

DECIZIA Nr. 8 din 2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X S.R.L., Drobeta Tr.Severin
înregistrată la D.G.F.P. Mehedinti sub nr....

Directia Generala a Finantelor Publice Mehedinti a fost sesizata de **S.C. X S.R.L.**, inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr., Cod unic de inregistrare RO, avand domiciliul fiscal in **str....., nr....., Drobeta Tr. Severin, jud. Mehedinti** cu contestatia inregistrata sub nr.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..... si are ca obiect suma totala de lei, reprezentând:

- lei, impozit pe profit stabilit suplimentar;
- lei, majorari de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa în termenul legal prevazut de art.207, alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat.

Constatand ca în speta sunt îndeplinite dispozitiile art. 205, alin.(1) si art. 209, alin.(1), lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, Directia Generala a Finantelor Publice Mehedinti este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, **S.C. X S.R.L.** contesta partial Decizia de impunere nr....., privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala si masurile dispuse prin aceasta, respectiv virarea la bugetul de stat a sumei de lei, reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar si majorari de intarziere aferente.

Contestatoarea sustine ca organul de control a stabilit ca si cheltuieli nedeductibile „ o serie de documente pe anii 2005, 2006, 2007 si 2008, legate de deplasarea administratorului in Italia “ pe motivul ca acestea nu au fost efectuate in interesul societatii, incalcandu-se astfel prevederile art.21 din Codul fiscal.

Societatea, ca urmare a adresei DGFP Mehedinti nr....., revine cu precizare la contestatie referitor la suma si motiveaza ca in toate cazurile deplasari sunt evidentiata cu ordine de deplasare pe care sunt mentionate societatile italiene, care sunt parteneri contractuali cu aceasta, iar datorita specificului activitatii

desfasurate - confectionare lenjerie de corp, activitate ce se desfasoara in sistem LOHN – care necesita: colaborarea cu partenerii externi, persoana de contact in vederea incheierii de contracte sau pentru a gasi noi clienti, deplasarea la sediile firmelor cu care se colaboreaza pentru a stabili programe de lucru si grafice de predare a produselor contractate avand in vedere ca pentru fiecare stagiune se schimba modelele, se justifica cheltuielile cu deplasările efectuate de administratorul societatii in conditiile in care societatea nu are un reprezentant al ei in Italia.

De asemenea, mentioneaza ca ordinele de deplasare din anii 2005 si 2006 au fost stampilate de firmele cu care societatea a avut contracte, acestea fiind confirmate si de declaratiile vamale si CMR-urile de transport, iar din neglijenta in anii 2007 si 2008 au fost cateva ordine de deplasare nestampilate pentru care vor achita sumele aferente acestora.

In drept, solicita admiterea contestatiei in vederea exonerarii de la plata a sumei de lei si a majorarilor calculate de lei.

II. Prin Decizia de impunere nr....., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr....., organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei un impozit pe profit suplimentar in suma de lei si au calculat accesorii aferente in suma de lei.

Din controlul efectuat pe baza documentelor puse la dispozitia organelor de control pentru perioada 01.01.2005 – 31.12.2008, a rezultat ca societatea a inregistrat, in mod eronat, ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate de administratorul societatii cu deplasarea in Italia, fara ca aceasta sa faca dovada in toate cazurile ca deplasările au fost efectuate pentru nevoile societatii, incalcand astfel prevederile art.21, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In categoria cheltuielilor nedeductibile a fost inclusa de echipa de inspectie fiscala si cheltuiala cu asigurarea de viata in favoarea administratorului, in suma de lei, inregistrata de societate, in mod eronat, in luna septembrie 2005 ca si cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil intrucat incalca prevederile art.21, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru obligatia de plata suplimentara in suma de lei au fost calculate pentru perioada 26.04.2005 – 21.01.2010 majorari de intarziere in suma de lei, in conformitate cu art.120, alin.(1) si alin.(7) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicat cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative în vigoare pe perioada supusa controlului invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice este daca debitul stabilit de inspectorii din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Mehedinti

prin Decizia de impunere nr....., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..... în suma de lei, reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2005 – 31.12.2008 si majorari de intarziere aferente este datorat de catre **S.C. X S.R.L., Drobeta Tr. Severin** bugetului general consolidat al statului.

