei (fara TVA) emisa de SC X SRL ;
- nr.X/14.12.2006 in valoare de X lei (fara TVA) emisa de SC XSRL.

Contestatoarea susține că prestatiile efectuate de societatile emitente ale acestora au constat in servicii de cazare destinate :

- fie colaboratorilor firmei din afara judetului .X., care s-au deplasat pentru a rezolva anumite probleme in favoarea firmei (cazul cazarii acestor colaboratori la SC X SRL și SC X SRL), locatia fiind chiar in apropierea contestatoarei ;
- fie deplasarii administratorilor sau a unor salariati ai firmei in .X., unde

societatea are deschis un punct de lucru si unde are numerosi clienti: X, X, X Romania, X Romania, etc., clienti carora le livreaza permanent produse, cu care trebuie sa fie intr-o continua legatura, pentru a fi la curent cu noile aparitii pe piata;

- fie clientilor invitati sa participe la intalnirile de afaceri, la festivalurile de promovare a produselor care se organizeaza cu regularitate si care sunt de mare amploare.

În ceea ce privește **cheltuielile cu cazarea în sumă de X lei, pe anul 2007**, societatea susține că sumele din anexa 17 la raportul de inspecție fiscală nu corespund facturilor fiscale din fiecare trimestru ceea ce influențează calcul majorărilor de întârziere.

Referitor la **cheltuielile cu cazarea în sumă de X lei, pe anul 2008**, precum și pentru cele pe anul 2007 contestatoarea aduce aceleași argumente cu cele prezentate pentru astfel de cheltuieli aferente anului 2006 și anexează documente în susținere.

De asemenea, pentru toate aceste cheltuieli cu cazarea societatea susține că deține documente justificative anexate facturilor emise, care nu au fost prezentate in raportul de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscală si pe care le prezinta la contestație și invocă prevederile art.21.alin.(2) lit.e) si lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

6. Societatea contesta și aspecte neintelese de aceasta, și anume:

La pag.14 din raportul de inspectie fiscala este prezentat un rezumat al modului de determinare al impozitului pe profit suplimentar, respectiv : „*In timpul si ca urmare a inspectiei fiscale la anul 2006 a fost determinat un profit impozabil in suma de X lei, rezultat astfel :*

Profitul contabil inregistrat in evidenta contabilă la data de 31.12.2006 in suma de X lei, a fost :

- diminuat cu rezerve/e legale in suma de X lei, si a fost majorat cu cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de X lei, reprezentând :... „.

Contestatoarea precizează ca la determinarea impozitului pe profit inregistrat in contabilitate in suma de X lei, declarat prin Declaratia 101 inregistrata la AFP .X. sub nr..X./17.04.2007, s-a tinut seama de cheltuielile nedeductibile in suma de X lei, astfel ca diferenta intre suma declarata de societate prin Declaratia 101 ca si cheltuiala nedeductibila de X lei si suma mentionata de organele de inspectie fiscală ca nedeductibila de X lei, este de X lei, la care ar corespunde un impozit pe profit suplimentar de X lei și nicidecum X lei.

Contestatoarea susține că mare parte din cheltuielile considerate de organele de inspectie fiscală ca nedeductibile fiscal au fost recunoscute si de societate ca avand acest caracter.

Pe cale de consecință, societatea consideră că este nelegală și eronată determinarea impozitului pe profit suplimentar în sumă de X lei, atât din punct de vedere al modului de calcul, cât și în ceea ce privește natura cheltuielilor stabilite de organele de inspecție fiscală.

7. Referitor la cheltuielile în sumă de X lei reprezentând sponsorizare, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au constatat că, **pe anul 2007, cheltuiala cu sponsorizarea în sumă de X lei** nu este nedeductibilă în baza art.21 alin.4 lit.p) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a face nicio mențiune privind modul în care societatea a încălcat aceste prevederi, constatarea din raportul de inspecție fiscală fiind: "*suma ce nu se încadrează în prevederile Legii 32/1994 ...*".

Contestatoarea susține că sunt incidente prevederile art.4 alin.(1) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, conform căroră:

"[...] poate fi beneficiar al sponsorizării:

a) orice persoana juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar; religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice;

b) institutiile și autoritățile publice, inclusiv organele de specialitate al administrației publice, pentru activitățile prevăzute la lit. a);

c) de asemenea, pot fi sponsorizate emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau radiodifuziune, precum și cărți ori publicații din domeniile definite la lit. a);

d) orice persoană fizică cu domiciliul în România a cărei activitate în unul dintre domeniile prevăzute la lit.a) este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea. "

și anexează în susținere Contractul de sponsorizare nr.X/12.05.2008, dispoziție de transfer nr.X/12.06.2007, document care atestă sederea permanentă în România a persoanei beneficiare, dispoziție de plată externă (plată s-a efectuat în valută) din data de 16.05.2008 și fișa contului 623.3 unde se regăsesc sumele plătite în lei.

De asemenea, **pe anul 2008**, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu sponsorizarea înregistrate în evidența contabilă în contul "6233 Sponsorizare", în suma totală de **X lei**.

Societatea susține că suma de X lei, reprezintă:

- X lei acordată conform contractului de sponsorizare nr.X/12.05.2008, beneficiar fiind o persoană fizică, cu domiciliul în România;

- X lei, acordata conform contractului de sponsorizare nr.X/05/2008, cu scopul sprijinirii victimelor cutremurului din China, și a fost acordată conform prevederilor prevederile art.4 alin.(1) lit.d) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea.

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorările de întârzierile aferente în sumă de .X. lei,

1. In ceea ce priveste TVA in suma de X lei aferenta facturii nr.X/21.04.2009 in valoare totala de X lei, emisa de SC X SRL, societatea susține că taxa pe valoarea adăugată a fost considerata eronat de organele de inspecție fiscală ca nedeductibila întrucât suma de X lei (valoarea fara TVA) nu a fost considerata nedeductibila la calculul impozitului pe profit. Ca urmare, nici taxa pe valoarea adăugată nu poate fi considerata nedeductibila atat timp cat cheltuiala este considerata deductibila.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată in suma de .X. lei aferenta vanzarilor cu amanuntul din magazinul X X, incasate in numerar si prin cont bancar (POS), contestatoarea susține că TVA a fost inregistrata in evidenta contabila, prin nota contabila de corectie din 31.12.2010, si declarata la organul fiscal teritorial prin Declaratia 300 aferenta lunii decembrie 2010, suma fiind inscrisa la randul 15 "*regularizari taxa colectata*", aspect care nu a fost precizat în raportul de inspectie fiscala. Ca urmare, societatea susține că nu se justifica inscrierea acestei sume in decizia de impunere contestata, avand in vedere ca si-a indeplinit obligatiile declarative cu privire la aceasta suma si in acelasi timp si-a diminuat suma totala a TVA de rambursat.

3. In ceea ce priveste majorarile de intarziere in suma de .X. lei inscrise in decizia de impunere contestata, aferente debitului suplimentar, societatea susține că intelege sa conteste aceasta suma in totalitatea ei, pe considerentul că, calculul majorarilor de intarziere este eronat si nejustificat, din urmatoarele motive:

- societatea exporta cea mai parte parte a productiei de biciclete si face livrari intracomunitare (peste 80%), motiv pentru care in fiecare luna inregistreaza TVA de rambursat ;
- pe toata perioada supusa inspectiei fiscale societatea a inregistrat TVA de rambursat și nu s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA in fiecare luna, ci doar la anumite intervale;
- intrucat intre data solicitarii si data rambursarii efective a TVA exista un decalaj mare de timp (pentru care nu se face raspunzatoare societatea) o eventuala suma suplimentara de TVA de plata s-ar fi dedus din TVA de rambursat a lunii urmatoare.

Pe cale de consecință, constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia pentru taxa pe valoarea adăugată determinată suplimentar se datorează majorări de întârziere, precum și modul de calcul al acestora, fără a ține seama de TVA de rambursat, este nelegală.

Având în vedere cele prezentate, documentele aduse în susținere și temeiurile legale invocate, contestatoarea solicită admiterea contestației pentru sumele contestate și anularea deciziei de impunere contestată, prezentând în susținere Decont de TVA aferent lunii decembrie 2010, fișa contului 4424 „TVA deplată”, pentru perioada 31.10.2007 - 31.12.2010 și nota contabilă prin care s-a înregistrat în contabilitate corectia sumei de X lei.

C. Cu privire la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în suma de .X. lei și majorări de întârziere în suma de X lei, societatea susține că a repartizat din profitul anului 2006 dividende în suma totală de X lei, după cum urmează :

- X lei asociaților persoane fizice de cetățenie chineză, rezidenți români;
 - X lei asociatului persoană juridică nerezidentă,
- pentru care societatea a virat la bugetul statului suma de X lei reprezentând impozit pe dividende.

Societatea susține că, deși acest impozit trebuia defalcat pe două destinații, respectiv X lei impozit dividende și .X. lei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, dintr-o eroare umană plata s-a efectuat într-un singur cont.

Contestatoarea arată că organele de inspecție au constatat la pag.44 din raportul de inspecție fiscală, că „suma de .X. lei a fost virată de către societate în contul impozitului pe dividende”, pentru că la pag.46 din raportul de inspecție fiscală sa constată că „[...] pentru impozitul pe venit nerezidenți stabilit suplimentar în suma de X lei în timpul inspecției fiscale au fost calculate majorări de întârziere în suma de X lei [...]”.

Societatea susține că diferența între suma de X lei și .X. lei reprezintă impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți pe care nu îl contestă.

De asemenea, contestatoarea arată că potrivit prevederilor legale în vigoare pe anul 2006, în situația în care pe documentul de plată contribuabilul a indicat un cont bugetar eronat, acest fapt conducând la sume achitate în plus în contul unei alte obligații bugetare, organele de inspecție fiscală puteau efectua îndreptarea erorii materiale considerând valabilă plata de la momentul efectuării acesteia.

Totodată, societatea invocă în susținere Decizia nr.1/2006 a Comisiei Fiscale Centrale privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la Codul de procedură fiscală, care a statuat că plata se consideră ca fiind efectuată la data debitării contului contribuabilului, astfel încât calculul de accesorii nu se justifică.

Ca urmare, societatea înțelege sa conteste debitul în sumă de .X. lei intrucat, datorita unei exprimari nepotrivite si in neconcordanta cu situatia reala, nu datorează bugetului de stat aceasta suma deoarece nu reprezinta debit suplimentar stabilit ca urmare a inspectiei fiscale.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere generate de un debit care a fost achitat in alt cont bugetar, societatea susține că nu le datorează facandu-se aplicatiunea temeiurilor juridice mai sus enuntate si a pricipiului de drept „accesoriul urmeaza principalul”.

D. Cu privire la fondul pentru protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, contestatoarea susține că in mod eronat s-a avut in vedere numarul total/brut de angajati cand, de fapt aplicarea art.78 alin.2 din Legea nr.448/2008 se refera la numarul mediu de salariati din luna si, in baza acestuia, se calculeaza numarul de persoane cu handicap care ar trebui incadrate in munca sau care determina obligatiile alternative din alin. 3 al textului de lege.

In acest sens, Autoritatea Nationala pentru persoanele cu handicap a elaborat si emis Instrucțiuni pentru aplicarea art. 78 din Legea nr. 448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, aprobate prin Ordinul nr.590/12.11.2008, prin care s-a stabilit numărul de angajați, respectiv:

“Art. 2 :

1) Numarul de angajati care se ia in calcul este numarul mediu de angajati din luna.

(2) Se determina numarul mediu lunar de salariati din fiecare luna ca medie aritmetica simpla rezultata din suma efectivelor zilnice de salariati din luna respectiva, inclusiv zilele de repaus saptamanal, zilele de sarbatori legale si alte zile in care, potrivit dispozitiilor legale, nu se lucrează, impartita la numarul total de zile calendaristice. In efectivele zilnice nu vor fi inclusi salariatii aflati in concediu fara plata, cei aflati în greva, cei detasati la lucru in strainatate si nici cei ale caror contracte individuale de munca sunt suspendate. Pentru fiecare zi de repaus saptamanal sau de sarbatoare legală se vor lua in calcul efectivele de salariati din ziua lucratoare precedenta, cu exceptia persoanelor al caror contract individual de munca a incetat in acea zi.

(3) Salariatii care sunt angajat; cu norma intreaga vor fi inclusi in numarul mediu proportional cu timpul de lucru prevazut in contractul individual de muncă „

Societatea susține că s-au determinat sumele reprezentand contributiile lunare pe baza "numarului total de angajati ", astfel incat a fost calculat un debit suplimentar de X lei fata de X lei cat ar fi fost corect, daca s-ar fi aplicat toate prevederile legale incidente in speta, iar majorarile aferente

debitului stabilit suplimentar sunt de X lei fata de X lei calculate la debitul determinat de societate.

Ca urmare, societatea solicită inlaturarea sumelor suplimentare de plata nelegal stabilite, respectiv debit în sumă de .X. lei si majorari de intarziere în sumă de .X. lei.

În susținere, societatea prezintă documentele:

- situatia privind modul de determinare a fondului de handicapati pentru perioada 01.02.2004 - 30.06.2009, pe baza numarului mediu de angajati din fiecare luna;
- calculul majorarilor de intarziere pentru neplata la termen a fondului de handicapati, calcul efectuat pentru aceeasi perioada la care s-au raportat si organele de control;
- copii ale declaratiilor privind obligatiile de plata catre bugetul asigurarilor sociale de stat, pentru perioada februarie 2006- iunie 2009, din care reiese numarul mediu de salariati.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisa de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./12.04.2011, astfel:

A. IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificata : 01.12.2004 – 31.12.2008.

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că, **pe anul 2004**, s-a determinat un profit impozabil in suma de X lei, rezultat prin influentarea pierderii contabile inregistrate la data de 31.12.2004 in suma de X lei cu cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de .X. lei, inregistrate in evidenta contabila in contul de cheltuieli financiare 665 "*Cheltuieli din diferente de curs valutar*„, impozitul pe profit suplimentar aferent fiind in suma de X lei (X lei X 25%).

Cu privire la cheltuielile din diferentele de curs valutar înregistrate in evidenta contabila de catre societate cu ocazia depunerii capitalului social, s-au constatat următoarele:

În baza incheierii nr..X./2004 in sedinta din 07.12.2004, data de Tribunalul .X., in dosar nr..X./06.12.2004, s-a dispus inmatricularea la Registrul Comertului a SC .X. SA, cu un capital subscris în sumă de X lei.

Prin nota contabila din data de 07.12.2004 s-a inregistrat in evidenta contabila subscrierea capitalului social, efectuandu-se urmatorul articol contabil:

4561 ...6 = 1011 X lei

Conform extraselor de cont la data de 07.12.2004 SC .X. SA a depus capitalul social in suma de X USD.

Prin notele contabile nr.X si nr.X/2004 se inregistreaza, inainte de data inregistrarii societatii la registrul comertului, depunere aport efectuandu-se articolele contabile:

51241 =4561 X lei

51241 =4562 X lei

51241 =4563 X lei,

concomitent inregistrandu-se si diferentele de curs valutar prin urmatoarele articole contabile:

665 = 4562 X lei

665 = 4563 X lei

-inregistrare capital social:

1011 =1012 .X lei

Potrivit extrasului de cont nr..X. din data de 06.12.2004 s-a efectuat varsarea capitalului social de catre asociati, in devize, si anume a sumei de X USD la cursul de X lei/USD, inregistrarea in evidenta contabila fiind urmatoarea:

-prin nota contabila nr.X/06.12.2004 se inregistreaza inainte de data inregistrarii societatii la registrul comertului, depunerea aportului efectuandu-se articolul contabil:

51241 =4564 X lei

51241=4565 X lei

51241=4566 X lei,

concomitent inregistrandu-se si diferentele de curs valutar prin urmatoarele articolele contabile:

665 = 4564 X lei

665 = 4565 X lei

665 = 4566 X lei

-inregistrare capital social:

1011=1012 X lei

Conform extraselor de cont mentionate reiese că la data de 07.12.2004 SC .X. SA a depus capitalul social in suma de X USD.

Prin notele contabile nr.X si nr.X/2004 întocmite înainte de 07.12.2004 data inregistrarii societatii verificate la registrul comertului, a fost inregistrata pe cheltuieli cu diferente de curs valutar suma de .X. lei, ce reprezinta cheltuieli rezultate ca urmare a nedepunerii in intregime a capitalului social subscris de X lei, varsarea fiind efectuata in valuta si nu in lei, la cursul de schimb din ziua virarii capitalului social.

Prin nota contabila nr.X/31.12.2004 diferentele curs valutar in suma de .X. lei se inregistreaza in debitul contului 121 „Profit și pierdere”

efectuându-se înregistrarea contabilă 121=665 .X. lei, fiind astfel influențat rezultatul exercitiului financiar al anului 2004 cu această sumă.

Prin această operațiune diferența în sumă de .X. lei (X lei -X lei) rezultată ca urmare a nedepunerii în întregime în lei a capitalului social de către acționari până la nivelul prevăzut în actul constitutiv de X lei fiind suportată pe seama exercitiului financiar al anului 2004 a generat o pierdere contabilă de recuperat în exercitiile financiare viitoare.

Această pierdere contabilă în sumă de .X. lei a fost considerată de societatea verificată ca pierdere fiscală aferentă exercitiului financiar 2004 fiind apoi recuperată în exercitiile fiscale următoare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit prevederilor art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.41(1) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.4.134 și 4.8 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aceste cheltuieli au fost înregistrate fără a avea la bază documente justificative și înainte de data înregistrării societății la Registrul Comerțului, aceasta fiind data de la care societatea poate realiza venituri impozabile și poate angaja cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile.

Cheltuielile angajate înainte de data înmatriculării societății la Registrul Comerțului pot fi cel mult cheltuieli de constituire așa cum prevede pct. 4.8 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile și nu cheltuieli cu diferențele de curs valutar deductibile rezultate ca urmare a depunerii capitalului social în valută.

Contribuabilul nu a prezentat documentele justificative care au stat la baza întocmirii NC nr.X/03.12.2004 și NC nr.X/6.12.2004 prin care au fost înregistrate cheltuielile cu diferențele de curs valutar în sumă de .X. lei astfel că, baza impozabilă aferentă calculului impozitului pe profit la data de 31.12.2004 a fost diminuată cu sumă de .X. lei.

2. Pe anul 2005 a fost determinat un profit impozabil în sumă de X lei, rezultat prin influențarea profitului contabil înregistrat în evidența contabilă la data de 31.12.2005 în sumă de X lei, cu cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, reprezentând: cheltuieli cu dobânzi, amenzi, penalități în sumă de X lei și alte cheltuieli nedeductibile (cheltuieli cu activele cedate) în sumă de X lei, impozitul pe profit aferent fiind în sumă de X lei.

Baza impozabilă aferentă impozitului pe profit la anul 2005 stabilită ca urmare a efectuării inspecției fiscale nu a mai fost influențată de pierderea fiscală din anii precedenți în sumă de X lei, cuprinsă de către societate în

declaratia 101 "*Declaratie privind impozitul pe profit la anul 2005*" potrivit prevederilor art.26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat pe anul 2004, ca urmare a efectuării inspectiei fiscale s-a determinat profit impozabil in suma de X lei, rezultat prin majorarea bazei impozabile cu cheltuielile din diferente de curs valutar nedeductibile fiscal in suma de .X. lei. De asemenea, cheltuiala nedeductibila fiscal in suma de X lei a fost cuprinsa de catre societate in declaratia 101 "*Declaratie privind impozitul pe profit la anul 2005*".

3. In timpul si ca urmare a inspectiei fiscale la anul 2006 a fost determinat un profit impozabil in suma de X lei, rezultat astfel:

Profitul contabil inregistrat in evidenta contabila la data de 31.12.2006 in suma de X lei, a fost:

- diminuat cu rezervele legale in suma de X lei, si
- majorat cu cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de X lei.

Cu privire la cheltuieli de natura investitiilor inregistrate in evidenta contabila pe cheltuieli de exploatare in conturile 603 "Cheltuieli de natura obiectelor de inventar" si 601 "Cheltuieli privind materiile prime", s-a constatat că în anul 2006 societatea a achizitionat de la SC X SRL termopane PVC in valoare de X lei, fara TVA, cu facturile nr.X/08.02.2006 si nr.X 12.04.2006 si de la SC X SRL usa si cabina WC in valoare de X lei, fara TVA, cu facturile nr.X/07.02.2006 si nr..X./16.02.2006 inregistrate in evidenta contabila in contul de materiale de natura obiectelor de inventar, fiind trecute in folosinta si inregistrate pe cheltuieli din exploatare in contul 603 "*Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*"

De asemenea, societatea a achizitionat din China faianta, chiuvete cu suport si accesorii, parchet bambus, plinta, etc. în valoarea totala de X lei, fara TVA, inclusiv transportul acestora si alte cheltuieli accesorii privind incarcarea, manipularea acestora, din care, suma de X lei a fost inregistrata pe immobilizari corporale in curs de executie, iar suma de .X. lei a fost inregistrata pe cheltuieli din exploatare in contul 601 "*Cheltuieli cu materiile prime*"

Suma de X lei inregistrata in evidenta contabila in conturile de cheltuieli din exploatare 601 "*Cheltuieli cu materiile prime*" si 603 "*Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*" sunt recunoscute ca o componenta a activelor, fiind investitii efectuate la immobilizari corporale, acestea avand ca efect imbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai acestora.

Avand in vedere incalcarea prevederilor pct.BB, pct.94 alin.(2), pct.95 alin.(1) si (2) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si art.24 alin.(1), alin(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a luat in calcul la determinarea profitului impozabil cheltuielile in

suma de X lei, acestea fiind recunoscute ca o componenta a activelor, respectiv investitii efectuate la imobilizari corporale, ce au ca efect îmbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai acestora.

4. Cu privire la platile efectuate catre .X. .X. .X. CHINA inregistrate in evidenta contabila pe cheltuieli de exploatare, fara documente justificative care sa ateste efectuarea operatiunilor in vederea realizarii de venituri impozabile, s-a constatat că în data de 08.11.2006 societatea a achitat catre .X. .X. .X. CHINA suma de X USD, la cursul de X lei/USD cu dispozitie de plata externa, reprezentand servicii de asistenta, inregistrata in evidenta contabila prin urmatorul articol contabil: 628 "*Cheltuieli cu serviciile prestate de terti*" = 5124.2 "*Conturi bancare in valuta*" cu suma de .X. lei (X USD X X lei/USD).

S-a constatat că nu a existat factura la data inregistrarii in evidenta contabila, fiind inregistrata direct plata, fara a fi inregistrata obligatia fata de furnizor, si apoi decontarea acestuia, asa cum este prevazut in OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, iar pe perioada derularii inspectiei fiscale societatea nu a prezentat factura si alte documente justificative in sustinere din care sa rezulte realitatea si legalitatea serviciului prestat in folosul realizarii de venituri impozabile, pentru care s-a efectuat plata.

Avand in vedere prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscală au constatat că suma de .X. lei nu reprezintă cheltuială deductibilă fiscal.

De asemenea, s-a constatat că în data de 23.01.2007 societatea a achitat catre .X. .X. .X. CHINA suma de X USD, la cursul de X lei/USD cu dispozitie de plata externa, reprezentand servicii de asistenta, inregistrata in evidenta contabila prin urmatorul articol contabil: 628 "*Cheltuieli cu serviciile prestate de terti*" = 5124.2 "*Conturi bancare in valuta*" cu suma de .X. lei (X USD X X lei/USD), fără să existe factura la data inregistrarii in evidenta contabila, fiind inregistrata direct plata, fara a fi inregistrata obligatia fata de furnizor, si apoi decontarea acestuia, asa cum este prevazut in OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, iar pe perioada derularii inspectiei fiscale societatea nu a prezentat factura si alte documente justificative in sustinere din care sa rezulte realitatea si legalitatea serviciului prestat pentru care s-a efectuat plata.

5. Cu privire la cheltuielile de cazare s-a constatat că societatea a inregistrat in evidenta contabila pe cheltuieli din exploatare, in

contul 625 "Cheltuieli de deplasare", facturile emise de diverse societăți comerciale, astfel :

- in valoare de X lei, pe anul 2006 în baza facturilor emise de SC X SRL .X. și SC X SRL si SC .X. SRL;

- in valoare de .X. lei, pe anul 2007, în baza facturilor emise de SC .X. SRL si SC .X. SRL :

- in valoare de .X. lei, pe anul 2008 în baza facturilor emise de SC .X. SRL .X., SC .X. SRL, SC .X. SRL .X. si SC .X. SRL.

Înregistrarea acestor cheltuieli s-a efectuat fara a se prezenta documente justificative, respectiv ordine de deplasare pentru a face dovada ca aceasta cheltuiala este efectuata de catre personalul propriu pe perioada delegarii si detasarii, potrivit prevederilor HG nr.543/1995, republicata, privind drepturile banești ale salariatilor institutiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegarii și detașării in alta localitate, precum și în cazul deplasării, in cadrul localitatii, in interesul serviciului.

Avand in vedere incalcarea prevederilor art.21 alin.(3) lit.b) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, ca urmare a efectuării inspectiei fiscale s-a majorat baza impozabila aferenta profitului impozabil cu aceste cheltuieli, inregistrate in evidenta contabila in contul de cheltuieli din exploatare.

6. In anul 2007 societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli de sponsorizare, inregistrate in evidenta contabila in contul "6233 Sponsorizare", in suma totala de X lei.

Din totalul sumei inregistrate in evidenta contabila in contul 6233 "Sponsorizare" de X lei, suma de X lei, reprezinta sponsorizari efectuate catre persoane juridice fara scop lucrativ, care desfasoara activitate in domeniul sportiv, cultural si artistic precum si pentru realizarea de emisiuni de catre organisme de televiziune, iar diferenta **in suma de X lei** reprezinta plata taxelor scolare pentru X, suma ce nu se incadreaza in prevederile Legii 32/1994, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere incalcarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, ca urmare a efectuării inspectiei fiscale s-a majorat baza impozabila aferenta profitului impozabil cu cheltuielile de sponsorizare in suma de X lei inregistrate in evidenta contabila in contul de cheltuieli din exploatare „6233 Sponsorizare”.

De asemenea, **pe anul 2008**, nu au fost acceptate la deducere chetuielile cu sponsorizarea inregistrate in evidenta contabila in contul "6233 Sponsorizare", in suma totala de **X lei**.

Din totalul sumei inregistrate in evidenta contabila in contul 6233 "Sponsorizare" de X lei, s-a constatat că:

-suma de X lei, reprezinta sponsorizari efectuate catre persoane juridice fara scop lucrativ, pentru activitati in domeniul sportiv, cultural si artistic, suma ce

se incadreaza in prevederile Legii nr.32/1994, cu modificarile si completarile ulterioare.