In fapt, in urma inspectiei fiscale desfasurate, ce a avut ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora, organul fiscal a constatat ca S.C. X S.R.L. a inregistrat in contul 625 „Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari ” in perioada 2005 – 2008 suma de lei, reprezentand cheltuieli cu deplasarea administratorului in strainatate, cheltuieli ce nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal din urmatoarele motive:

In anul 2005 valoarea totala a cheltuielilor cu deplasarea inregistrate de societate pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil, este in suma de lei, impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiind in suma de lei, conform anexei nr.1 la Raportul de inspectie fiscala astfel:

- in perioada ianuarie 2005 – mai 2005 societatea a inregistrat, in mod eronat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil suma de lei reprezentand cheltuieli cu deplasarea in Italia efectuate de catre administratorul societatii d-nul X, impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli nedeductibile fiind in suma de lei. Deplasarea s-a realizat fara a se intocmi ordine de deplasare (fapt recunoscut si de administratorul societatii in Nota explicativa, anexa la raportul de inspectie fiscala), iar inregistrarea in contabilitate s-a efectuat fara a avea la baza un document justificativ care sa ateste ca deplasarea s-a efectuat in interesul societatii care sa justifice cheltuielile cu diurna, transportul si alte cheltuieli.

În drept, cauza isi gaseste solutionarea în prevederile art. 21, alin. (1) si art.21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora:

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

Alin.(4) „Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:lit. f):cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor”.

Avand in vedere prevederile legale anterior citate, se retine ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul

profitului impozabil cheltuielile cu deplasările în sumă de lei, stabilind un impozit pe profit aferent acestor cheltuieli în sumă de lei.

- în perioada iunie 2005 – decembrie 2005 societatea a înregistrat, în mod eronat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil sumă de lei reprezentând cheltuieli cu deplasarea în Italia efectuate de către administratorul societății d-nul X, impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli nedeductibile fiind în sumă de lei.

În urma analizei ordinelor de deplasare care au stat la baza înregistrărilor în evidența financiar contabilă, organul de inspecție fiscală a constatat că în toate cazurile deplasarea se efectuează pe perioade de la 7 zile la 17 zile, în unele cazuri chiar de două ori pe lună, iar din nota explicativă dată de către administratorul societății d-nul X, la întrebarea referitoare la motivul deplasării în Italia administratorul precizează că deplasarea s-a efectuat „pentru a încheia contracte de lucru cu diferiți parteneri cu care am lucrat în această perioadă, pentru a discuta cu clienții despre modelele ce urmează să fie lucrate pentru fiecare stagionă în parte ” fără însă a prezenta contracte sau acte adiționale la contractele încheiate care să justifice cele afirmate.

In drept, sunt aplicabile prevederile **art. 21 alin. (1)** din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare care precizează: ***„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”***;

De asemenea, potrivit Ordinului 1850/2004 privind registrele și formularele financiar – contabile, în care prin art.1 se aprobă Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, cuprinse în anexa nr.1, ordinul de deplasare (delegație – Cod 14-5-4);

„ 1. Serveste ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;
- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;
- document pentru stabilirea diferentelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
- **document justificativ de înregistrare în contabilitate.**

(...)

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea și numărul formularului;
- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; **scopul**, destinația și durata deplasării; stampila unității; semnătura conducătorului unității;
- **data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație**; stampila unității; semnătura conducătorului unității;

- **ziua si ora plecarii; ziua si ora sosirii; data depunerii decontului;** penalizari calculate; avans spre decontare;
- cheltuieli efectuate: felul actului si emitentul, numarul si data actului, suma;
- semnaturi: conducatorul unitatii, controlul financiar preventiv, persoana care verifica decontul, seful de compartiment, titularul de avans.”

Documentele prezentate de agentul economic nu pot fi considerate relevante in solutionarea favorabila a contestatiei, respectiv in stabilirea starii de fapt fiscale, intrucat acestea nu contin toate elementele prevazute de legislatia in vigoare pentru a fi considerate documente justificative, respectiv nu contin date privind ora si data sosirii, ora si data plecarii pentru a se stabili durata deplasarii, nu exista referat intocmit de beneficiarii diurnei privind scopul si durata deplasarii care sa justifice astfel ca deplasarea s-a efectat in interesul societatii.

Din aceste considerente, contestatia pentru suma de lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2005 urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Referitor la cheltuiela privind asigurarea de viata in favoarea administratorului inregistrata de societate in luna septembrie 2005, in suma de lei:

In drept, art.21, alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevede:
”(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata: [...]