-suma de X lei reprezinta plata de taxe scolare, iar suma de X lei reprezinta sponsorizare partid politic, sume ce nu se incadreaza in prevederile Legii 32/1994, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere incalcarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, ca urmare a efectuării inspecției fiscale s-a majorat baza impozabila aferenta profitului impozabil cu cheltuielile in suma de X lei inregistrate in evidenta contabila in contul de cheltuieli din exploatare 6233 "Sponsorizare".

Potrivit celor prezentate precum și a neacceptării la deducere la calculul profitului impozabil și a altor cheltuieli cu dobânzi, amenzi, penalități, care nu sunt realizate în scopul realizării de venituri impozabile, cheltuieli cu tichetele cadou acordate peste limitele legale, cheltuieli de protocol peste limitele legale, cheltuieli cu servicii de software, precum venituri din vânzare marfă înregistrate în plus la magazinul .X., s-a calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă .X. lei, precum și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada supusa verificarii este 01.04.2009 - 30.06.2009.

1. S-a constatat că în luna aprilie 2009 societatea a inregistrat in evidenta contabila factura nr.141/21.04.2009 emisa de SC .X. SRL .X. in valoare totala de X lei, din care taxa pe valoare adaugata dedusa este in suma de X lei, reprezentand cazare, fara a avea la bază documente justificative (Ordine de deplasare) pentru a face dovada ca aceasta cheltuiala este efectuata de catre personalul propriu pe perioada delegarii si detasarii, potrivit prevederilor HG nr.1860/2006 privind drepturile banești ale salariatilor institutiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegarii și detașării in alta localitate, precum și in cazul deplasării, in cadrul localitatii, in interesul serviciului.

Avand in vedere că au fost incalcate prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/ 2003, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată in suma de X lei.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada aprilie - iunie 2009 societatea a efectuat vanzari la punctul de lucru X X, incasate in numerar in valoare totala de X lei, astfel:

- X lei in luna aprilie 2009;

- X lei in luna mai 2009;
- X lei in luna iunie 2009, acestea fiind inregistrate in evidenta contabila integral in conturile de venituri, **fara a fi colectata taxa pe valoare adaugata**, desi este o operatiune impozabila efectuata pe teritoriul Romaniei.

Pentru vanzarile cu amanuntul incasate in numerar derulate prin magazinul X X - X s-a efectuat urmatorul articol contabil:

5121.2 "Banca" = 707.Polus "Venituri vanzare marfa" X lei

De asemenea, la data de 30.06.2009 societatea a incasat in cont bancar venituri din vanzari cu amanuntul efectuate in magazinul X – X in suma de X lei, pentru care nu s-a colectat taxa pe valoare adaugata, fiind efectuat urmatorul articol contabil:

5121.2 "Banca" = 4111.20001 "vanzari magazin pas" X lei

Avand in vedere că au fost incalcate prevederile art.126, art.128, art.137 alin.(1) lit.a) si art.140 alin.(1) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, ca urmare a efectuării inspectiei fiscale s-a dispus **colectarea taxei pe valoare adaugata in suma totala de X lei**, astfel:

- X lei -TVA colectata aferenta incasarilor in numerar a vanzarilor cu amanuntul prin magazinul .X. (X lei X 19/119);
- X lei -TVA colectata aferenta incasarilor prin cont bancar a vanzarilor cu amanuntul prin magazinul X X (X lei lei X 19/119) .

Totodată, în perioada 01.10.2007 - 31.03.2009 societatea a efectuat vanzari la punctul de lucru X X, incasate in numerar in valoare totala de X lei, acestea fiind inregistrate in evidenta contabila integral in conturile de venituri, **fara a fi colectata taxa pe valoare adaugata**, desi este o operatiune impozabila efectuata pe teritoriul Romaniei.

Pentru vanzarile cu amanuntul incasate in numerar derulate prin magazinul X X s-a efectuat urmatorul articol contabil:

5121.2 "Banca" = 707.Polus "Venituri vanzare marfa" X lei

De asemenea la data de 31.12.2008 societatea a incasat in cont bancar venituri din vanzari cu amanuntul, efectuate in magazinul X X in suma X lei, pentru care nu s-a colectat taxa pe valoare adaugata, fiind efectuat urmatorul articol contabil:

5121.2 "Banca" = 4111.20001 "vanzari magazin POS" X lei

Avand in vedere incalcarea prevederilor art.126, art.128, art.137, alin.(1) lit.a) si art.140 alin.(1) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, ca urmare a efectuării inspectiei fiscale s-a dispus colectarea taxa pe valoare adaugata in suma totala de X lei, astfel:

- X lei -TVA colectata aferenta incasarilor in numerar a vanzarilor cu amanuntul prin magazinul X (X lei X 19/119);
- X lei -TVA colectata aferenta incasarilor prin cont bancar a vanzarilor cu amanuntul prin magazinul X X (X lei X 19/119).

Urmare a constatărilor prezentate precum și a altor constatări cum sunt:

- X lei, reprezentand diferenta între TVA înscrisa în Deconturile de TVA, si implicit si in evidenta pe platitor a contribuabilului si balantele de verificare, jurnalele TVA de vanzari și jurnalele TVA de cumparari;
- X lei, taxa pe valoare adaugata colectata aferenta prestarilor de servicii de depozitare produse, in localitatea .X., str. .X. nr.X, jud. .X. catre societatea X X in valoarea totala de X lei;
- X lei - TVA aferenta depasirii cheltuielilor de protocol, a fost stabilită TVA suplimentară in suma de X lei, din care societatea contestă suma de .X. lei.

Totodată, au fost calculate majorari de intarziere in suma de .X. lei, in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

C. IMPOZITUL PE VENITUL PERSOANELOR JURIDICE NEREZIDENTE

Perioada verificata este 01.12.2004 - 30.06.2009.

1. Pe perioada verificata societatea a repartizat dividende asociatului persoana juridica nerezidentă din Germania - .X. GMBH, in suma de .X. lei.

S-a constatat că pentru venitul brut din dividende distribuit asociatului persoana juridica din Germania - .X. GMBH, in suma de X lei, societatea datoreaza impozit pe venit nerezidenti in suma de .X. lei (.X. leiX 16%), conform prevederilor art.115 alin.(1) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede că veniturile din dividende primite de o persoana juridica straina de la o persoana juridica romana este venit impozabil pentru care se retine impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti. Cota care se aplica asupra veniturilor brute fiind de 16%, potrivit art.116 alin.(2) lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru venitul brut din dividende distribuit asociatului persoana juridica din Germania - .X. GMBH, societatea nu a prezentat in timpul controlului certificatul de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea competenta din statul sau de rezidenta.

Suma de .X. lei a fost virata de catre societate in contul impozitului pe dividende.

2. In baza contractului de comision incheiat in data de 15.04.2007 intre SC .X. SA .X. si .X. .X. B.V. pentru vanzarile efectuate de .X. SA .X. pe teritoriul Olandei plateste catre .X. .X. BV.OLANDA un comision, pentru care s-au emis facturile:

- Factura nr.X/01.11.2007 in valoare de X EUR, contravaloarea in lei fiind in suma de X lei, fiind achitata partial in data de 20.02.2008, suma achitata fiind in suma de X lei;
- Factura nr.X/14.04.2008 in valoare de X EUR, contravaloarea in lei fiind in suma de X lei, fiind achitata integral in data de 30.05.2008;
- Factura nr.X/01.06.2009 in valoare de X lei, aceasta nefiind achitata la data de 30.06.2009.

Pentru sumele achitate de care societatea verificata reprezentand comision pentru vanzarile efectuate de catre SC .X. SA in Olanda, nu s-a retinut impozit pe venit nerezidenti.

De asemenea, pentru veniturile obtinute din Romania de catre .X. .X. B.V. Olanda nu a fost prezentat in timpul controlului certificatul de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea competenta din statul sau de rezidenta.

Ca urmare a efectuării inspecției fiscale pe perioada verificata s-a calculat un impozit pe venit nerezidenti in suma totala de X lei, astfel:

Pentru suma achitata de X lei: $X \text{ lei} \times 16\% = X \text{ lei}$

Pentru suma achitata de X lei: $X \text{ lei} \times 16\% = X \text{ lei}$.

Avand in vedere incalcarea prevederilor art.114, art.115 alin.(1) lit.a), art.116 alin.(2) lit.c) si alin.(5) si art.118 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, ca urmare a efectuării inspecției fiscale s-a stabilit un impozit pe venit nerezidenti suplimentar in suma de X lei, astfel:

Pentru venitul brut din dividende distribuit asociatului persoana juridica din Germania - .X. GMBH in suma de X lei, societatea datoreaza impozit pe venit nerezidenti in suma de .X. lei. ($X \text{ lei} \times 16\%$)

Pentru sumele brute achitate de care societatea verificata reprezentand comision pentru vanzarile efectuate de catre SC .X. SA in Olanda si nu s-a retinut impozit pe venit nerezidenti, ca urmare a efectuării inspecției fiscale s-a stabilit impozit pe venit nerezidenti in suma de X lei lei. ($X \text{ lei} \times 16\%$)

Pentru impozitul pe venit nerezidenti stabilit suplimentar in timpul inspecției fiscale au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei.

D. FONDUL PENTRU PROTECȚIA PERSOANELOR CU HANDICAP

Perioada verificata este 01.12.2004 - 30.06.2009.

S-a constatat ca in perioada 01.03.2006 - 31.12.2006 societatea a avut personal angajat in numar de cel puțin X de angajati, iar din anul 2007 a avut personal angajat in numar de cel puțin X de angajati, pe aceasta perioada, societatea avand obligatia de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numarul total de angajați potrivit prevederilor

art.42 din OUG nr.102/1999 în vigoare pe anul 2006 si art.77 alin.(2), respectiv art.78 alin.(2) din Legea 448/ 2006, în vigoare pe perioada 01.01.2007 - 30.06.2009.

Pe perioada 01.05.2008 - 30.06.2009 societatea a achiziționat produse sau servicii realizate prin propria activitate a persoanelor cu handicap angajate în unitățile protejate autorizate (SC X SRL - Autorizație de funcționare ca unitate protejată nr.X/10.03.2008, pe baza de parteneriat), potrivit prevederilor legale, achiziția nefiind echivalenta cu suma reprezentând fondul privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap datorată la bugetul de stat.

Astfel, în timpul și ca urmare a inspecției fiscale având în vedere încălcarea prevederilor art.42 și 43 din OUG nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în munca a persoanelor cu handicap în vigoare pe anul 2006 și art.77 alin.1, 2 și 3, respectiv art.78 alin.2 și 3 din Legea nr.448 din 6 decembrie 2006, republicată, privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, în vigoare pe perioada 01.01.2007 - 30.06.2009 în sensul că nu au fost încadrate persoane cu handicap și nici nu au fost achiziționate produse sau servicii realizate din propria activitate a persoanelor cu handicap la nivelul sumei privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap datorată la bugetul de stat, s-a stabilit obligație fiscală către bugetul de stat în suma de X lei.

Pentru fondul privind protecția persoanelor cu handicap stabilit suplimentar în suma de X lei, au fost calculate majorări de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

A. IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei stabilit suplimentar pe anul 2004, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu diferențelor de curs valutar aferente capitalului social vărsat, în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere că suma în valută reprezentând capitalul social vărsat constituie disponibil în contul 5124 "Conturi la banci în valută" care generează diferențe de curs valutar și urmează tratamentul contabil și fiscal prevăzut de actele normative în vigoare.

Perioada verificată: decembrie 2004.

În fapt, în luna decembrie 2004, prin notele contabile nr.X/03.12.2004 si nr.X/06.12.2004 societatea a înregistrata înainte de data înregistrării societății la Registrul Comerțului, respectiv 07.12.2004, depunere aport la capitalul social, efectuându-se articolele contabile:

51241 =4561 .X. lei

51241 =4562 X lei

51241 =4563 X lei,

și, concomitent au fost înregistrate diferențele de curs valutar prin următoarele articole contabile:

665 =4561 X lei

665 = 4562 X lei

665 = 4563 X lei

precum și

51241 =4564 X lei

51241=4565 X lei

51241=4566 X lei,

concomitent fiind înregistrate si diferențe de curs valutar prin următoarele articole contabile:

665 = 4564 X lei

665 = 4565 X lei

665 = 4566 X lei

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu diferențele de curs valutar suma de .X. lei, rezultate ca urmare a vărsării capitalului social subscris de X USD, echivalentul a X lei, varsarea fiind efectuată în valuta, la cursul de schimb din ziua virării capitalului social.

Prin nota contabilă nr.X/31.12.2004 diferențele curs valutar nefavorabile în suma de .X. lei au fost înregistrate în debitul contului 121 „Profit și pierdere” prin articolul contabil 121 „Profit și pierdere” = 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”, fiind astfel influențat rezultatul exercitiului financiar 2004 cu această sumă.

Prin această operațiune suma de .X. lei a fost înregistrată pe cheltuieli deductibile fiscal influențând exercitiul financiar al anului 2004, respectiv pierderea contabilă de recuperat în exercitiile financiare viitoare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit prevederilor art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.41(1) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, ale pct.4.134 si 4.8 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificată, armonizate cu directivele europene, aceste cheltuieli au fost

înregistrate fara a avea la bază documente justificative, înainte de data înregistrării societății la Registrul Comerțului, respectiv 07.12.2004, aceasta fiind data de la care societatea poate realiza venituri impozabile și poate angaja cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, au constatat că aceste cheltuieli angajate înainte de data înmatriculării societății la Registrul Comerțului pot fi cel mult cheltuieli de constituire așa cum prevede pct.4.8 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, și nu cheltuieli din diferențe de curs valutar deductibile fiscal, rezultate ca urmare a vârsării capitalului social în valută.

De asemenea, s-a constatat că societatea nu a prezentat documente justificative care au stat la baza întocmirii NC nr.X/03.12.2004 și NC nr.X/6.12.2004 astfel că, baza impozabilă aferentă calculului profitului impozabil la data de 31.12.2004 a fost diminuată cu suma de .X. lei.

Prin contestație, societatea susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că nu au la bază documente justificative întrucât înregistrarea subscrierii capitalului social a avut la bază atât actul constitutiv, cât și Încheierea dată de ORC .X., iar înregistrarea varsării efective a capitalului social a avut la bază ca document justificativ extrasele de cont de unde rezultă valoarea în valută a capitalului varsat, cât și cursul valutar la data efectuării operațiunii.

De asemenea, se arată că temeiul legal pentru aceste cheltuieli este reprezentat de art.19, art.21 alin.3 lit.h) și art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare astfel că aceste cheltuieli cu diferențele de curs valutar în suma de .X. lei, înregistrate în evidența contabilă cu ocazia depunerii capitalului social, sunt cheltuieli deductibile fiscal și nu datorează impozitul pe profit în suma de X lei.

În drept, potrivit prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte

elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”

Totodată, la art.21 alin.1 din același act normativ se prevede:
“(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.”

Potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“22. 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.”

De asemenea, la art.21 alin.3 lit.h) și art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede tratamentul fiscal al cheltuielilor cu diferențele de curs valutar :

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art. 23;”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile neimpozabile, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește capitalul social se reține că reprezintă condiția esențială pentru constituirea și funcționarea societăților comerciale.

Sub aspect financiar-contabil capitalurile deținute de agenții economici reprezintă componente la pasivului patrimonial destinat a finanța activul patrimonial. Capitalurile se formează la începutul activității economice, se majorează sau diminuează pe parcursul desfășurării activității economice și se lichidează la încetarea existenței societății.

Capitalul social este un element al patrimoniului juridic care exprimă valoarea totală a aporturilor subscrise de acționari și asociați la constituirea societății comerciale.

Potrivit art.5, 8, 16 și 36 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.5

(1) Societatea în nume colectiv sau în comandită simplă se constituie prin contract de societate, iar societatea pe acțiuni, în comandită pe acțiuni sau cu răspundere limitată se constituie prin contract de societate și statut.

ART. 8

Actul constitutiv al societății pe acțiuni sau în comandită pe acțiuni va cuprinde:

a) datele de identificare a fondatorilor; la societatea în comandită pe acțiuni vor fi menționați și asociații comandați;

b) forma, denumirea și sediul social;

c) obiectul de activitate al societății, cu precizarea domeniului și a activității principale;

d) capitalul social subscris și cel vărsat și, în cazul în care societatea are un capital autorizat, cuantumul acestuia;

ART. 16

(1) Aporturile în numerar sunt obligatorii la constituirea oricărei forme de societate.

ART. 36

(1) În termen de 15 zile de la data încheierii actului constitutiv, fondatorii, primii administratori sau, dacă este cazul, primii membri ai directoratului și ai consiliului de supraveghere ori un împuternicit al acestora vor cere înmatricularea societății în registrul comerțului în a cărui rază teritorială își va avea sediul societatea. Ei răspund în mod solidar pentru orice prejudiciu pe care îl cauzează prin neîndeplinirea acestei obligații.

(2) Cererea va fi însoțită de:

a) actul constitutiv al societății;

b) dovada efectuării vărsămintelor în condițiile actului constitutiv;

c) dovada sediului declarat și a disponibilității firmei;”

Față de prevederile legale de mai sus reiese că societatea pe acțiuni se constituie prin contract de societate și statut, actul constitutiv al societății pe acțiuni va cuprinde capitalul social subscris și cel vărsat, iar în termen de 15 zile de la data încheierii actului constitutiv, fondatorii vor cere înmatricularea societății în registrul comerțului în a cărui rază teritorială își va avea sediul societatea, cerere la care trebuie anexată dovada efectuării vărsămintelor în condițiile actului constitutiv.

Ca urmare, se reține că acționarii societății au vărsat capitalul social la data de 03.12.2004 și la data de 06.12.2004, conform extraselor de cont prezentate în copie, la dosarul cauzei, au subscris capitalul social la data de 07.12.2004, iar societatea a fost înmatriculată la Registrul Comerțului la data de 07.12.2004.

Astfel, potrivit prevederilor legale se reține că înmatricularea societății pe acțiuni se face în baza unei cereri la care trebuie anexat documentul/documentele care fac dovada vărsării capitalului social deci, vărsarea capitalului social este anticipată datei la care se înmatriculează societatea, fiind chiar o condiție pentru înmatricularea acesteia.

De asemenea, se reține că potrivit Notelor contabile nr.X/03.12.2004 și nr.X/06.12.2004 sumele în valută, vărsate în contul capitalului social, sunt înregistrate în debitul contului 5124 "Conturi la banci în valută" și constituie disponibil în aceste conturi. Fiind sume în valuta generează diferențe de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul valutar de la data subscrierii și cursul valutar de la data vărsării capitalului social.

Ca urmare, constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia diferențele de curs valutar nefavorabile în sumă de .X. lei, înregistrate de societate la data de 03.12.2004 și la data de 06.12.2004, cu care a fost afectat profitul impozabil al anului 2004 prin Nota contabilă nr.X/31.12.2004 nu sunt deductibile fiscal întrucât au fost înregistrate în contabilitate înainte de data înmatriculării societății și nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile pe motiv că societatea este persoană juridică care, numai de la data înmatriculării la registrul comerțului poate realiza venituri impozabile, nu poate fi reținută.

Referitor la această constatare se reține că vărsarea capitalului social este una din condițiile ce trebuie îndeplinite pentru înmatricularea societății pe acțiuni la registrul comerțului este certă și suma se regăsește în contul disponibilităților bănești aflate la dispoziția societății.

Plecând de la prevederile art.41 alin.1 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, "(1) *Societatea comercială este persoană juridică de la data înmatriculării în registrul comerțului*" rezultă că societatea pe acțiuni este persoană juridică de la data înmatriculării și de la această dată dată poate desfășura activitate economică, poate avea relații juridice cu terțe alte persoane etc., însă, în ceea ce privește diferențele nefavorabile de curs valutar aferente capitalului social vărsat acestea urmează regimul diferențelor de curs valutar aferente disponibilului în banci aflat la dispoziția societății.

Potrivit prevederilor pct.4.134 și pct.5.6 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene:

"4.134. - Capitalul este reprezentat de capital social, patrimoniul regiei etc., în funcție de forma juridică a unității. Capitalul social subscris și vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale subscrise și vărsate.

5.6. - Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

b) cheltuieli financiare, care cuprind: pierderi din creanțe legate de participării; cheltuieli privind investițiile financiare cedate; **diferențele nefavorabile de curs valutar;** dobânzile privind exercițiul financiar în curs; sconturile acordate clienților; pierderi din creanțe de natură financiară și altele;”

Totodată, potrivit funcției contabile a conturilor :

Contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor cu acționarii și asociații privind capitalul.

Contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" este un cont de activ.

În debitul contului 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" se înregistrează:

- **capitalul subscris de acționari sau asociați, în natură și/sau numerar, capitalul social majorat prin subscrierea sau emisiunea de noi acțiuni (101);**

- valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii, aportului la capital și/sau din conversia obligațiunilor în acțiuni (104);

- sumele achitate asociațiilor sau bunurile retrase cu ocazia reducerii capitalului, în condițiile legii (512, 531, 205, 208, 211, 212, 213, 214, 231, 381);

- diferențele favorabile de curs valutar aferente aportului în valută la sfârșitul exercițiului (765).

În creditul contului 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" se înregistrează:

- aportul în natură la capitalul social (205 la 267, 301 la 381);

- **sumele depuse ca aport în numerar, titluri de plasament și/sau imobilizări necorporale la constituirea capitalului social (512, 531, 503 la 508);**

- împrumuturi din emisiunea de obligațiuni convertite în acțiuni (161);

- capitalul social retras de acționari sau asociați (101);

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate cu ocazia vărsării capitalului subscris sau la încheierea exercițiului (665).

Soldul contului reprezintă aportul la capital subscris și nevărsat."

"Contul 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind diferențele de curs valutar.

În debitul contului 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" se înregistrează:

- **diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma încasării creanțelor în valută** (512, 267, 409, 411, 413, 418, 451, 452, **456**, 461);

- **diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării creanțelor la închiderea exercițiului financiar** (267, 409, 411, 413, 418, 451, 452, 456, 461);

- **diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma achitării datoriilor în valută** (512, 531, 541).

- **diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută la încheierea exercițiului financiar** (161, 162, 166, 167, 168, 401, 403, 404, 405, 419, 451, 452, 455, 462);

- **diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la încheierea exercițiului financiar a disponibilităților bancare în valută, disponibilităților în valută existente în casierie, precum și a altor valori de trezorerie cum sunt titluri de stat în valută, acreditive și depozite pe termen scurt în valută** (512, 531, 508, 541, 542);

- **diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din lichidarea depozitelor pe termen scurt, a acreditivelor și avansurilor de trezorerie în valută** (508, 541, 542).”

Conform celor prezentate rezultă că tratamentul contabil al diferențelor de curs valutar nefavorabile rezultate cu ocazia vărsării capitalului subscris a fost corect aplicat de societate, respectiv :

665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" = 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”.

De asemenea, referitor la susținerea contestatoarei conform căreia societatea a înregistrat în contabilitate cheltuielile cu diferențele de curs valutar nefavorabile rezultate cu ocazia vărsării capitalului fără documente justificative nu poate fi reținută având în vedere că extrasele de cont prezentate în copie justifică vărsarea capitalului social în contul de disponibil al SC .X. SA. De altfel, organele de inspecție fiscală nu au invocat temeiul legal pentru neacceptarea la deducere a acestor cheltuieli pe motiv că nu sunt prezentate documente justificative, respectiv prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Codul fiscal.

Nu se reține nici constatarea conform căreia aceste cheltuieli ar putea reprezenta cel mult cheltuieli de constituire conform prevederilor pct.4.8 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene:

“4.8. - Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea persoanei juridice (taxe și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și

obligațiuni, cheltuieli de prospectare a pieței, de publicitate și alte cheltuieli de această natură, legate de înființarea și extinderea activității persoanei juridice)”,

Întrucât potrivit prevederilor legale invocate cheltuielile de constituire a unei societăți comerciale constau în taxe și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni, cheltuieli de prospectare a pieței, de publicitate și alte cheltuieli de această natură legate de înființarea și extinderea activității persoanei juridice și nu se referă la cheltuieli cu diferențele de curs valutar aferente capitalului social vărsat.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru impozitul pe profit în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cheltuielile cu diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate cu ocazia vărsării capitalului subscris și să stabilească tratamentul fiscal al acestora în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de prevederile legale incidente și de argumentele contestatoarei. Conform celor constatate la reanalizare se va stabili dacă societate datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar sau nu.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei pe anul 2005, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2005 în condițiile în care acesta provine din neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu diferențele nefavorabile de curs valutar aferente capitalului social vărsat, pe luna decembrie 2004, iar prin prezenta decizie, la cap.III. A. pct.1, s-a dispus desființarea deciziei de impunere contestată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacceptării la deducere a acestor cheltuieli.

Perioada verificată: anul 2005

În fapt, pe anul 2005 organele de inspecție fiscală au determinat un profit impozabil în suma de X lei, rezultat prin influențarea profitului contabil înregistrat în evidența contabilă la data de 31.12.2005 în suma de X lei, cu cheltuielile nedeductibile fiscal în suma de X lei, reprezentând: cheltuieli cu dobânzi, amenzi, penalități în suma de X lei și alte cheltuieli nedeductibile (cheltuieli cu activele cedate) în suma de X lei, impozitul pe profit aferent fiind în suma de X lei.

Baza impozabilă pe anul 2005 stabilită ca urmare a efectuării inspecției fiscale nu a mai fost influențată de pierderea fiscală din anii precedenți în suma de X lei, declarată de societate în declarația 101 "Declarație privind impozitul pe profit la anul 2005" întrucât pe anul 2004, ca urmare a efectuării inspecției fiscale, s-a determinat profit impozabil în suma de X lei, rezultat prin majorarea bazei impozabile cu cheltuielile din diferențe de curs valutar nedeductibile fiscal în suma de .X. lei.

Prin contestație, SC .X. SA susține că acest impozit este rezultatul constatării că nedeductibile a cheltuielilor cu diferențele de curs valutar la nivelul anului 2004 și solicită admiterea contestației pentru capatul de cerere privind cheltuielile cu diferențele de curs valutar la nivelul anului 2004.

În drept, potrivit prevederilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare".

Conform pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".

Având în vedere că, pe anul 2004, ca urmare a efectuării inspecției fiscale, s-a stabilit profit impozabil și implicit impozit pe profit suplimentar, pentru care prin prezenta decizie, la cap.III. A. pct.1, s-a dispus desființarea deciziei de impunere contestată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu diferențele nefavorabile de curs valutar aferente capitalului social vărsat în

sumă de .X. lei, constatare care are influențe în stabilirea rezultatului fiscal pe anul 2005, se va desființa Decizia de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și **pentru impozitul pe profit în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, în funcție de cele stabilite ca urmare a reanalizării cheltuielilor cu diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate cu ocazia vărsării capitalului subscris pe anul 2004 să stabilească rezultatul fiscal pe anul 2005 având în vedere cheltuielile nedeductibile fiscal pe această perioadă.

3. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe perioada 2006 – 2008 în sumă de X lei,

3.a.) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiile de natura investițiilor în sumă de X lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronuțe dacă achizițiile efectuate de societate reprezintă investiții în curs de realizare în condițiile în care documentele prezentate la contestației nu sunt de natură să justifice că acestea reprezintă reparații.

Perioada verificată: anul 2006

În fapt, în anul 2006 societatea a achiziționat de la SC X SRL termopane PVC în valoare de **X lei**, cu facturile nr.X/08.02.2006 și nr.X/12.04.2006 și de la SC X SRL usa și cabina WC în valoare de **X lei**, cu facturile nr.X/07.02.2006 și nr..X./16.02.2006 înregistrate în evidența contabilă pe cheltuieli din exploatare în conturile 601 „*Cheltuieli cu materii prime*” și 603 "*Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*".

De asemenea, societatea a achiziționat din China faianța, chiuvete cu suport și accesorii, parchet bambus, plinta, etc. inclusiv transportul acestora și alte cheltuieli accesorii privind încărcarea, manipularea acestora în suma de X lei, din care suma de X lei a fost înregistrată pe imobilizări corporale în curs de execuție, iar suma de **.X. lei** a fost înregistrată pe cheltuieli din exploatare în contul 601 "*Cheltuieli cu materiile prime*".

Organele de inspecție fiscală au constatat că **suma totală de X lei** înregistrată în evidența contabilă în conturile de cheltuieli de exploatare 601 "*Cheltuieli cu materiile prime*" și 603 "*Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*" reprezintă componenta a activelor, fiind investiții efectuate la imobilizări corporale, acestea având ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora, astfel că nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli.

Prin contestație societatea susține că prevederile art.24 alin.(3) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt incidente în speta întrucât achizițiile efectuate cu facturile enumerate nu au ca scop îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai imobilelor, în vederea obținerii unor beneficii economice viitoare, ci sunt necesare pentru funcționarea zilnică și sunt destinate înlocuirii obiectelor deteriorate sau uzate.

În drept, sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Alte art.21 alin.1 din același act normativ, potrivit cărora:

“(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.”

Potrivit prevederilor art.24 alin.2, alin.3 lit.d) și alin.11 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

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

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;” .

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca investitiile efectuate la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majoreaza valoarea mijlocului fix și se recuperează pe calea amortizării.

Amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune .

Față de cele constatate societatea susține că achizițiile în sumă de .X. lei (X lei + X lei) constând în termopane, usă și cabină wc, înregistrate pe cheltuieli cu materiile prime și cu obiectele de inventar reprezintă cheltuieli curente, cu reparațiile, acestea înlocuind elementele inițiale degradate și sunt deductibile conform prevederilor pct.93 și 94 din OMFP nr.175/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care prevăd:

“ 93. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

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

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

Plecând de la susținerea contestatoarei se reține că din analiza documentelor prezentate, respectiv cele 4 facturi fiscale de achiziție și fișa mijlocului fix “*hală și birour*” nu reiese că aceste achiziții au fost utilizate pentru reparații, societatea ar fi trebuit să prezinte comanda, devizul de lucrări de reparații, necesarul de materiale, etc. din care să rezulte materialele utilizate, manopera, precum și faptul că ferestrele inițiale, înlocuite, erau din același material, respectiv termopan.

De asemenea, trebuia prezentat devizul de lucrări de reparații pentru baie/toaletă din care să reiasă că au fost înlocuite usa și cabina wc degradate cu altele noi de aceeași calitate.

Fișa mijlocului fix “Hală și birouri” prezentată nu este de natură să justifice dacă aceste achiziții au fost utilizate pentru lucrări de reparații cum susține contestatoarea.

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând achizitii din China constând în faianta, chiuvete cu suport si accesorii, parchet bambus,

plinta, etc. inclusiv transportul acestora si alte cheltuieli accesorii privind incarcarea, manipularea bunurilor achiziționate din totalul achizițiilor de .X. lei, care nu a fost evidențiată pe investiții în curs ci în contul contul 601 "Cheltuieli cu materiile prime", susținerea contestatoarei se referă la faptul că suma de X lei a fost înregistrată ca imobilizări corporale în curs de execuție, conform notei rămânând nedeductibilă numai suma de X lei.

Referitor la această susținere se reține că din nota contabilă încheiată la data de 07.07.2006 reiese că societatea a înregistrat în debitul contului 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” suma totală de X lei reprezentând valoare achiziției, transport, taxa vamală și comision vamal, astfel că, nu rezulta dacă suma de X lei se regăsește în totalul înregistrat. Mai mult, din constatările reiese că societatea a achiziționat din China bunuri în valoare de X lei din care suma de X lei a fost evidențiată pe investiții în curs de execuție ori, documentul prezentat justifică numai suma de X lei.

Ca urmare, documentul prezentat în susținere nu este de natură să justifice cele susținute de contestatoare.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia organele de inspecție fiscală nu au calculat amortizarea ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu achizițiile pe motiv că acestea reprezintă imobilizări în curs de execuție nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum se prevede la art.24 alin.11 lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;” .

Astfel, imobilizările în curs de execuție reprezintă imobilizări care nu au fost finalizate, nu au fost recepționate și deci nu au fost puse în funcțiune, astfel că recuperarea acestor investiții sub forma cheltuielilor ulterioare se efectuează pe calea amortizării numai după data punerii în funcțiune.

Potrivit celor prezentate și în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achiziții de natura investițiilor în sumă de X lei.

3.b.) În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile facturate de .X. .X. .X. .X. CO Ltd CHINA, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investită să se pronunțe dacă cheltuielile cu serviciile facturate de .X. .X. .X. .X. CO Ltd CHINA sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care, fie nu au fost prezentate documente justificative, fie documentele prezentate la contestație nu justifică necesitatea acestor servicii și nici realitatea prestării serviciilor.

Perioada verificată: 2006 – 2007.

În fapt, la data de 08.11.2006 societatea a achitat catre .X. .X. .X. .X. CO Ltd CHINA suma de X USD, la cursul de X lei/ USD cu dispozitie de plata externa, reprezentand servicii de asistenta, inregistrata in evidenta contabila prin urmatorul articol contabil:

628 "*Cheltuieli cu serviciile prestate de terti*" = 5124.2 "*Conturi bancare in valuta*" **cu suma de .X. lei** (X USD X X lei/USD).

De asemenea, în data de 23.01.2007 societatea a achitat catre .X. .X. .X. .X. CO Ltd CHINA suma de X USD, la cursul de X lei/USD cu dispozitie de plata externa, reprezentand servicii de asistenta, inregistrata in evidenta contabila prin urmatorul articol contabil:

628 "*Cheltuieli cu serviciile prestate de terti*" = 5124.2 "*Conturi bancare in valuta*" **cu suma de .X. lei** (X USD X X lei/USD).

Societatea nu a prezentat facturi fiscale, fiind inregistrata direct plata, fara a fi inregistrata obligatia fata de furnizor si apoi decontarea acestuia, iar pe perioada derularii inspectiei fiscale societatea nu a prezentat facturi fiscale si alte documente justificative din care sa rezulte realitatea si legalitatea serviciului prestat pentru care s-a efectuat plata.

Avand in vedere prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscală au constatat că suma de X lei nu reprezintă cheltuială deductibilă fiscal.

Prin contestație, SC .X. SA susține că serviciile au fost prestate pe teritoriul Chinei fapt ce rezultă din rapoartele de activitate lunare, respectiv sunt prezentate indicativele containerelor in care au fot incarcate piesele de biciclete verificate calitativ si cantitativ si la care s-au adus imbunătățiri, precum și faptul că aceste documente au fost prezentate la inspectia fiscală dar nu au fost luate în considerare.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Totodată, prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(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 desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

La pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede

„48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

*- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;***

*- **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.***

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

Din documentele anexate la contestație și pentru care societatea susține că au fost prezentate organelor de inspecție fiscală dar nu au fost luate în considerare, rezultă următoarele:

Prin Contractul de colaborare 2006-DHS-X-NDS încheiat între .X. .X. .X. CO Ltd CHINA în calitate de furnizor și SC .X. SA în calitate de

client, ce are ca obiect „ *Control calitate pentru piesele de biciclete importate de către Client*”, la art.4 se prevede :

„Furnizorul trebuie să verifice calitatea mostrelor pentru fiecare model de piese de biciclete înainte de începerea producției de către producători.

Furnizorul trebuie să verifice calitatea și cantitatea pentru fiecare livrare înainte ca piesele să fie livrate de la fabrica producătorului.

Furnizorul trebuie să comunice cu producătorul pieselor importate pentru îmbunătățirea gamei de produse.

Furnizorul trebuie să sprijine Clientul în vederea respectării procedurii de livrare și să contacteze compania de transport maritim pentru a se asigura că comanda de transport este confirmată și trimisă la data hotărâtă de către client și producător.

Furnizorul trebuie să îmbunătățească continuu design-ul mostrei în funcție de cerințele Clientului.

Furnizorul trebuie să participe la expozițiile cele mai importante pentru grupa de produse importate pentru a găsi producători mai buni și noi modele cu cea mai bună calitate și prețul cel mai avantajos pentru Client.”

De asemenea, s-au prezentat facturile fiscale nr.X-X/03.11.2006 și nr.X/09.01.2007 precum și 12 rapoarte de activitate pe anul 2006, întocmite pe același model, respectiv toate au mențiunea „*În luna [...] 2006 am verificat calitatea mostrelor înaintea producerii și ulterior calitatea și cantitatea pentru piesele de biciclete livrate în containerele de mai jos și am adus îmbunătățiri acolo unde a fost nevoie*” și sunt înscrise indicativele containerelor în care au fost încărcate bicicletele, indicative care diferă în fiecare lună.

Față de aceste documente se reține că rapoartele de activitate prezentate nu justifică prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora pentru societate în calitate de “*client*”, respectiv din aceste rapoarte de activitate nu rezultă concret modul în care a fost verificată calitatea bunurilor importate, care au fost parametrii calitativi urmăriți, în ce au constat îmbunătățirile aduse. Mai mult, se reține că sarcina verificării cantității încărcată în containere aparține vânzătorului, acesta fiind direct răspunzător pentru cantitatea livrată clientului.

De asemenea, din contract rezultă că societatea “furnizoare” trebuia să îmbunătățească continuu design-ul mostrei în funcție de cerințele Clientului, să participe la expozițiile cele mai importante pentru grupa de produse importate pentru a găsi producători mai buni și noi modele cu cea mai bună calitate și prețul cel mai avantajos pentru Client, să comunice cu producătorul pieselor importate pentru îmbunătățirea gamei de produse, etc. or, pentru aceste servicii nu au fost prezentate nici un fel de document.

Conform celor precizate organul de soluționare a contestației reține că nu au fost prezentate documente care să facă dovada necesității și prestării acestor servicii astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal și au stabilit diferențe suplimentare de impozit pe profit.

Se reține și faptul că prin contract este stabilit prețul de X USD sub denumirea de „*comision anual*”, iar serviciile au denumirea simplă de „*servicii*” în condițiile în care prin contestație societatea le denumește impropriu „*servicii de asistență*”.

Ca urmare în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii în sumă de X lei.**

3.c) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu cazarea în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu cazarea în condițiile în care la contestație au fost prezentate o serie de documente neprezentate organelor de inspecție fiscală și neanalizate de acestea.

Perioada verificată: 2006 - 2008

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli din exploatare în contul 625 "*Cheltuieli de deplasare*" facturile emise de diverse societăți comerciale, astfel :

- în valoare de X lei, pe anul **2006** în baza facturilor emise de SC .X. SRL .X., SC .X. SRL și SC .X. SRL;
- în valoare de .X. lei, pe anul **2007**, în baza facturilor emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL ;
- în valoare de .X. lei, pe anul **2008** în baza facturilor emise de SC .X. SRL .X., SC .X. SRL, SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL, fără a se prezenta documente justificative, respectiv ordine de deplasare pentru a face dovada ca aceasta

cheltuiala este efectuata de catre personalul propriu pe perioada delegarii si detasarii, potrivit prevederilor HG nr.543/1995, republicata, privind drepturile banești ale salariatilor institutiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegarii și detașarii in alta localitate, precum și în cazul deplasarii, in cadrul localitatii, in interesul serviciului.

În baza prevederilor art.21 alin.(3) lit.b) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscală au majorat baza impozabila cu aceste cheltuieli și a calculat impozit pe profit suplimentar.

La contestație societatea prezintă o serie de documente, respectiv ordine de plată, contracte de colaborare, invitații, facturi fiscale, s.a. ce nu au fost prezentate la inspecția fiscală și nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.”

pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“22. 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.”

Totodată, potrivit art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“4.) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

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

Iar potrivit pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Totodată conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2002:

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

Potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

În ceea ce privește cheltuielile cu cazarea persoanelor salariate sunt incidente prevederile art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **în vigoare pe anul 2006**, potrivit căroră:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...]

*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;”*

Conform pct.27 și 28 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Codul fiscal, în vigoare pe anul 2006:

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare.

*28. **Analiza în vederea acordării deductibilității cheltuielilor de transport și cazare în țară și străinătate, efectuate de către salariați și administratori, se efectuează pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. Profitul în exercițiul curent reprezintă rezultatul contabil cumulat al lunii, respectiv trimestrului, după caz, urmând a se efectua regularizări periodice. În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul înregistrează profit contabil, cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sunt deductibile”.***

Începând cu anul 2007 prevederile art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au următorul cuprins:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...]

*e) **cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate de către salariați și administratori;”***

Începând cu anul 2007 prevederile pct.27 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se modifică în sensul :

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art.21 alin.(2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale convenite acestora.”