- j) cheltuielile efectuate in numele unui angajat, la schemele facultative de pensii ocupationale, in limita stabilita potrivit legii;**
- k) cheltuielile cu primele de asigurare private de sanatate, in limita stabilita prin lege.”**

Cauza isi gaseste solutionarea si în prevederile art.21, alin.(4) lit.e) din Codul fiscal care precizeaza :

(4) „Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

- e) cheltuielile facute in favoarea actionarilor sau asociatilor, altele decat cele generate de plati pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului”.**

Tinand seama de prevederile legale de mai sus, se retine ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil doar cheltuielile cu primele de asigurare private de sanatate in limita unei sume stabilita prin lege, intr-un an fiscal, nefiind deductibile cheltuielile facute in favoarea actionarilor sau asociatilor si prin urmare se justifica masura aplicata de inspectia fiscala de a nu acorda drept de deducere la calculul profitului impozabil la aceasta cheltuiala si de a stabili un impozit pe profit suplimentar in suma de lei.

In anul 2006, societatea inregistreaza la data de 31.12.2006 pierdere, conform balantei de verificare sintetice, iar valoarea totala a cheltuielilor cu deplasarea inregistrate de societate pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil este in suma de

lei, impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiind in suma de lei, conform anexei nr.1 la Raportul de inspectie fiscala

In drept, potrivit prevederilor **art.21, alin.(2), lit.e)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„(2) Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si: [...]

e). cheltuielile de transport si cazare in tara si in strainatate efectuate de catre salariati si administratori, **in cazul in care contribuabilul realizeaza profit in exercitiul curent si/sau din anii precedenti;**

Conform **pct.28** din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea prevederilor art.21, alin.(2), lit.e) din Codul fiscal:

28. „Analiza in vederea acordarii deductibilitatii cheltuielilor de transport si cazare in tara si strainatate, efectuate de catre salariati si administratori, se efectueaza pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. Profitul in exercitiul curent reprezinta rezultatul contabil cumulat al lunii, respectiv trimestrului, dupa caz, urmand a se efectua regularizari periodice. In cazul in care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul inregistreaza profit contabil, cheltuielile prevazute la art.21, alin.(2), lit.e) din Codul fiscal sunt deductibile”.

Ca urmare, avand in vedere ca legiuitorul a conditionat deductibilitatea cheltuielilor cu transportul, alaturi de cele cu cazarea, ocazionate de deplasarea in strainatate a administratorului societatii de rezultatul exercitiului financiar din anul curent, se justifica masura aplicata de organele de control de a nu acorda drept de deducere pentru cheltuielile inregistrate de societate in suma totala de lei, in conditiile in care contestatoarea a inregistrat in anul 2006 pierdere si stabilirea unui impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de lei.

In anul 2007, valoarea totala a cheltuielilor cu deplasarea inregistrate de societate pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil este in suma de lei, impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiind in suma de lei, conform anexei nr.1 la Raportul de inspectie fiscala astfel:

- in decontul aferent lunii iulie 2007 nu exista referat intocmit de beneficiarul diurnei privind scopul si durata deplasarii (13 zile diurna in perioada 14.07.2007 – 28.07.2007) si **nici factura care sa reflecte valoarea biletelor de avion achizitionate**; se deconteaza de asemenea fara nicio explicatie factura de cazare in orasul PISA precum si documente de transit catre Roma, in valoare totala de lei;

- in luna august 2007 societatea inregistreaza in evidenta financiar contabila cheltuieli cu deplasari in suma de lei fara a intocmi ordin de deplasare, document care sa justifice necesitatea cheltuielilor inregistrate;

- in perioada septembrie 2007- noiembrie 2007, in urma analizei ordinelor de deplasare care au stat la baza inregistrarilor in evidenta financiar contabila, organul de inspectie fiscala a constatat ca deplasarea se efectueaza pe perioade cuprinse intre 14 zile si 17 zile, beneficiarul diurnei nu precizeaza care a fost scopul si durata deplasarii, in toate cazurile deplasarile au fost facute catre orasul BARI din Italia, mai precis catre San Mauro Forte, localitate aflata in apropiere de Bari, acolo unde se afla si resedinta domnului administrator in conditiile in care **societatea are incheiate contracte cu clienti situati si in alte localitati din Italia.**

Avand in vedere prevederile **art.6, alin.(1)** din Legea nr.82/1991 a contabilitatii - republicata : „ **Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ**”, precum si prevederile **art. 21, alin. (1)** din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza: „ **pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare** ” se justifica masura aplicata de echipa de inspectie fiscala de a nu acorda drept de deducere pentru cheltuielile cu deplasarea in suma de lei, aferente anului 2007 din valoarea de lei, reprezentand cheltuieli cu deplasari inregistrate de societate in contul 625 „Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari ” la data de 31.12.2007 si de a stabili un impozit pe profit suplimentar, aferent in suma de lei.