Pct.28 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal a fost abrogat începând cu anul 2007.

Începând cu anul 2008 prevederile art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se modifică în sensul:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...]

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

Totodată, art.21 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006, prevede :

„(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”**.*

Conform prevederilor pct.34 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.3 lit.b) din Codul fiscal, în vigoare pe anul 2006:

“34. Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în

situația în care contribuabilul înregistrează pierdere contabilă din cumularea rezultatului contabil curent cu cel reportat.”

Începând cu anul 2007 prevederile art.21 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se modifică în sensul:

“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;”

Iar începând cu anul 2007 prevederilor pct.34 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.3 lit.b) din Codul fiscal se abrogă.

Față de prevederile legale de mai sus reiese că analiza deductibilității cheltuielilor cu cazarea salariaților societății în țară, se efectuează în funcție de persoana care le-a efectuat, respectiv dacă are calitatea de salariat al societății și în funcție de rezultatul exercițiului financiar.

Referitor la cheltuielile cu cazarea înregistrate de societate ca deductibile fiscal în contul 625 "*Cheltuieli de deplasare*", la dosarul contestației sunt anexate o serie de documente ce nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală, respectiv, facturi fiscale emise de SC .X. SRL .X., SC .X. SRL, și SC .X. SRL, anexe la fiecare factură în care se nominalizează persoanele române și străine care au beneficiat de aceste servicii și scopul în care acestea s-au deplasat, invitații, ordine de deplasare, contracte încheiate cu societăți străine, acord de colaborare, alte materiale.

Din analiza acestor documente reiese că acestea cheltuieli au fost efectuate atât pentru persoane române ce au calitatea de salariat, administrator, director în cadrul societății cât și pentru persoane străine invitate, de la alte societăți străine care desfășoară activitate în domeniu.

În ceea ce privește cheltuielile cu cazarea efectuate pentru persoanele fizice române, sunt prezentate ordine de deplasare în care este înscrisă durata deplasării ce coincide cu durata cazării, scopul deplasării, destinația acestora - deplasările fiind efectuate în principal la .X. la hipermarketuri de genul XXX etc., persoanele având calitatea de manager achiziții, manager vânzări, administrator și director.

Referitor la cheltuielile cu cazarea efectuate pentru persoanele străine din documentele anexate reiese că în urma întâlnirilor au fost încheiate Contracte (Ex. Contractul-cadru de colaborare ntr.X/16.02.2006 încheiat cu I.M. .X. SRL X-X, Acord de cooperare nr.X/06.03.2007 cu X SA din Atena, Acord de cooperare din data de 21.09.2006 cu .X. GMBHU X din

Germania) precum și faptul că acestea au fost invitate la festivalul de biciclete DHF X din anul 2007, au fost invitate în scop de afaceri în vederea evaluării posibilității unor noi investiții, în vederea prezentării pieței de biciclete din România celui mai mare producător de biciclete din Europa de est .X. SA, etc..

Față de cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că societatea nu a prezentat documente, respectiv ordine de deplasare. Ca urmare, având în vedere că acestea au fost prezentate la contestație și nu au fost analizate la inspecția fiscală organul de soluționare a contestație nu se poate pronunța cu privire la cheltuielile cu cazarea persoanelor fizice române salariate ale societății sau care au calitatea de administrator, respectiv director.

În ceea ce privește cheltuielile cu cazarea persoanelor fizice străine acestea nu reprezintă cheltuieli de natura cheltuielilor reglementate de art.21 alin.2 lit.e) și art.21 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, intrând sub incidența prevederilor legale privind cheltuielile de protocol, reclamă și publicitate, marketing, și/sau alte cheltuieli.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu cazarea în sumă totală de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să reanalizeze cheltuielile cu cazarea în funcție de documentele prezentate la contestație, de cele precizate în prezenta decizie, de temeiurile legale incidente pe perioada verificată și de argumentele contestatoarei și să stabilească dacă societate datorează impozitul pe profit aferent acestora sau nu.

3.d) În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu sponsorizarea în sumă de X lei, Direcția generală de soluționare a

contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investită să se pronunțe dacă societatea poate să scadă contravaloarea sponsorizărilor din impozitul pe profit pe anul 2007 și pe anul 2008, în condițiile în care documentele prezentate la contestației nu justifice cheltuielile cu sponsorizările, acestea nefiind efectuate conform Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea.

Perioada verificată: 2007 – 2008.

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în anul 2007, pe cheltuieli cu sponsorizarea, suma de suma de X lei reprezentând plata taxelor scolare pentru X.

De asemenea, în anul 2008, s-au înregistrat în evidența contabilă cheltuieli de sponsorizare, în suma de X lei reprezentând plata taxelor scolare.

Având în vedere încălcarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu aceste cheltuieli.

Contestatoarea susține că aceste cheltuieli au fost efectuate în baza Contractelor de sponsorizare nr.X/01.06.2007, nr.X/12.05.2008 și nr.X/14.05.2008 și prezintă aceste contracte, documentele de plata și un document care atestă șederea permanentă în România a persoanei beneficiare.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; **contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr.334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplinește cumulativ următoarele condiții:***

1. este în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;

2. nu depășește mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, al dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecarilor, schimburilor de specialiști, a burselor de specializare, a participării la congrese internaționale;”

Conform prevederilor art.1, art.2 și art.4 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 1

(1) Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.

(2) Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.

ART. 2

Este considerat sponsor orice persoană fizică sau juridică din România sau din străinătate care efectuează o sponsorizare în condițiile legii.

ART. 4

(1) Poate fi beneficiar al sponsorizării:

a) orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice;

b) instituțiile și autoritățile publice, inclusiv organele de specialitate ale administrației publice, pentru activitățile prevăzute la lit. a);

c) de asemenea, pot fi sponsorizate, în condițiile prezentei legi, emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau radiodifuziune, precum și cărți ori publicații din domeniile definite la lit. a);

d) orice persoană fizică cu domiciliul în România a cărei activitate în unul dintre domeniile prevăzute la lit.a) este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.[...].”

La pct.1 alin.2 din OMF nr.994/1994 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu privire la beneficiarii sponsorizării, se prevede:

“2. De asemenea, poate beneficia de sponsorizare orice persoana fizică cu domiciliul în România sau care aparține spiritualității românești, care desfășoară o activitate constantă într-unul din domeniile prevăzute la art. 4 din lege, a carei activitate este recunoscută de către orice persoana juridică nonprofit, constituită legal în țara sau în străinătate, cu activitate susținută în domeniul pentru care recomandă persoana fizică beneficiară de sponsorizare.

Exemplu:

Fundația "A", persoana juridică nonprofit, cu activitate susținută în domeniul protecției și ocrotirii copiilor orfani, poate recomanda, în baza unei certificări scrise, spre a fi sponsorizată, o persoană fizică care desfășoară o activitate constantă pentru ocrotirea acestor copii.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că agenții economici care efectuează sponsorizări au dreptul să scadă din impozitul pe profit aceste sume dacă îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de lege.

Conform prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea poate fi beneficiar al sponsorizării orice persoană juridică fără scop lucrativ care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile precizate, instituțiile și autoritățile publice, emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau cărți, publicații, precum și orice persoană fizică cu domiciliul în România care desfășoară activitate constantă în domeniile prevăzute la art.4 din lege și a cărei activitate este recunoscută de persoana juridică fără scop lucrativ sau de instituția publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.

Potrivit prevederilor Contractelor de sponsorizare nr.X/01.06.2007 și nr.X/12.05.2008 anexate la contestație reiese că SC .X. SA a achitat în perioada 2007 – 2008, suma de X euro/an școlar pentru susținerea studiilor persoanei fizice X la Școala Internațională Americană din .X.. La dosarul cauzei este prezentată o copie a permisului de ședere permanentă în România a persoanei fizice X.

Din prevederile contractelor de sponsorizare nu rezultă dacă această persoană fizică care urmează cursurile Școlii Internaționale Americană din .X. este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică ce activează în domeniul cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și

comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice, **domenii în care se pot efectua sponsorizări conform Legii nr.32/1994.**

Totodată, se reține că din Contractul de sponsorizare nr.X/14.05.2008 încheiat între SC .X. SA în calitate de sponsor și Ministerul Comerțului din RP Chineză în calitate de beneficiar rezultă că obiectul acestuia este de a sprijini victimele cutremurului din China din data de 12.05.2008 ,din regiunea Sichuan, fără a fi menționată suma.

La dosarul cauzei este anexată adeverința datată 16.05.2011 din care reiese că societatea a pus la dispoziția Ministerului Comerțului din RP Chineză suma de X euro în vederea sprijinirii victimelor cutremurului din China din data de 12.05.2008 din regiunea Sichuan.

Se reține că astfel de cheltuieli nu pot constitui sponsorizări conform Legii nr.32/1994 privind sponsorizările, nefiind efectuate către beneficiari din România așa cum prevede art.4 din lege.

De asemenea, această cheltuială nu poate constitui nici acțiune de mecenat așa cum este definit la art.1 alin.3 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizările:

*“(3) Mecenatul este un act de liberalitate prin care o persoană fizică sau juridică, numită mecena, **transferă, fără obligație de contrapartidă directă sau indirectă, dreptul său de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare** către o persoană fizică, **ca activitate filantropică cu caracter umanitar, pentru desfășurarea unor activități în domeniile: cultural, artistic, medico-sanitar sau științific - cercetare fundamentală și aplicată**”, plata nefiind efectuată către un beneficiar din România conform prevederilor art.4 alin.2 din același act normativ:*

*“(2) Poate fi beneficiar al mecenatului orice persoană **fizică cu domiciliul în România, fără obligativitatea de a fi recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică, care necesită un sprijin în domeniile prevăzute la art.1 alin. (3).**”*

Potrivit celor precizate se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au influențat baza impozabilă a profitului pe perioada 2007 – 2008 cu cheltuielile cu sponsorizarea, acestea neputând reprezenta sponsorizări, nefiind efectuate conform prevederilor art.4 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizările.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia
“11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu sponsorizările în sumă de .X. lei.

3.e) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu dobânzi, amenzi și penalități, cheltuieli care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, sponsorizări pe anul 2006, cheltuieli cu tichetele cadou peste limitele legale, cheltuieli cu tichetele cadou înregistrate eronat pe cheltuieli din exploatare, cheltuieli de protocol peste limitele legale, cheltuieli cu servicii asociate produsului software, aferent veniturilor din vânzare de mărfuri înregistrate în plus pe magazinul XX, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte dacă societatea datorează impozitul pe profit aferente acestor cheltuieli și venituri în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la acestea.

Perioada verificată: 2006 - 2008

În fapt, deși societatea contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestată în sumă de .X. lei, prin contestație prezintă argumente numai pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor analizate la cap.III.A, pct.1 și pct.3 lit.a-d din prezenta decizie.

Pentru impozitul pe profit stabilit ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu dobânzi, amenzi și penalități, cheltuieli care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, sponsorizări pe anul 2006, cheltuieli cu tichetele cadou peste limitele legale, cheltuieli cu tichetele cadou înregistrate eronat pe cheltuieli din exploatare, cheltuieli de protocol peste limitele legale, cheltuieli cu servicii asociate produsului software, aferent veniturilor din vânzare de mărfuri înregistrate în plus pe magazinul .X., nu se aduc argumente prin contestație.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.b) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

b) motivele de fapt și de drept;[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborate cu prevederile pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia *“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că 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”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel 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 contestatorului.**

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

În baza celor reținute și având în vedere că S.C. .X. SA deși contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./12.04.2011, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli neacceptate la deducere.

Conform celor analizate la cap.III.A pct.3 lit.a-e din prezenta decizie rezultă că:

- la cap.III.A pct.3 lit.c) s-a dispus desființarea deciziei de impunere contestată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei:

- diferența de impozit pe profit în sumă de X lei (X lei – X lei) a fost analizată la pct.3 lit.a, b, d și e. Pentru impozitul pe profit analizat la pct.3 lit.a, b și d s-a dispus respingerea contestației ca neîntemeiată, iar pentru impozitul pe profit de la pct.3 lit.e) s-a dispus respingerea contestației ca nemotivată. Întrucât din actele de la dosarul cauzei nu se poate defalca cuantumul impozitului pe profit pentru care s-a dispus respingerea contestației ca neîntemeiată de cuantumul impozitului pe profit pentru care s-a dispus respingerea contestației ca nemotivată se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.

4. Referitor la suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor de întârziere datorate bugetului de stat în condițiile în care prin prezenta decizie a fost desființată parțial decizia de impunere pentru debitul care le-a generat.

Perioada verificată : decembrie 2004 – decembrie 2008.

În fapt, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei stabilit prin Decizia de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Din suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit contestat la cap.III.A pct.1, pct.2 și pct.3.lit.c) din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru impozitul pe profit în sumă de X lei iar la cap.III.A pct.3 lit.a, b, d și e din prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată, pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv".

Potrivit prevederilor legale se reține că referitor la majorările de întârziere calculate pentru impozitul pe profit în sumă de X lei pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările și penalitățile de întârziere aferente.**

Întrucât nu se poate defalca cuantumul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X lei pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată și care se datorează bugetului de stat de cuantumul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X lei pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată, ce constituie bază de calcul pentru majorările de întârziere, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"* coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *"11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*, se va desființa Decizia de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze accesoriile datorate bugetului de stat și în funcție de cele constatate la reanalizarea debitelor pentru care s-a desființat decizia de impunere.

5. În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia la determinarea impozitului pe profit pe anul 2006, înregistrat în contabilitate în suma de X lei, Declarat prin declaratia101 înregistrată la AFP

.X. sub nr..X./17.04.2007, societatea a tinut seama de cheltuielile nedeductibile in suma de X lei, astfel ca diferenta intre suma declarata de societate prin Declaratia 101 ca si cheltuiala nedeductibila în sumă de X lei si suma mentionata de organele de inspectie fiscală ca nedeductibila în sumă de X lei, este de X lei nu un impozit pe profit în sumă de X lei, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât :

Din situația privind calculul impozitului pe profit pe anul 2006, anexată la Declarația 101 pe anul 2006, depusă în copie, rezultă că **societatea a avut în vedere cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, altele decât cele stabilite de organele de inspectie fiscală**, constând în amenzi în sumă de X lei, alte cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei și impozitul pe profit datorat în sumă de X lei.

Ori, organele de inspectie fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei constând în cheltuieli cu dobânzi, amenzi și penalități în sumă de X lei, cheltuieli cu dobânzi calculate și datorate către primărie în sumă de X lei, cheltuieli cu tichete cadou în sumă de X lei, etc., așa cum sunt prezentate detaliat la pag.14 din raportul de inspectie fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere.

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada verificată 01.01.2006 – 30.06.2009.

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei din factura fiscală nr.X/21.04.2009 emisă de SC .X. SRL, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de cazare în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte că astfel de servicii au fost achitate pentru personalul salariat al societății care s-a deplasat în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Perioada verificată : aprilie 2009

În fapt, în luna aprilie 2009 societatea a inregistrat in evidenta contabila factura fiscală nr.X/21.04.2009 emisa de SC .X. SRL .X. in valoare totala de X lei, din care taxa pe valoare adaugata dedusa este in suma de X lei, reprezentand cazare, fara a avea la baza documente justificative, respectiv Ordine de deplasare care să justifice că aceasta cheltuiala este efectuata de catre personalul propriu pe perioada delegarii si detasarii, in scopul operațiunilor taxabile.

Avand in vedere că au fost incalcate prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile

ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei.

Contestatoarea susține că are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată atât timp cât cheltuiala este considerată deductibilă fiscal.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice că serviciile achiziționate au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată din factura fiscală nr.X/21.04.2009 emisă de SC .X. SRL .X. în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoare adăugată în suma de X lei, reprezentând servicii de cazare delegații.

Serviciile de cazare se suportă pe cheltuielile societății comerciale numai în condițiile în care acestea sunt efectuate de salariații și administratorii societății, precum și de alte persoane fizice asimilate acestora, și numai dacă delegările au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Potrivit art.126 alin.1 și alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

[...]

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;”

Ca urmare, în vederea stabilirii dacă serviciile de cazare achitate de societate au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile ale societății trebuiau prezentate documente justificative cum sunt, ordine de deplasare din care să reiasă dacă persoana care a beneficiat de astfel de servicii are calitatea de salariat, administrator sau persoană asimilată și scopul deplasării care a generat servicii de cazare.

Nefiind prezentate astfel de documente nu se justifică serviciile de cazare achitate societății prestatoare astfel că, nu se justifică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la susținerea contestației conform căreia eronat nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care cheltuielile cu cazarea sunt deductibile nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se analizează în funcție de prevederile legale incidente, respectiv art.145 și art.146 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nu în funcție de prevederile legale incidente impozitului pe profit.

Având în vedere cele prezentate și în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă serviciilor de cazare.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei aferentă vânzărilor cu amănuntul în magazinul X, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal au stabilit organele de inspecție fiscală taxa pe valoarea adăugată colectată prin decizia de impunere contestată în condițiile în care din documentele și argumentele prezentate la contestație organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la realitatea corecției efectuată de societate.

Perioada reverificată: 01.10.2007 - 31.03.2009;

: aprilie-iunie 2009

În fapt, în perioada aprilie - iunie 2009 societatea a efectuat vanzari la punctul de lucru X X, incasate in numerar in valoare totala de X lei, astfel:

- X lei in luna aprilie 2009;
- X lei in luna mai 2009;
- X lei in luna iunie 2009, acestea fiind inregistrate in evidenta contabila integral in conturile de venituri, **fara a fi colectata taxa pe valoare adaugata, desi este o operatiune impozabila efectuata pe teritoriul Romaniei.**

De asemenea, la data de 30.06.2009 societatea a incasat in cont bancar venituri din vanzari cu amanuntul efectuate in magazinul X X - X in suma de X lei, pentru care **nu s-a colectat taxa pe valoare adaugata**, fiind efectuat articolul contabil:

5121.2 "Banca" = 4111.20001 "vanzari magazin pas" X lei

Avand in vedere că au fost incalcate prevederile art.126, art.128, art.137 alin.(1) lit.a) si art.140 alin.(1) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au dispus **colectarea taxei pe valoare adaugata in suma totala de X lei**, astfel:

- X lei -TVA colectata aferenta incasarilor in numerar a vanzarilor cu amanuntul prin magazinul X X (X lei X 19/119);
- X lei -TVA colectata aferenta incasarilor prin cont bancar a vanzarilor cu amanuntul prin magazinul X X (X lei lei X 19/119) .

De asemenea, în perioada 01.10.2007 - 31.03.2009 societatea a efectuat vanzari la punctul de lucru X X incasate in numerar in valoare totala de X lei, acestea fiind inregistrate in evidenta contabila integral in conturile de venituri, **fara a fi colectata taxa pe valoare adaugata, desi este o operatiune impozabila efectuata pe teritoriul Romaniei.**

De asemenea, la data de 31.12.2008 societatea a incasat in cont bancar venituri din vanzari cu amanuntul, efectuate in magazinul X X in suma X lei, pentru care **nu s-a colectat taxa pe valoare adaugata**, fiind efectuat articolul contabil:

5121.2 "Banca" = 4111.20001 "vanzari magazin POS" X lei

Organele de inspectie fiscala au dispus colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma totala de **X lei**, astfel:

- X lei -TVA colectata aferenta incasarilor in numerar a vanzarilor cu amanuntul prin magazinul .X. (.X. lei X 19/119);
- X lei -TVA colectata aferenta incasarilor prin cont bancar a vanzarilor cu amanuntul prin magazinul .X. (.X. lei X 19/119).

Contestatoarea aduce în susținere argumentul conform căruia a efectuat corecția prin decontul de TVA al lunii decembrie 2010 și astfel TVA în sumă de .X. lei nu trebuia inclusă în decizia de impunere contestată.

În drept, potrivit prevederilor art.110 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În sensul prezentului titlu, colectarea constă în exercitarea acțiunilor care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”

De asemenea, la art.85 și art.86 din același act normativ se prevede:

“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(2) Dispozițiile alin.(1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.

ART. 86

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului economiei și finanțelor se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește prin declarație fiscală, respectiv Decont de TVA sau prin decizie de impunere emisă ca urmare a efectuării inspecției fiscale ce constituie titluri de creanță.

Pentru cazul în speță se reține că societatea nu prezintă argumente de fond cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei stabilită suplimentar, dimpotrivă aceasta arată că a efectuat corecțiile prin decontul de taxă pe valoarea adăugată din luna decembrie 2010, respectiv în perioada cât a fost suspendată inspecția fiscală, 22.11.2010 – 17.03.2011.

Prin contestație societatea susține că având în vedere faptul că a efectuat corecțiile taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aceasta nu trebuia inclusă în decizia de impunere contestată.

Față de susținerea contestatoarei se reține că prin adresa nr..X./01.06.2011 organele de inspecție fiscală precizează: *“Nici în timpul inspecției fiscale și nici cu prilejul discuției finale agentul economic verificat nu a menționat faptul că a efectuat corecțiile în cauză și să prezinte pentru această operațiune documente justificative credibile în susținere.”*

Având în vedere că la data finalizării inspecției fiscale organele de inspecție fiscală nu au cunoscut faptul că societatea a efectuat astfel de corecții, faptul că aceste corecții au fost efectuate înainte de finalizarea verificării și emiterii deciziei de impunere contestată, precum și faptul că din documentele prezentate, respectiv decont de TVA pe luna decembrie 2010 din care reiese că au fost efectuate corecții ale TVA colectată, fișa contului 4424”TVA de recuperat” pe perioada octombrie 2007 – 31.12.2009 și situația veniturilor din încasări .X. la 31.12.2010, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu certitudine dacă aceste corecții se referă la taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită de organele de inspecție fiscală astfel că, se impune reanalizarea acestui capăt de cerere.

Astfel, la reanalizare se va stabili dacă corecțiile efectuate înainte de finalizarea inspecției fiscale și neprezentate organelor de inspecție fiscală sunt corecte și se referă la TVA colectată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și în funcție de cele constatate se va stabili dacă TVA colectată trebuia sau nu inclusă în decizia de impunere ce constituie titlu de creanță.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele precizate în prezenta decizie.

3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor de întârziere datorat bugetului de stat în condițiile în care prin prezenta decizie a fost desființată parțial decizia de impunere pentru debitul care le-a generat.

În fapt, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, din care societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Din suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată contestată la cap.III.B pct.2 din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar la cap.III.B pct.1 din prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv".

Potrivit prevederilor legale se reține că referitor la majorările de întârziere calculate pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente.**

Întrucât nu se poate defalca cuantumul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată și care se datorează bugetului de stat de cuantumul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată, ce constituie bază de calcul pentru majorările de întârziere, în temeiul art.216

alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, pentru suma totală de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze accesoriile datorate bugetului de stat și în funcție de cele constatate la reanalizarea debitelor pentru care s-a desființat decizia de impunere.

C. IMPOZITUL PE VENITUL PERSOANELOR JURIDICE NEREZIDENTE

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe venitul persoanelor nerezidente, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în condițiile în care acesta a fost achitat eronat în contul impozitului pe dividende, nefiind astfel stinsă obligația fiscală privind impozitul pe venitul persoanelor nerezidente.

În fapt, pentru venitul brut din dividende distribuit asociatului persoana juridică din Germania - .X. GMBH, în suma de .X. lei, **din profitul pe anul 2006**, s-a constatat că societatea datorează impozit pe venitul persoanelor nerezidente în suma de .X. lei (.X. lei X 16%), conform prevederilor art.115 alin.(1) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că veniturile din dividende primite de o persoană juridică străină de la o persoană juridică română este venit impozabil pentru care se reține impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

Având în vedere că societatea nu a prezentat certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă din statul său de

rezidenta – Germania, s-a stabilit impozit pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei.

Totodată, s-a constatat că suma de .X. lei a fost virată în contul impozitului pe dividende.

Contestatoarea susține că a efectuat eronat plata acestui impozit indicând un cont bugetar eronat, iar organele fiscale puteau efectua îndreptarea erorii materiale considerând valabilă plata de la momentul efectuării acesteia.

În drept, potrivit prevederilor art.114 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în vigoare la data de 25.03.2008:

“(2) Plata obligațiilor fiscale se efectuează de către debitori, distinct pe fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat, inclusiv majorări de întârziere. Dispozițiile art.1093 din Codul civil se aplică în mod corespunzător.

[...]

(3) *În cazul stingerii prin plată a obligațiilor fiscale, momentul plății este:*

a) *în cazul plăților în numerar, data înscrisă în documentul de plată eliberat de organele sau persoanele abilitate de organul fiscal;*

b) *în cazul plăților efectuate prin mandat poștal, data poștei, înscrisă pe mandatul poștal;*

c) *în cazul plăților efectuate prin decontare bancară, data la care băncile debitează contul plătitorului pe baza instrumentelor de decontare specifice, astfel cum această informație este transmisă prin mesajul electronic de plată de către instituția bancară inițiatoare, potrivit reglementărilor specifice în vigoare, cu excepția situației prevăzute la art.121, data putând fi dovedită prin extrasul de cont al contribuabilului;*

d) *pentru obligațiile fiscale care se sting prin anulare de timbre fiscale mobile, data înregistrării la organul competent a documentului sau a actului pentru care s-au depus și anulat timbrele datorate potrivit legii.*

(4) *Pentru creanțele fiscale administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile subordonate, **organul fiscal, la cererea debitorului, va efectua îndreptarea erorilor din documentele de plată întocmite de acesta și va considera valabilă plata de la momentul efectuării acesteia, în suma și din contul debitorului înscrise în documentul de plată, cu condiția debitării contului acestuia și a creditării unui cont bugetar.***

(5) *Prevederile alin. (4) se aplică în mod corespunzător și de către celelalte autorități publice care, potrivit legii, administrează creanțe fiscale.*

(6) Cererea poate fi depusă în termen de un an de la data plății, sub sancțiunea decăderii”.

Potrivit Deciziei nr.1/2006 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la Codul de procedură fiscală:

“3. Art.48 coroborat cu art.110 din Ordonanța Guvernului nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

*În situația în care, **ulterior efectuării plății obligațiilor fiscale, la termenul și în cuantumul stabilit de reglementările legale în materie, contribuabilii constată erori în documentele de plată, pot solicita organului fiscal competent corectarea erorilor**, plata fiind considerată ca efectuată la data debitării contului contribuabilului, cu condiția creditării unui cont bugetar.”*

La cererea justificată a contribuabililor și după analiza fișei de evidență analitică a plătitorilor, precum și a documentelor de plată a obligațiilor bugetare, organele fiscale teritoriale, pe baza unui referat aprobat de conducătorul unității fiscale, vor solicita unităților de trezorerie competente efectuarea transferurilor de sume în conturile bugetare corespunzătoare, în conformitate cu voința de plată a contribuabilului exprimată în cerere. Contribuabilul va furniza orice alte informații sau documente solicitate de organul fiscal competent, în legătură cu situația sa fiscală.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că plata obligațiilor fiscale se efectuează de către debitori, distinct pe fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului de stat, stingerea prin plată a obligațiilor fiscale este dată de momentul plății înscris pe documentul de plată.