In anul 2008, valoarea totala a cheltuielilor cu deplasarea inregistrate de societate pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil este in suma de lei, impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiind in suma de lei, conform anexei nr.1 la Raportul de inspectie fiscala.

Din analiza ordinelor de deplasare care au stat la baza inregistrarilor in evidenta financiar contabila, in perioada aprilie 2008 – iunie 2008, organul de inspectie fiscala a constatat ca deplasarea se efectueaza pe perioade de 15 zile/luna, **ordinele de deplasare intocmite nu cuprind elemente in ceea ce priveste data si ora plecarii, data si ora sosirii care sa permita stabilirea numarului de zile de diurna**, in decontul aferent lunii mai 2008 se observa ca pe factura prin care se cumpara bilete de avion pe ruta Bari – Bucuresti apar ca pasageri trei adulti si nicidecum administratorul firmei.

Trebuie precizat ca in perioada verificata repectiv 01.04.2005 – 31.12.2008 societatea a inchiriat un apartament de la o persoana fizica, cheltuiala pe care o deduce la calculul profitului impozabil, in scopul cazarii delegatilor firmei pentru care se executa lucrari, cu atributii de CTC, verificare productie, asa cum X Romeo si din actele aditionale la contractele de colaborare incheiate.

Din traducerea actelor aditionale la contractele incheiate cu partenerii din Italia (Act aditional nr.X din 2004 la contractul de colaborare nr.2 din 2001, incheiat cu clientul din Italia, Act aditional nr..... din 2005 la contractul de colaborare nr.... din2005, incheiat cu clientul din Italia, Act aditional la contractul de colaborare nr.... din 2005, incheiat cu clientul din Italia) reiese ca societatea X se obliga sa suporte toate cheltuielile de calatorie, cazare si mancare ale tehnicienilor delegati de firmele contractante.

Prin urmare, avand in vedere cele mentionate rezulta ca motivatia contestatoarei referitoare la faptul ca „ societatea nu are un reprezentant in Italia sau o persoana de contact pentru a incheia contracte “ respectiv „ administratorul poate beneficia de diurne si cheltuieli de deplasare in tarile in care are contracte cu firma noastra in vederea predarii productiei si a contractarii altor serii de marfuri ” nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat nu se justifica deplasarea pe perioade intre 7 zile si 17 zile pe luna, chiar de doua ori pe luna in vederea predarii productiei in conditiile in care **pe factura de livrare este mentionat in calitate de delegat o alta persoana**, clientii isi trimit delegati in vederea verificarii marfii contractate a caror cheltuieli se suporta de catre societate, iar in ceea ce priveste incheierea de contracte din nota explicativa data de administratorul societatii reiese ca in perioada verificata au fost incheiate: in anul 2005 - 2 acte aditionale la contractele de colaborare (mentionate mai sus referitoare la cheltuielile cu tehnicienii delegati); in anul 2007 - 6 acte aditionale la contractele de colaborare pentru care organul de control a acordat deducere (valoarea totala inregistrata in cont 625 „Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari ” la data de 31.12.2007 este de lei comparativ cu total valoare cheltuieli pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere in anul 2007, in suma de lei); in anul 2008 - 4 acte aditionale la contractele de colaborare pentru care organul de control a acordat deducere (valoarea totala inregistrata in cont 625 „Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari ” la data de 31.12.2008 este de lei comparativ cu total valoare cheltuieli pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere in anul 2008 in suma de lei).

Referitor la suma de lei, reprezentând majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar

In fapt, organul fiscal a calculat pentru *impozitul pe profit stabilit suplimentar*, prin Decizia de impunere nr..... majorari de intarziere în suma de lei.

In drept, în speta sunt aplicabile prevederile art. 119, alin.(1), art.120, alin.(1) si alin.(7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza:

Art.119, alin.(1) „Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen, majorarile de intarziere”.

Art.120, alin.(1) „Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusive “.

Art.120, alin.(7) „ Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1 % pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale ”.

Având în vedere ca nu se contesta modul de calcul al majorarilor de intarziere în suma de lei, iar pentru impozitul care a generat aceste accesorii contestatia a fost respinsa, urmeaza a se respinge contestatia si pentru majorarile de intarziere aferente potrivit principiului de drept **„accesorium sequitur principale”.**

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 209, art. 210 si art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE :

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei fomulata de **S.C. X S.R.L.**, din Drobeta.Tr.Severin, pentru suma contestata de lei, reprezentând:

- lei, impozit pe profit stabilit suplimentar;
- lei, majorari de intarziere aferente.

stabilita suplimentar prin Decizia de impunere nr....., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata la Tribunalul Mehedinti, în termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.