Se reține că societatea nu prezintă certificatul de rezidență fiscală al persoanei juridice nerezidente și nu aduce argumente prin contestație în sensul că nu ar datora bugetului acest impozit.

Singurul argument din contestație se referă la faptul că societatea a efectuat eronat plata impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente în contul impozitului pe dividende, iar organele fiscale puteau efectua îndreptarea erorii materiale considerând valabilă plata de la momentul efectuării acesteia.

Față de acest argument, având în vedere prevederile legale mai sus invocate organul de soluționare a contestației reține că îndreptarea erorilor din documentele de plată se efectuează de către organele fiscale numai la cererea contribuabilului, cerere care poate fi depusă în termen de un an de la data plății, sub sancțiunea decăderii. Or, societatea nu a anexat la dosarul cauzei un astfel de document.

Ca urmare, se reține că prin plata efectuată în contul altui impozit, respectiv impozitul pe dividende, nu a avut loc stingerea prin plată a obligației societății privind impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei față de bugetul statului, astfel că societatea datorează acest impozit.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei.**

2. Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorările de întârziere aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente în condițiile în care cuantumul acestora se referă la impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei calculat pentru plățile la extern reprezentând comisioane, necontesta, deci acceptat ca fiind datorat prin necontestare, și nu la impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei calculat pentru dividendele achitate asociatului persoană juridică nerezidentă.

În fapt, s-a constatat că pentru venitul brut din dividende distribuit asociatului persoană juridică din Germania - .X. GMBH, în suma de .X. lei, societatea datorează impozit pe venit nerezidenți în suma de .X. lei (.X. lei X 16%), acest impozit fiind virat eronat în contul impozitului pe dividende, așa cum s-a analizat la cap.III.C pct.1 din prezenta decizie de impunere.

De asemenea, în baza contractului de comision încheiat în data de 15.04.2007 între SC .X. SA .X. și .X. .X. B.V. pentru vânzările efectuate de .X. SA .X. pe teritoriul Olandei plătește către .X. .X. BV.OLANDA un comision, pentru care societatea nu a calculat, reținut și vărsat impozit pe venit nerezidenți în sumă de .X. lei.

Pentru suma totală de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Contestatoarea susține că nu datorează majorările de întârziere aferente unui debit achitat în alt cont bugetar.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv".

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor fiscale se datorează majorări de întârziere.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de .X. lei contestatoarea susține că sunt aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei, debit care a fost achitat în alt cont bugetar, respectiv în contul impozitului pe dividende, așa cum s-a analizat la cap.III.C pct.1 din prezenta decizie.

Din anexa 29 la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată rezultă că nu au fost calculate majorări de întârziere pentru impozitul pe venitul pe persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei calculat pentru plata dividendelor către asociatul persoană juridică nerezidentă, suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere fiind calculată pentru impozitul pe venitul pe persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei aferent comisioanelor achitate de societate la extern, impozit care nu este contestat de societate așa cum se precizează în contestație *"menționăm că diferența între suma de .X. lei și .X. lei reprezintă impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți pe care nu îl contestăm"*.

Ca urmare, suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere aferente unui debit necontestat, ceea ce conduce la concluzia că prin necontestare acest debit a fost acceptat de societatea contestatoare ca fiind datorat bugetului de stat.

Pe cale de consecință, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul, și majorările de întârziere aferente debitului necontestat, deci acceptat ca fiind de plată, sunt datorate.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

potrivit căroră: “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) **neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei** aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei, necontestat.

D. VĂRSĂMINTE PENTRU PERSOANELE CU HANDICAP NEINCADRATE

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - **vărsămintele persoanelor juridice la fondul pentru persoane cu handicap neîncadrate;**
- .X. lei - **majorari de intarziere aferente,**

cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă societatea datorează integral sau parțial cuantumul vărsămintelor persoanelor juridice la fondul pentru persoane cu handicap neîncadrate stabilit suplimentar în condițiile în care la contestație societatea prezintă situații cu recalcularea acestor vărsăminte în funcție de numărul mediu de salariați declarat la organele fiscale în cuantum mai mic decât cel stabilit prin decizia de impunere.

Perioada verificată a fost: 01.01.2006 – 30.06.2009.

În fapt, pe perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate ca urmare a nerespectării prevederilor art.42 și 43 din OUG nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap și ale art.77 alin.1, 2 și 3 și ale art.78 alin.2 și 3 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, pe perioada 01.01.2007 – 30.06.2009, în cuantum de .X. lei, precum și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au calculat eronat aceste obligații fiscale pe baza numărului brut de salariați și nu pe baza numărului mediu de salariați. În susținere anexează situații cu recalcularea obligațiilor fiscale și a accesoriilor aferente în cuantum mai mic

decât cel stabilit de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere, precum și declarațiile privind evidența nominală a asiguraților și a obligațiilor de plată către bugetul asigurărilor sociale de stat pentru perioada verificată.

Pentru diferențele rezultate în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei societatea solicită admiterea contestației.

În drept, pe anul 2006, sunt incidente prevederile art.42 și 43 din OUG nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, aprobată prin Legea nr. 519 din 12 iulie 2002, cu modificările și completările ulterioare, care prevad:

"ART. 42

(1) Agenții economici care au cel puțin 75 de angajați, precum și autoritățile și instituțiile publice care au cel puțin 25 de funcții contractuale, au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, respectiv din numărul de funcții contractuale prevăzute în statul de funcții."

"ART. 43

(1) Agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care nu respectă prevederile art.42 alin.(1) au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

(2) Sunt exceptați de la plata obligatorie prevăzută la alin. (1) agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care fac dovada că au solicitat trimestrial la agențiile județene de ocupare a forței de muncă, respectiv a municipiului .X., repartizarea de persoane cu handicap calificate în meseriile respective și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării."

Iar potrivit art.5 din Instrucțiunile ANOFM nr.1008 din 20 mai 2003 privind aplicarea art. 43 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 519/2002:

"(1) Solicitarea privind repartizarea de persoane cu handicap în vederea încadrării în muncă se dovedește prin răspunsul scris al Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă.

(2) Persoana juridică îi comunică Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă rezultatul probelor, în termen de 3 zile de la data susținerii examenului/concursului/interviului."

Pe perioada 01.01.2007 – 30.06.2009, sunt incidente prevederile art.77 alin.1 și alin.2 și art.78 alin.2 și alin.3 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, conform cărora:

“(1) Persoanele cu handicap pot fi încadrate în muncă conform pregătirii lor profesionale și capacității de muncă, atestate prin certificatul de încadrare în grad de handicap, emis de comisiile de evaluare de la nivel județean sau al sectoarelor municipiului .X..

*(2) Autoritățile și instituțiile publice, **persoanele juridice, publice sau private, care au cel puțin 50 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.***

*(3) Autoritățile și instituțiile publice, **persoanele juridice, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la alin. (2), pot opta pentru îndeplinirea uneia dintre următoarele obligații:***

a) să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap;

b) să achiziționeze produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat în condițiile prevăzute la lit. a).

ART.78

*(2) Autoritățile și instituțiile publice, **persoanele juridice, publice sau private, care au cel puțin 50 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.***

*(3) Autoritățile și instituțiile publice, **persoanele juridice, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la alin. (2), pot opta pentru îndeplinirea uneia dintre următoarele obligații:***

a) să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap;

b) să achiziționeze produse sau servicii realizate prin propria activitate a persoanelor cu handicap angajate în unitățile protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat, în condițiile prevăzute la lit. a)”.

Conform art.1 și art.2 din Ordinul ANPH nr.590 din 12 noiembrie 2008 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea art.78 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap

“ART. 1

Suma datorată de autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap, reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap, sau achiziționarea de produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat, se declară la poziția 25 "Vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate" din formularul 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat", aprobat prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutul formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, cu completările ulterioare.

ART. 2

(1) Numărul de angajați care se ia în calcul este numărul mediu de angajați din lună.

(2) Se determină numărul mediu lunar de salariați din fiecare lună ca medie aritmetică simplă rezultată din suma efectivelor zilnice de salariați din luna respectivă, inclusiv zilele de repaus săptămânal, zilele de sărbători legale și alte zile în care, potrivit dispozițiilor legale, nu se lucrează, împărțită la numărul total de zile calendaristice. În efectivele zilnice nu vor fi incluși salariații aflați în concediu fără plată, cei aflați în grevă, cei detașați la lucru în străinătate și nici cei ale căror contracte individuale de muncă sunt suspendate. Pentru fiecare zi de repaus săptămânal sau de sărbătoare legală se vor lua în calcul efectivele de salariați din ziua lucrătoare precedentă, cu excepția persoanelor al căror contract individual de muncă a încetat în acea zi.

(3) Salariații care nu sunt angajați cu normă întreagă vor fi incluși în numărul mediu proporțional cu timpul de lucru prevăzut în contractul individual de muncă.

Fata de aceste prevederi legale se reține că agenții economici care nu respectă prevederile art.42 alin.(1) din OUG nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, aprobată prin Legea nr.519 din 12 iulie 2002, cu modificările și completările ulterioare, și ale art.77 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap, agenții economici fiind exceptați la plată în situația în care fac dovada că au solicitat trimestrial la agențiile județene de ocupare a forței de muncă, respectiv a municipiului .X., repartizarea de persoane cu handicap, calificate în meseriile respective, și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării, sau au

achiziționat produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat.

De asemenea, calculul vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate se efectuează în funcție de numărul mediu de angajați din lună, care se stabilește potrivit legii.

Potrivit celor precizate mai sus se reține că societatea prezintă în susținere situații cu recalcularea obligațiilor fiscale și a accesoriilor aferente în cuantum mai mic decât cel stabilit de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere contestată, calcul ce are la bază numărul mediu de angajați care este egal cu numărul mediu de asigurați declarați prin Declarațiile privind evidența nominală a asiguraților și a obligațiilor de plată către bugetul asigurărilor sociale de stat depuse pe perioada 01.01.2006 – 30.06.2009, precum și copii ale acestor declarații.

Se reține că, potrivit prevederilor legale incidente pe anul 2006, societatea trebuia să achite o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap, respectiv **“cel puțin 4% din numărul total de angajați, respectiv din numărul de funcții contractuale prevăzute în statul de funcții”** or, din situația prezentată de contestatoarele reiese că pe anul 2006, contestatoarea a efectuat calculul acestor vărsăminte luând în calcul numărul mediu de salariați, respectiv numărul mediu de asigurați declarați prin Declarațiile privind evidența nominală a asiguraților și a obligațiilor de plată către bugetul asigurărilor sociale de stat, în condițiile în care OUG nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, aprobată prin Legea nr.519 din 12 iulie 2002, cu modificările și completările ulterioare, nu are prevederi exprese cu privire la calculul vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate pe baza numărului mediu de salariați.

Începând cu 01.01.2007, sunt în vigoare prevederile art.78 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, republicată în anul 2008, prevederi care sunt în același sens cu prevederile art.42 din OUG nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, aprobată prin Legea nr. 519 din 12 iulie 2002, cu modificările și completările ulterioare.

Prevederea referitoare la stabilirea numărului mediu de angajați se regăsește la art.2 din Ordinul ANPH nr.590 din 12 noiembrie 2008 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea art.78 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, publicat în Monitorul Oficial nr.817 din 5 decembrie 2008, prin care se aprobă Instrucțiunile pentru aplicarea art.78 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap.

Ca urmare, potrivit prevederilor Ordinului ANPH nr.590/2008 **calculul sumelor ce trebuie achitate de persoanele juridice care nu angajează persoane cu handicap se determină în funcție de numărul mediu de angajați din lună.** Astfel, întrucât din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere acest aspect la determinarea sumelor datorate ca vărsăminte la fondul pentru protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, precum și faptul că din documentele prezentate nu rezultă dacă numărul mediu de asigurați menționat în Declarațiile privind evidența nominală a asiguraților și a obligațiilor de plată către bugetul asigurărilor sociale de stat este același cu numărul mediu de angajați ce trebuie avut în vedere la calculul acestor vărsăminte, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la cuantumul diferențelor stabilite de societatea contestatoare ca nefiind datorate.

Ca urmare, în temeiul în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma de .X. lei reprezentând vărsămintele persoanelor juridice la fondul pentru persoane cu handicap neîncadrate**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze calculul acestor vărsăminte în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de prevederile legale în vigoare și de calculele prezentate de societate.

Ca o consecință, conform principiului de drept accesoriul urmează principalul se va desființa Decizia de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală și pentru majorările de întârziere în cuantum de .X. lei aferente vărsămintelor persoanelor juridice la fondul pentru persoane cu handicap neîncadrate.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b),

pct.11.6 și pct.2.5 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Respingerea contestației formulate de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală ca neîntemeiată, **pentru suma de X lei**, reprezentând:

- X lei TVA;
- .X lei impozit pe venitul persoanelor nerezidente;
- .X. lei majorări și penalități de întârziere aferente aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente.

2. Respingerea contestației formulate de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală ca neîntemeiată și nemotivată **pentru suma de X lei**, reprezentând impozit pe profit.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA
- .X. lei vărsăminte pentru persoanele nu handicap neîncadrate;
- .X. lei majorări de întârziere aferente vărsăminte pentru persoanele nu handicap neîncadrate,

urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, să emită un nou act administrativ fiscal, in functie de cele reținute in cuprinsul deciziei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL