



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 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.137/2012

privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. SRL cu sediul in sat .X., .X.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. **908177/23.12.2011**

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./20.12.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/23.12.2011, asupra contestației formulată de **SC .X. SRL** din localitatea .X., comuna X, str. X, nr.X, județul .X..

SC .X. SRL este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J20/X/2004, are cod unic de înregistrare X, iar la data formulării contestației figura la poziția X din Anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F. nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./21.09.2011, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.09.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. și privește suma totală de **.X. lei reprezentând :**

- **.X. lei – impozit pe profit**
- **.X. lei – accesorii aferente.**

Deși **SC .X. SRL** contesta impozit pe profit stabilit suplimentar în cuantum de **.X. lei**, întrucât prin decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei impozit pe profit suplimentar de plată în suma de **.X. lei**, având în vedere prevederile art.206 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează ca, *“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal”*, Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor se va pronunța asupra sumei de **.X. lei**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./21.09.2011, respectiv **27.09.2011**, conform formularului Confirmare de primire stampilată de Oficiul postal, anexat în copie la dosar, și de data depunerii contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., respectiv **28.10.2011**, conform ștampilei aplicată de Serviciul Registratura al acestei direcții, pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **SC .X. SRL**.

I. Prin contestația formulată, SC .X. SRL solicită:

1. Anularea în parte ca neîntemeiată și nelegală a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./21.09.2011, în ceea ce privește:

- suma de **.X. lei** reprezentând baza impozabilă stabilită suplimentar ca urmare a reconsiderării cheltuielilor efectuate în baza contractului încheiat cu X SPA .X. și impozitul pe profit aferent în suma de **.X. lei**, precum și accesoriile aferente;

- suma de **.X. lei** reprezentând baza impozabilă stabilită suplimentar ca urmare a reconsiderării cheltuielilor efectuate în baza contractului

incheiat cu .X. si impozitul pe profit aferent in suma de **.X. lei**, precum si accesoriile aferente;

- suma de .X. lei reprezentand baza impozabila stabilita suplimentar ca urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu chiria si impozitul pe profit aferent in suma de **.X. lei**, precum si accesoriile aferente;

- suma de .X. lei reprezentand baza impozabila stabilita suplimentar ca urmare a considerarii ca nedeductibile a cheltuielilor cu provizioanele si impozitul pe profit aferent in suma de **.X. lei**, precum si accesoriile aferente.

2. Exonerarea de la plată a sumei de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și a majorărilor de întârziere aferente in suma de .X. lei din care:

- .X. lei pe anul 2008,
- .X. lei pe anul 2009,
- .X. lei pe anul 2010

3. Recalcularea impozitului pe profit datorat suplimentar si accesoriile aferente prin luarea in considerare a rezervei legale, in situatia in care contestatia nu va fi solutionata favorabil.

Prin contestatia formulata SC .X. SRL aduce urmatoarele argumente:

1. Cu privire la cheltuielile privind scolarizarea personalului de catre .X. SPA .X., SC .X. SRL sustine ca, organul de inspectie fiscala a invocat prevederi legale care nu au nici o incidenta in materia deductibilitatii cheltuielilor in speta, iar situatia de fapt este prezentata denaturat.

Astfel, societatea sustine ca, organul de inspectie fiscala invoca doar nerespectarea dispozitiilor art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, fara a realiza o analiza a continutului economic al tranzacției și nici a relevanței stărilor de fapt fiscale pentru adoptarea unei soluții admise de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat constatări complete asupra situației juridice si fiscale existente, iar analiza stării de fapt fiscale s-a realizat doar prin invocarea Sentinței nr.140/2011 pronunțată de Curtea de Apel Alba, sentinta care este in stadiul de recurs la Inalta Curte de Casatie si Justitie.

Societatea arata ca în data de 20.12.2005 s-a incheiat contractul de furnizare intre .X. SPA .X. în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de furnizor, contract cadru care prevedea conditiile de fabricatie impuse de .X. SPA .X. (desene, modele, materiale, marcă, cheltuieli de transport, reclamații, conditii și termene de livrare, etc.) si in baza caruia societatea

beneficiara trebuia sa formeze personalul firmei furnizoare la sediul acesteia pentru asigurarea respectarii standartelor impuse de catre modelele si desenele produselor solicitate de beneficiar.

Societatea sustine ca din punct de vedere juridic, acest contract imbraca forma unui transfer de experienta si cunostinte cu caracter comercial si industrial in vederea realizarii produselor la standardele de desingn si de calitate a beneficiarului intrunind elementele constitutive ale notiunii de redeventa, asa cum este definita aceasta la art.12 alin.3 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si .X..

Contestatoarea sustine ca indeplinirea elementelor prevazute in definitia termenului de redeventa rezulta atat din clauzele contractului de furnizare, cat si din modalitatea de aducere a acestuia la indeplinire, cel putin cu privire la doua aspecte, respectiv, dreptul de a folosi modelele, desenele și schițele beneficiarului si dreptul de a beneficia de experienta industrială și comercială a beneficiarului.

Astfel, societatea considera ca obligativitatea de a se respecta desenele, modelele, materialele beneficiarului, nu se putea realiza decat prin punerea acestora la dispozitia sa si prin transmiterea know-how ului prin personalul calificat al beneficiarului.

Specificul activitatii desfasurate, atragerea si mentinerea clientelei prin realizarea unor produse cu particularitati deosebite, pastrarea confidentialitatii desenelor, schitelor, materialelor contureaza continutul unui contract de know-how, in cazul in speta intitulat contract cadru de furnizare cu privire la care trebuie analizat continutul intrinsec al drepturilor transferate potrivit art.977 din Codul Civil.

Societatea mentioneaza ca acest contract a fost pus atat la dispozitia organelor de inspectie fiscala care au incheiat raportul de inspectie fiscala contestat, cat și organelor fiscale care au incheiat Raportul de inspectie fiscala nr..X./17.03.2009 pentru care s-a emis Decizia de impunere nr..X./18.03.2009.

Contestatoarea sustine ca acest contract poate fi delimitat de un contract de prestari servicii – asa cum a fost incadrat de catre organele de inspectie fiscala - prin luarea in considerare a elementelor specifice celui de furnizare know-how, respectiv:

- contractul de furnizare know-how se referă la informații privind experienta industrială, comercială sau științifică, care există deja sau la furnizarea acelu tip de informații după ce ele au fost create și dezvoltate în .X. si include prevederi speciale referitoare la confidentialitatea informatiilor;

- in cazul contractelor de prestari servicii, furnizorul se angajează să presteze servicii ce pot presupune folosirea, de catre furnizor, a unor cunoștințe și experiențe specifice, dar nu se angajeaza sa transfere aceste cunostinte, abilitati si experiente specifice celeilalte parti;

- specific contractului de transfer de know-how este caracterul confidențial al informațiilor transmise, neaccesibil oricui, aspect prevazut la pct.7 din contractul cadru de furnizare.

Astfel, societatea considera ca din cele aratate mai sus, rezulta fara putinta de tagada faptul ca prin acest contract s-a realizat transferul de know-how asupra modalitatii de fabricare a canapelelor, aceasta abordare regasindu-se si in modul in care a tratat din punct de vedere contabil cheltuiala efectuata prin inregistrarea celor trei facturi emise în baza contractului sus menționat în contul 205 "*Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare*" prin care se tine evidenta concesiunilor recunoscute ca imobilizari necorporale, a brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale precum si a altor drepturi si active similare aportate, achizitionate sau dobandite pe alte cai, abordare recunoscuta si confirmata de dispozitiile cap.7 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările si completările ulterioare.

SC .X. SRL considera ca, avand in vedere prevederile pct.68-70 si pct.76 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 si regimul juridic al contractului incheiat, a procedat in mod corect si legal la tratarea redeventei ca o imobilizare necorporala amortizabila pentru o perioada de trei ani.

Din punct de vedere fiscal, SC .X. SRL sustine ca redevența platita în baza contractului de furnizare nu are valoarea unei sume plătite în baza unui contract de prestări servicii, asa cum eronat sustine organul de inspectie fiscala nefiind aplicabile dispozitiile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal ci dispozitiile art.21 alin.(3) lit.i) coroborate cu art.24 din acelasi act normativ, iar pe cale de consecinta sumele de **.X. lei, .X. lei si .X. lei** reprezentand cheltuieli cu amortizarea aferente transmiterii de cunostinte si experiente catre personalul societatii pe anii 2006-2008 facturate de .X. SPA .X. in baza contractului, sunt integral deductibile.

2. Cu privire la cheltuielile efectuate în baza contractului încheiat cu X .X. societatea sustine că organele de inspecție fiscală au apreciat in mod nelegal si netemeinic ca nedeductibile cheltuielile efectuate in baza contractului de prestari servicii incheiat cu X SRL pentru urmatoarele motive:

Organul de inspectie fiscala nu realizeaza asa cum impune legea o analiză a situației de fapt fiscale ci se limitează sa preia afirmatii din rapoarte de inspectie fiscală anterioară, iar referirile la Sentința nr.140/2011 sunt lipsite de orice suport legal atât timp cât aceasta nu este definitivă și irevocabilă fiind supusă recursului la Înalta Curte de Casație și Justiție.

Organul de inspectie fiscala invoca in cuprinsul raportului de inspectie fiscala la pag.11 obligatii inexistente in sarcina sa ceea ce denota o necunoaștere a dispozițiilor legale pertinente și a naturii juridice a contractului de antrepriză încheiat, respectiv dispozițiile art.1 din Ordinul nr.2310/2007 referitor la inregistrarea contractului. Cu privire la acest aspect societatea sustine ca obligatia inregistrarii contractelor subzista doar pentru acelea care sunt susceptibile, conform conventiilor de evitare a dublei impuneri sau art.8 din Codul fiscal, sa genereze un sediu permanent in Romania, ceea ce nu este cazul.

Societatea sustine ca organul de inspectie fiscala a refuzat sa ia in considerare documentatia prezentata de societate privind prestarea efectivă a serviciilor motivat de faptul ca era redactata în limba .X.nă si precizeaza că aceasta există la sediul societății însă nu este disponibilă în limba română, dar în baza dispozițiilor art.214 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, isi rezerva dreptul ca pana la solutionarea contestatiei să prezinte organului de soluționare acele documentații în limba româna care sunt apte de a fi traduse, documentația conținând si desene și tabele în limba .X.nă care nu pot fi traduse.

Societatea sustine de asemenea ca potrivit pct.48 din normele de aplicare a art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571 privind Codul fiscal justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin situații de lucrări, textul de lege neimpunând un anume document cu care sa fie realizată dovada prestării efective a serviciilor, aceasta depinzând de la caz la caz în funcție de specificul activității prestate.

Societatea arata ca acest contract este un contract generic intitulat de antrepriză si prezinta in continuare organigrama SC .X. SRL care cuprinde in structura acesteia:

- administratorul societății
- director general, ce își desfășoară activitatea în baza contractului de management cu .X. SRL
- director de producție, ce își desfășoară activitatea în baza contractului de management cu .X. SRL
- director administrativ – ce își desfășoară activitatea în baza contractului individual de muncă încheiat cu .X. SRL .X.

- director resurse umane, ce își desfășoară activitatea în baza contractului individual de muncă încheiat cu .X. SRL .X..

De asemenea societatea arata ca sectorul productiv este condus aproape în totalitate de către personalul societății **.X. SRL .X.**, respectiv

Responsabilul cu sectorul de tâmplărie și tăiere

Responsabilul cu sectorul croi

Responsabilul cu sectorul cusut

Responsabilul cu sectorul de buretat

Responsabilul cu sectorul tapițerie

un singur post fiind ocupat de personal ce își desfășoară activitatea în baza contractului individual de muncă încheiat cu SC .X. SRL .X..

Drept urmare, societatea considera ca este evident faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate, intrucât sectorul de producție este condus de personalul ce își desfășoară activitatea în baza contractului de antrepriză cu **.X. SRL.**

Societate considera ca intrucat ponderea covârșitoare a veniturilor societății este deținută de cele din vânzarea produselor finite, iar sectorul productiv este condus de personal ce își desfășoară activitatea în baza contractului de antrepriză cu .X. SRL sunt indeplinite condițiile de deductibilitate, respectiv:

- serviciile au fost efectiv prestate prin personalul de conducere
- serviciile de management au fost executate în baza unui contract scris
- serviciile ce sunt prestate de către personalul .X. nu mai sunt prestate și de personal retribuit prin contracte individuale de muncă
- s-au creat modele noi, ce au fost lansate în fabricație
- sectoarele gestionate de aceștia sunt de fapt cele care aduc veniturile societății .X. SRL.

Societatea sustine si faptul ca necesitatea prestării serviciilor trebuie apreciată și prin prisma principiului libertății de gestiune, principiu care dă dreptul contribuabilului să angajeze toate cheltuielile pe care le consideră necesare afacerii sale și prin legătura lor cu activitatea contribuabilului, natura serviciilor contractate cu .X. SRL .X. fiind în acord cu specificul activității sale și îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri.

Prin urmare societatea consideră că sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate a cheltuielilor efectuate în baza contractului încheiat cu .X. SRL in suma de .X. lei, din care:

- .X. lei pe anul 2008
- .X. lei pe anul 2009
- .X. lei pe anul 2010

3. Cu privire la cheltuielile cu chiria apartamentelor în valoare de .X. lei societatea sustine că în mod greșit cheltuielile cu chiria apartamentelor puse la dispoziția salariaților care au domiciliul în altă localitate au fost încadrate ca fiind nedeductibile pornind de la calificarea apartamentelor închiriate ca fiind locuințe de serviciu în sensul Legii nr.114/1996.

Contestatoarea asimilează cheltuielile cu chiria apartamentelor cu cheltuieli de cazare pentru salariații, administratorii și alte persoane fizice asimilate acestora, din altă localitate decât localitatea unde societatea își desfășoară activitatea, fiind deductibile la calculul profitului impozabil potrivit prevederilor art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571 privind Codul fiscal.

Societatea invocă faptul că organele de inspecție fiscală nu au făcut referire la prevederile art.21 alin.(3) lit. l) din Legea nr.571 privind Codul fiscal ci doar la prevederile Legii locuinței și la prevederile art.21 alin.(4) lit.e) și lit.f) din Codul fiscal, cheltuielile în speta fiind deductibile la calculul profitului impozabil în baza principiului general prevăzut la art.21 alin.(1) din Legea nr.571 privind Codul fiscal potrivit căruia aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, text legislativ care transpune în practică principiul libertății de gestiune care conferă dreptul de a angaja acele cheltuieli pe care le consideră necesare în vederea reușitei afacerii sale, evitând plata unor cheltuieli de transport al căror quantum ar fi mult mai ridicat.

Societatea sustine faptul ca daca contractele colective de muncă nu prevad acest drept al salariatilor nu este in masura sa atraga dupa sine o sanctiune fiscala a societatii. Contractele colective la nivel de unitate, ramura se completeaza cu prevederile din Contractul Colectiv de Munca Unic la Nivel National si cu prevederile Codului muncii, or legislatia muncii nu interzice închirierea unor locuințe în beneficiul salariaților care au domiciliul în altă localitate.

4. Cu privire la cheltuielile cu provizioanele pentru clienți incerți în suma de .X. lei societatea contesta faptul că organul fiscal nu a luat în considerare extrasele referitoare la înmatricularea în Registrul Comerțului și al societăților, informații provenite de la Grefa Tribunalului de Comerț din Evry, Le Puy En Velay, Creteil și .X. din care rezultă faptul că societățile

respective se află în încetare de plăți, iar pe cale de consecință judecătorul a pronunțat hotărârea de lichidare judiciară a acestora și menționează că anexează la contestație documente traduse de traducători autorizați și legalizate.

În aceste condiții, societatea consideră că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.22 lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu provizioanele constituite în limita unui procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților și invocă reaua credință a organelor de inspecție fiscală prin impunerea de cheltuieli suplimentare de traducere și legalizare, îngreunând astfel sarcina probei, în opinia contestatoarei aceste informații putând fi consultate de organul de inspecție fiscală și online prin accesare www.ecris.

Prin urmare societatea susține că a procedat legal și corect atunci când a considerat deductibile provizioanele în suma de **.X. lei**.

5. În ceea ce privește calculul profitului impozabil

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au determinat în mod corect și legal rezultatul financiar în sensul că în condițiile în care au stabilit un nou profit impozabil în sumă de X lei, rezerva maximă deductibilă este de X lei și nu de X lei cum au calculat organele de inspecție fiscală.

Astfel, societatea susține că, urmare a neacordării deductibilității rezervei legale ce putea fi constituită în condițiile art.22 alin.(1) din Legea nr.571 privind Codul fiscal și pct.50 din H.G. nr.44/2004 prin aplicarea cotei de 16% asupra diferenței dintre suma de X lei reprezentând rezerva legală maximă și suma de X lei reprezentând rezerva înregistrată de societate în contul 1061, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit mai mare cu suma de X lei față de cel datorat, inclusiv accesorii aferente.

II. Conform Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.09.2011, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./21.09.2011 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., au constatat următoarele:

1. Cu privire la cheltuielile privind scolarizarea personalului de către .X. SPA .X. organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în perioada octombrie 2008 - decembrie 2009 cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de **.X. lei** prin înregistrarea unei amortizări lunare în sumă de **.X. lei** reprezentând *“formare personal în exercitiul 2006*

la biroul din .X.” aferentă facturii nr.X/31.12.2006 emisă de .X. SPA .X., prin articolul contabil 6811 = 2805.

Cu privire la contravaloarea facturii nr.X/31.12.2006 emisă de .X. X s-a constatat ca a fost înregistrată de societate în contul 205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare" fiind amortizată și în perioada anterioară, valoarea cheltuielilor cu amortizare pe perioada ianuarie 2007- septembrie 2008 fiind în sumă de X lei considerate de către organele de inspecție care au încheiat raportul de inspecție fiscală anterior, înregistrat la D.G.F.P..X. sub nr..X./17.03.2009, nedeductibile din punct de vedere fiscal urmare a reincadrării acestor cheltuieli cu amortizarea ca și cheltuieli cu serviciile pentru care nu s-au prezentat documente justificative privind prestarea de servicii cu formarea și școlarizarea personalului propriu, ca fiind necesare și efectiv realizate pentru a putea fi deduse fiscal potrivit legii, iar prin Sentința nr.X/2011 pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia s-a respins acțiunea în contencios administrativ fiscal formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./18.03.2009 emisă de organele de inspecție fiscală în baza constatarilor din raportului de inspecție fiscală menționat mai sus.

S-a constatat de asemenea ca în perioada verificată SC .X. SRL a mai înregistrat în evidența financiar contabilă în contul 205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare" alte două facturi fiscale :

- factura nr.X/F din data de 13.05.2008 în valoare totală de .X. EURO, respectiv X lei, din care s-a înregistrat pe cheltuieli deductibile cu amortizarea, suma de X lei ;

- factura nr.X/F din data de 31.12.2008 în valoare totală de X EURO, respectiv X lei din care s-a înregistrat pe cheltuieli deductibile cu amortizarea suma X lei.

Conform constatarilor organelor de inspecție fiscală, cele 3 facturi au fost emise de .X. SPA .X. în baza Contractului de furnizare încheiat în data de 20.12.2005 între .X. SPA .X. în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de furnizor, contract cadru care prevede condițiile de fabricație impuse de .X. SPA .X., desene, modele, materiale, marcă, cheltuieli de transport, reclamații, condiții și termene de livrare, etc. având înscrise explicații în limba .X.nă, traducerea acestora fiind : „*plăți pentru formarea personalului dvs.la biroul din .X. potrivit contractului de furnizare din data de 15.12.2005,,*

Organele de inspecție fiscală au considerat ca, în conformitate cu prevederile pct.68-pct.70 și pct.76 din Ordinul ministrului finanțelor publice

nr.1752/2005, aceste servicii nu pot fi recunoscute ca active necorporale, astfel ca acestea nu pot fi supuse amortizării.

Cu privire la Contractul cadru încheiat în data de 20.12.2005 între .X. SPA .X. în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de furnizor organele de inspecție fiscale au constatat că acesta conține 16 puncte din care la pct.3 se face referire la formarea personalului și în continuare alte obiective, în speta nefiind vorba de un contract de servicii care să respecte toate condițiile prevăzute la pct.48 din HG nr.44/2004.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea contestatoare a prezentat o listă la factura nr.X/F din data de 13.05.2008 în care erau înscrise numele a 14 persoane fizice, redactată în limba .X.nă, fără titlu, nesemnata cuprinzând o înscriere de date și cifre care nu făceau nici o trimitere la o relație cu SC .X. SRL .X. putând fi aferentă oricărui alt gen de relații contractuale cu alta firmă, aceasta neputând justifica efectuarea prestației în favoarea SC .X. SRL .X..

De asemenea, la solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea nu a putut prezenta autorizațiile eliberate de Ministerul Muncii și Solidarității Sociale și de Ministerul Educației și Cercetării pentru cetățeni italieni care s-au ocupat de formarea profesională a salariaților SC .X. SRL așa cum se prevede la art. 200 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii și nici lista cu salariații participanți la pregătirea profesională, neputându-se identifica locul de desfășurare și perioada de pregătire, precum și dacă această pregătire s-a realizat în timpul sau în afara programului de lucru.

Intrucât, s-a constatat că acest contract încheiat între cele două părți, denumit contract de furnizare este unul de prestări servicii ce nu îndeplinește condițiile prevăzute la pct.48 din HG nr.44/2004, iar societatea nu poate justifica că prestația privind formarea profesională a fost efectuată, organele de inspecție fiscală au stabilit că nedeductibilele cheltuielile în sumă de .X. lei în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. Cu privire la serviciile facturate de .X. SRL .X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iunie 2008 SC X SRL a încheiat contractul de antrepriză servicii reale cu .X. SRL .X. care prevedea ca, .X. SRL .X. va executa următoarele servicii legate de activitățile tehnico-economice și de antrepriză *”procese operative cu caracter executiv referitoare la aprovizionare, logistică, marketing, calitate, inclusiv activitățile de direcție, coordonare și planificare a fiecăruia din funcțiile menționate, extragerea și elaborarea datelor de contabilitate*

primara si complexa, cercetarea, selectia si formarea personalului angajat, consultanta legală și gestionarea contractelor, productia de software, analiza și proiectarea noilor tehnologii ce pot fi introduse în procesele productive, controlul proceselor productiv industriale, gestionarea logisticii, gestionarea serviciilor de pază, servicii de curățenie“, valoarea retribuției anuale pentru prestațiile menționate prevăzută în contract fiind în sumă de 960.000 euro fără TVA.

S-a constatat ca in perioada octombrie 2008 - iunie 2010 au fost emise de .X. .X. către SC .X. SRL facturi in valoare de .X. lei, înregistrate in evidenta contabila prin articolul contabil 628 = 401.

Cu ocazia inspecției fiscale efectuate societatea nu a putut prezenta rapoarte de lucru, devize de lucrări, situații de lucrări, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare în limba română privind prestațiile efectuate de persoanele detașate de la .X. SRL .X..

În timpul inspecției fiscale s-a solicitat administratorului societății verificate prezentarea de înscrisuri care să dovedească că prestația s-a realizat efectiv de către persoanele angajate ale SC .X. .X. SRL pe perioada verificată, respectiv:

- numele și numărul persoanelor delegate de .X. în România
- durata delegării acestor persoane în România
- cum s-a făcut decontarea cheltuielilor cu diurna, transportul și cazarea pentru persoanele delegate de .X.
- rapoarte lunare de activitate întocmite de persoanele delegate de .X. .X. în România care să cuprindă specificul activității desfășurate de fiecare persoană fizică în parte
- situație anexă la facturile emise de .X. SRL privind modul de determinare al contravalorii lunare pentru prestațiile facturate .

Până la data finalizării inspecției fiscale administratorul societății nu a răspuns la întrebările înscrise în nota explicativă nr.3 și nu a prezentat documentele solicitate.

Societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală o organigrama care nu prezenta funcțiile de director general, director de producție, responsabil cu sectorul tamplărie, responsabil cu sectorul croi, responsabil cu sectorul buretat, responsabil cu sectorul tapițerie, persoane care conduc sectorul de producție al societății, dar din raportul de expertiza contabila judiciara efectuata rezulta ca in organigrama societatii sunt prevazute astfel de funcii, iar în cursul anului 2008, 2009 și 2010 SC .X. SRL a angajat persoane care au îndeplinit funcții de conducere cum ar fi funcția de director executiv, manager marketing, asistent manager, director operații-tranzacții care îndeplinesc atribuții (potrivit fișei postului) în cadrul

sectorului de producție și comercial al societății și funcții de conducere similare cu cele pe care societatea susține că au fost executate de personalul angajat în baza contractului de antrepriză cu .X..

Mai mult, s-a constatat că pentru același tip de servicii a fost încheiat Contractul de consultanță nr.1/16.06.2007 în vigoare pentru anii 2008 și 2010 între SC .X. SRL și SC .X.I SRL .X., valoarea totală a serviciilor facturate pe perioada octombrie-decembrie 2008 fiind în sumă de X lei, iar pe perioada 01.01.2010-30.06.2010 în sumă de 251.000 lei .

Ca urmare a celor constatate s-a stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei înregistrate de societate în contul 628 intrucat societatea nu a respectat prevederile art.21 alin.(4) litera m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

3. Cu privire la cheltuielile cu chiria apartamentelor

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada 01.10.2008-30.06.2010 societatea a înregistrat în evidența financiar contabilă respectiv în contul **6123**, cheltuieli cu chiria apartamentelor care au fost închiriate de **SC .X. SRL** de la diverse persoane fizice, în valoare de .X. lei, pentru un număr de contracte de închiriere ce variază anual între 7 și 10 apartamente.

Obiectul contractelor de închiriere este folosirea temporară a imobilelor ca locuință de către SC .X. SRL în calitate de **chiriaș** care au fost puse la dispoziție de persoane fizice în calitate de **proprietar**.

În vederea determinării stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au solicitat explicații în nota explicativă administratorului societății privind destinația apartamentelor folosite de societate.

Potrivit explicațiilor verbale acesta a precizat că apartamentele au fost folosite ca și **locuințe de serviciu** pentru **angajații** care au domiciliul în altă localitate decât sediul social al societății, precum și de **asociații** societății care se cazează pe perioada șederii în România.

De asemenea, s-a solicitat în data de 07.03.2011 o notă explicativă d-nei administrator X cu privire la numărul persoanelor angajate care au beneficiat de folosința gratuită a locuințelor de serviciu, care sunt persoanele și dacă acest drept este stipulat în contractul colectiv de muncă. În răspunsul dat la această întrebare se precizează că „ *din punctul meu de vedere .X., nu cred că este important numărul și numele acestor persoane, v-am dat un răspuns concret cu șefa de la creitorie* „.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in contractul colectiv de muncă nu se precizează în nici un capitol folosirea gratuită a locuințelor de serviciu ca fiind un drept social de care să beneficieze angajații societății.

SC .X. SRL nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documente justificative privind folosirea apartamentelor de către salariații angajati ai societății în vederea încadrării acestor cheltuieli ca și cheltuieli sociale, singurul document prezentat fiind o copie după cartea de identitate a unui angajat al societății d-na X care avea domiciliul în oras X, județul X, domiciliul flotant al angajatei .X. nefiind certificat prin ștampila Poliției X pe cartea de identitate.

Urmare celor constatate organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu chiria apartamentelor în valoare de **.X. lei** intrucat societatea nu a respectat prevederile art.21 alin.4 lit.f) și e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. Cu privire la cheltuielile cu provizioanele pentru clienți incerți în valoare de .X. lei

Organele de inspectie fiscală au constatat că societatea a înregistrat în luna decembrie 2009 cheltuieli privind provizioanele pentru clienți incerți în sumă de .X. lei prin articolul contabil 6814=491.

Societatea a prezentat organelor de inspectie fiscală o situație anexă ce cuprinde numele a 10 clienți incerți și valoarea constituită ca provizion pe fiecare client incert si un singur document justificativ tradus în limba română și legalizat acesta fiind un extras din data de 14.12.2010 emis de Tribunalul de Comerț din .X. pentru clientul X .X. Franța din care nu a rezult data exactă a intrarii în lichidare judiciară imediată.

Pentru trei clienți incerți s-au prezentat documente netraduse, iar pentru 6 clienți nu s-au prezentat documente justificative (hotărâri judecătorești din care să rezulte deschiderea procedurii de faliment) care să certifice îndeplinirea cumulativă a condițiilor de acordare a deductibilității provizioanelor în procent de 100% privind valoarea creanțelor incerte potrivit prevederilor art.22, lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscală au solicitat verbal administratorului în timpul controlului traducerea acestor documente în limba română, fapt nerealizat de administratorul societății.

Ca urmare a celor constatate organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de **.X. lei** înregistrate de societate în contul 6814 intrucat societatea nu a respectat prevederilor art.22, lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pe perioada verificata, **01.10.2008-30.06.2010**, organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu suma totala de X lei, urmare constatarilor prezentate, precum si a altor constatari necontestate de societate, stabilind un impozit pe profit suplimentar in suma totala de **.X. lei** aferent caruia au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:

A. REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT

1. Cu privire la cheltuielile in suma de X lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea sumelor facturate contestatoarei de catre .X. SPA .X. cu titlu de „*plăți pentru formarea personalului dvs. la biroul din .X. potrivit contractului de furnizare din data de 15.12.2005,*”, considerate de societatea contestatoare drept active necorporale amortizabile, in conditiile in carea aceasta nu justifica cu documente necesitatea si realitatea prestarii acestor servicii.

Perioada verificata:01.10.2008 – 30.06.2010.

In fapt, in perioada verificată, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă în contul 205 "*Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare*" factura nr.X/F din data de 13.05.2008 în valoare totala de X lei din care a inregistrat pe cheltuieli deductibile cu amortizarea suma de **X lei** si factura nr.X/F din data de 31.12.2008 în valoare totală de X lei din care a inregistrat pe cheltuieli deductibile cu amortizarea suma **X lei**.

De asemenea, în perioada octombrie 2008 - decembrie 2009 societatea a mai dedus cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de **.X. lei** prin înregistrarea unei amortizări lunare în sumă de **.X. lei** reprezentând "*formare personal in exercitiul 2006 la biroul din .X.*" in baza facturii nr.X/31.12.2006 emisă de .X. SPA .X., prin articolul contabil 6811 = 2805.

Facturile in cauza au fost emise de .X. SPA .X. în baza contractului cadru de furnizare încheiat in data de 20.12.2005 între SC .X. SRL în

calitate de **furnizor** si .X. SPA .X. în calitate de **beneficiar**, contract cadru care prevede conditiile de fabricație impuse de .X. SPA .X., desene, modele, materiale, marcă, chelt de transport, reclamații, conditii și termene de livrare,etc., facturi avand înscrise explicații în limba .X.nă, traducerea acestora fiind „*plăți pentru formarea personalului dvs.la biroul din .X. potrivit contractului de furnizare din data de 15.12.2005,*”.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca acest contract încheiat între cele două părți, denumit contract de furnizare este unul de prestări servicii, care inasa nu indeplineste toate conditiile prevazute la pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar societatea nu a putut demonstra cu documente ca prestatia privind formarea profesională a fost efectuată, motiv pentru care au stabilit ca nedeductibile cheltuielile în sumă de **.X. lei** in baza prevederilor art.21 alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine faptul ca acest contract poate fi delimitat de un contract de prestari servicii, asa cum a fost incadrat de catre organele de inspectie fiscala, imbracand forma unui transfer de experienta si cunostinte cu caracter comercial si industrial in vederea realizarii produselor la standartele de desing si de calitate a beneficiarului, intrunind astfel elementele constitutive ale unui contract de furnizare know-how, iar serviciile in cauza pot fi recunoscute ca active necorporale a caror amortizare este deductibila integral la calculul profitului impozabil.

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(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 art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare se prevede ca:

“(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:

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;”.

iar pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipuleaza ca:

*“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** care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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”.

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 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 existente la dosarul cauzei se retine ca in perioada verificata SC .X. SRL a inregistrat în contul 205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare" contravaloarea facturii nr..X./f din data de 13.05.2008 în valoare totala de X lei, din care a inregistrat pe cheltuieli deductibile cu amortizarea suma de X lei si factura nr..X./f din data de 31.12.2008 în valoare totală de X lei din care a inregistrat pe cheltuieli deductibile cu amortizarea suma X lei.

Facturile in cauza au fost emise de .X. SPA .X. în baza contractului cadru de furnizare încheiat in data de 20.12.2005 între .X. SPA .X. în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de furnizor, contract cadru care prevede conditiile de fabricație impuse de .X. SPA .X., desene, modele, materiale, marcă, chelt de transport, reclamații, conditii și termene de livrare, etc si au încrise explicații în limba .X.nă, traducerea acestora

fiind „plăți pentru formarea personalului dvs. la biroul din .X. potrivit contractului de furnizare din data de 15.12.2005,,.

În baza aceluiași contract societatea contestatoare a înregistrat în același mod și factura nr. X./31.12.2006 emisă de .X. SPA .X., aferent careia pe perioada octombrie 2008 - decembrie 2009 a înregistrat pe cheltuieli deductibile cu amortizarea sumă totală de .X. lei prin înregistrarea unei amortizări lunare în sumă de .X. lei reprezentând *“formare personal în exercitiul 2006 la biroul din .X.”*, prin articolul contabil 6811 = 2805.

Cu privire la contractul denumit Contract de furnizare încheiat în data de 20.12.2005 între SC .X. SRL în calitate de furnizor și .X. SPA .X. în calitate de beneficiar se reține că acesta conține 16 puncte ce se referă la condițiile de fabricație și livrare de canapele și fotolii, singurele referiri cu privire la scolarizarea personalului fiind făcute la pct.3 în sensul că, *“La cererea .X. SRL, .X. SPA va trebui să formeze personal firmei furnizoare la sediul acesteia pentru realizarea fiecărei comenzi în parte”* și la pct.10 *“Pentru activitatea de formare a personalului .X. SRL va trebui să achite suma cheltuită de .X. în acest scop.”*

Din analiza acestui contract se reține că acesta nu cuprinde date referitoare la termenele de execuție, detalierea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului și defalcarea cheltuielilor de această natură pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului, conform pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului societății contestatoare să precizeze programele de pregătire profesională desfășurate în perioada octombrie 2008-iunie 2010, în ce au constat aceste programe, care au fost persoanele desemnate cu practica profesională și dacă aceste programe au fost efectuate în colaborare cu Fundația Muncii, iar prin răspunsul dat prin nota explicativă acesta precizează că *„În perioada 2008-2010, au existat persoane delegate periodic pentru a face pregătire profesională cu personalul român în meseriile de tamplar, tapiter, croitor- specifice fabricelor de canapele,, și ca « În perioada menționată de dvs. personalul societății a organizat programe de pregătire, dintre care și cu Fundația Muncii”* fără însă a prezenta organelor de inspecție fiscală și nici organelor de soluționare a contestației documente justificative din care să rezulte că acestea au fost destinate realizării de operațiuni impozabile.

Se reține de asemenea că societatea contestatoare nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală, la solicitarea acestora, autorizațiile

eliberate de Ministerul Muncii și Solidarității Sociale și de Ministerul Educației și Cercetării pentru cetatenii italieni care s-au ocupat de formarea profesională a salariaților SC .X. SRL așa cum se prevede la art.200 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii care stipulează ca

“(1) Pot încheia contracte de calificare profesională numai angajatorii autorizați în acest sens de Ministerul Muncii, Solidarității Sociale și Familiei și de Ministerul Educației și Cercetării.

(2) Procedura de autorizare, precum și modul de atestare a calificării profesionale se stabilesc prin lege specială.”

Societatea a prezentat o listă la factura nr..X./f din data de 13.05.2008 în care erau înscrise numele a 14 persoane fizice, redactată în limba .X.nă, fara titlu, nesemnata, prezentand o insiruire de date si cifre din care nu rezulta relația .X. SPA .X. cu SC .X. SRL .X., neputându-se identifica locul de desfășurare și perioada de pregătire precum și dacă această pregătire s-a realizat în timpul programului sau în afara programului de lucru.

Astfel, se retine ca societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspectie fiscala si nu prezinta nici organelor de solutionare a contestatiei documente prin care sa justifice prestarea efectivă a serviciilor si necesitatea efectuării cheltuielilor inregistrate de societatea contestatoare in baza facturilor emise de .X. SPA .X..

Prin contestatia formulata societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au tratat in mod eronat contractul cadru de furnizare drept un contract de prestari servicii si ca in speta acesta intruneste conditiile unui contract de know-how, intrucat prin acest contract s-a realizat transferul cunostintelor si a experientei necesare realizarii produselor la standardele de desing si de calitate, respectiv dreptul de a beneficia de experienta industrială si comercială a beneficiarului si dreptul de a folosi modelele, desenele si schitele acestuia ceea ce nu se putea realiza decat prin punerea acestora la dispozitia contestatoarei si prin transmiterea cunostintelor necesare prin personalul calificat al beneficiarului.

Cele sustinute de societate nu pot fi avute in vedere din urmatoarele considerente:

Potrivit definitiei, termenul de know-how reprezinta ansamblul formulelor, definitiilor tehnice, documentelor desenate si modelelor, retelelor, procedeelelor si altor elemente analoage care servesc la fabricarea si comercializarea unui produs.

Un contract de know-how este contractul in virtutea caruia una dintre parti, **numita furnizor**, transmite celeilalte parti, **numite beneficiar**, in schimbul unei redevente, cunostinte tehnice ne brevetabile sau brevetabile,

dar nebrevetate, ce-i sunt necesare pentru fabricarea, functionarea, intretinerea ori comercializarea unor marfuri sau pentru elaborarea si punerea in fabricatie a unor tehnici sau procedee.

Un astfel de contract trebuie sa cuprinda denumirea titularului, (furnizorului) precum si a beneficiarului, descrierea obiectului contractului, respectiv descrierea procedeeului tehnic care se transmite, precum și datele necesare punerii sale în aplicare, durata contractului, pretul contractului, modalitatea de plata, titularul, respectiv furnizorul, putand trimite specialiști sau să primească personal de la beneficiar în vederea calificării lui și să furnizeze materialele necesare aplicării tehnice sau procedeeului transmis.

Or, in speta contractul cadru intitulat Contract de furnizare este incheiat intre SC .X. SRL in calitate de **furnizor** si .X. SPA .X. in calitate de **beneficiar**, si nu cuprinde descrierea cunostintelor tehnice nebrevetabile sau brevetabile, dar nebrevetate, necesare pentru fabricarea, functionarea, intretinerea ori comercializarea marfurilor, durata contractului, pretul contractului, modalitatea de plata.

Prin urmare nu pot fi tratate ca redevente sumele facturate de .X. SPA .X. si inregistrate de SC .X. SRL in contul 205 "*Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare*", cu atat mai mult neputand fi tratate ca immobilizari necorporale amortizabile, avand in vedere prevederile pct.68 – pct.70 si pct.76 din OMF nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene care stipuleaza ca:

“68. - Un activ necorporal este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.

69. - Un activ necorporal trebuie recunoscut în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru entitate și costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

70. - În cadrul immobilizărilor necorporale se cuprind:

- cheltuielile de constituire;*
- cheltuielile de dezvoltare;*
- **concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de entitate;***
- fondul comercial;*
- alte immobilizări necorporale; și*
- avansurile și immobilizările necorporale în curs de execuție.*

[...]

76. - (1) *Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare reprezentând aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la valoarea de aport sau costul de achiziție, după caz. În această situație valoarea de aport se asimilează valorii juste.*”

Mai mult, cu privire la cheltuielile cu scolarizarea personalului facturate societatii contestatoare de .X. SPA .X. conform facturii nr.X./31.12.2006 si inregistrate pe cheltuieli deductibile cu amortizarea, se retine ca in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.X./17.03.2009 incheiat in perioada anterioara prezentei verificari, organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP .X. au incdrat ca nedeductibile aceste cheltuieli si au stabilit impozit pe profit suplimentar de plata prin Decizia de impunere nr.X/2009. Aceasta decizie a fost contestata de societate iar prin Decizia nr.X/29.06.2009 s-a respins ca neintemeiata contestatia SC .X. SRL. Impotriva acestor acte adinistrativ fiscale societatea contestatoare a formulat plangere ce a fost respinsa ca neintemeiata prin Sentinta nr.140/2011 emisa de Curtea de Apel Alba Iulia, anexata in copie la dosarul cauzei.

Cu privire la aceste cheltuieli instanta precizeaza urmatoarele:

«In ce priveste cheltuielile cu scolarizarea personalului ... cuprinse in factura nr.X/F/2006 si inregistrate ca amortizare a cheltuielilor privind formarea si scolarizarea personalului, ...fara sa existe rapoarte de lucru sau alte inscrisuri de unde sa rezulte necesitatea acestor servicii si prestarea lor efectiva, instanta apreciaza ca nu puteau fi calificate ca si imobilizari necorporale «concesiuni, brevete, licente, marci comerciale, drepturi si active similare» din perspectiva capitolului 7 din OMF nr.1752/2005, astfel ca nu pot fi supuse amortizarii.

In mod corect organul de constatare fiscala le-a incadrat in categoria cheltuielilor cu consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii prin prisma art.21.alin.4 lit.m Cod fiscal».

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate mai sus precum si documentele existente la dosarul cauzei, in temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit căruia:

„ 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 ataca”

se va respinge contestatia SC .X. SRL ca neintemeiata pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala prin reintregirea profitului impozabil cu suma de **.X. lei** reprezentand cheltuieli cu formarea personalului, facturate de .X. SPA .X. si inregistrate in mod eronat de societatea contestatoare drept cheltuieli deductibile cu amortizarea imobiliarilor necorporale de natura concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare, cu privire la care nu au fost prezentate documente justificative privind prestarea lor efectiva.

2. Cu privire la cheltuielile in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil contravaloarea serviciilor facturate de .X. SRL .X., in conditiile in care societatea contestatoare nu justifica cu documente necesitatea si realitatea prestarii acestor servicii, in scopul desfasurarii activitatii proprii si realizării de venituri impozabile.

In fapt, in perioada octombrie 2008 - iunie 2010 SC .X. a inregistrat in evidenta contabila prin articolul contabil 628 = 401 facturi in valoare de **.X. lei** emise de .X. SRL .X. in baza Contractului de antrepriză servicii reale incheiat in luna iunie 2008 cu .X. SRL .X..

Intrucat SC .X. SRL nu a prezentat organelor de inspectiei fiscale rapoarte de lucru, devize de lucrări, situații de lucrări, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare în limba română privind prestațiile efectuate de persoanele detașate de la .X. SRL .X., cheltuielile in suma de **.X. lei**, înregistrate in evidenta contabila in baza facturilor emise de aceasta din urma, au fost considerate ca nedeductibile fiscal in baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare .

Societatea sustine ca, in conditiile in care sectorul de productie este condus de personal ce isi desfasoara activitatea in baza contractului de antrepriza incheiat cu .X. SRL .X., iar ponderea covarsitoare a veniturilor societatii este detinuta de cele din vanzarea produselor finite obtinute din activitatea de productie, este evident ca aceste servicii au fost efectiv

prestate si sunt indeplinite conditiile de deductibilitate a cheltuielilor facturate de .X. SRL .X..

In drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(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.”

Potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile 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.”

La art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare se prevede ca:

“(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;”

iar pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipuleaza ca:

“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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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”.

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 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 existente la dosarul cauzei se reține ca în luna iunie 2008 SC .X. SRL a încheiat Contractul de antrepriză servicii reale cu .X. SRL .X. care prevede ca, .X. SRL .X. va executa următoarele servicii legate de activitățile tehnico-economice și de antrepriză *"procese operative cu caracter executiv referitoare la aprovizionare, logistică, marketing, calitate, inclusiv activitățile de direcție, coordonare și planificare a fiecăruia din funcțiile menționate, extragerea și elaborarea datelor de contabilitate primară și complexă, cercetarea, selecția și formarea personalului angajat, consultanța legală și gestionarea contractelor, producția soft ware, analiza și proiectarea noilor tehnologii ce pot fi introduse în procesele productive, controlul proceselor productiv industriale, gestionarea logisticii, gestionarea serviciilor de pază, servicii de curățenie"*.

În perioada octombrie 2008 - iunie 2010 în baza facturilor emise de .X. .X., SC .X. SRL a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de **.X. lei**, înregistrate în evidența contabilă prin articolul contabil 628 *Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*= 401 *Furnizori*.

Organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății verificate prezentarea de înregistrări care să dovedească că prestația s-a realizat efectiv de către persoanele angajate ale SC .X. SRL pe perioada verificată, respectiv:

- numele și numărul persoanelor delegate de .X. SRL .X. în România
- durata delegării acestor persoane în România
- cum s-a făcut decontarea cheltuielilor cu diurna, transportul și cazarea pentru persoanele delegate de .X. SRL
- rapoarte lunare de activitate întocmite de persoanele delegate de .X. SRL .X. în România care să cuprindă specificul activității desfășurate de fiecare persoană fizică în parte
- situație anexă la facturile emise de .X. SRL .X. privind modul de determinare al contravalorii lunare pentru prestațiile facturate .

Se reține, ca până la data finalizării inspecției fiscale administratorul societății nu a răspuns la întrebările înscrise în nota explicativă și nu a prezentat documentele solicitate.

Prin contestația formulată, societatea menționează ca în ceea ce privește condițiile de deductibilitate a acestor cheltuieli a prezentat

organelor de inspectie fiscala contractul incheiat intre parti precum si unele documentatii in limba .X, netraduse in limba romana pe care acestea au refuzat sa le ia in considerare, documentatii existente la sediul societății si cu privire la care mentioneaza ca isi rezerva dreptul ca pana la solutionarea contestatiei să prezinte organelor de soluționare acele documentații în limba româna care sunt apte de a fi traduse, fara inasa a le si prezenta pana la data emiterii prezentei decizii.

Cu privire la afirmatia societatii ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare documentele prezentate pentru ca erau in limba .X.na se retine ca intemeiata si legala solicitarea organelor de inspectie fiscala, avand in vedere prevederile art.8 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza ca:

“(1) Limba oficială în administrația fiscală este limba română.

(2) Dacă la organele fiscale se depun petiții, documente justificative, certificate sau alte înscrisuri într-o limbă străină, organele fiscale vor solicita ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați.”

Prin contestatia formulata, societatea prezinta o structura a organigramei care nu prezinta funcțiile de director general, director de producție, responsabil cu sectorul tamplărie, responsabil cu sectorul croi, responsabil cu sectorul buretat, responsabil cu sectorul tapițerie, persoane care conduc sectorul de producție al societății, sustinand ca toate aceste functii si activitati sunt prestate de personal din cadrul .X. SRL .X. in baza contractului de management.

Din constatarile organelor de inspectie fiscala si documentele existente la dosarul cauzei se retine ca in organigrama societatii sunt prevazute astfel de functii, iar în cursul anilor 2008, 2009 și 2010 SC .X. SRL a angajat persoane care au îndeplinit funcții de conducere cum ar fi funcția de director executiv – X -angajată cu carte de muncă pe perioada iunie 2009 - martie 2010, manager marketing - X angajată cu carte de muncă pe perioada 02.07.2007-12.10.2010 și X - manager marketing, asistent manager - X angajat cu carte de muncă din data 01.06.2009, în statul de plată fiind trecut director producție, director operații-tranzacții - X-angajată cu carte de muncă din data de 01.07.2008 care potrivit fișei postului îndeplinesc atribuții în cadrul sectorului de producție și comercial al societății și funcții de conducere similare cu cele pe care societatea susține că au fost executate de personalul angajat în baza contractului de antrepriză cu .X. SRL .X..

Mai mult, s-a constatat că pentru același tip de servicii a fost încheiat Contractul de consultanță nr.X/16.06.2007, în vigoare pentru anii 2008 și 2010 între SC .X. SRL si SC .X.I SRL .X., valoarea totală a serviciilor facturate pe perioada octombrie - decembrie 2008 fiind în sumă de 221.064 lei, iar pe perioada 01.01.2010-30.06.2010 în sumă de X lei.

Societatea sustine ca in conditiile in care sectorul de productie este condus de personal ce isi desfasoara activitatea in baza contractului de antrepriza incheiat cu .X. SRL .X., iar ponderea covarsitoare a veniturilor societatii este detinuta de cele din vanzarea produselor finite obtinute din activitatea de productie, este evident ca aceste servicii au fost efectiv prestate si sunt indeplinite conditiile de deductibilitate a cheltuielilor facturate de .X. SRL .X..

Aceste conditii invocate de societatea contestatara ca fiind suficiente pentru a justifica prestarea efectiva si deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile facturate de .X. SRL .X. nu pot fi avute in vedere in solutionarea favorabila a contestatie cu privire la acest capat de cerere, intrucat la pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt prevazute in mod expres conditiile ce trebuiesc indeplinite cumulativ pentru a putea fi deduse cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, respectiv serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului, prestarea efectivă a serviciilor trebuind justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, contribuabilul fiind cel care trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate si deductibilitatea acestora, potrivit prevederilor art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Intrucat, societatea nu justifica cu documente necesitatea si realitatea prestarii acestor servicii facturate de .X. SRL .X. in scopul desfasurarii activitatii SC .X. SRL si realizării de venituri impozabile, in temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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 ataca”

se va respinge contestația SC .X. SRL ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală prin reintregirea profitului impozabil cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile facturate de .X. SRL .X. constatate ca nedeductibile.

3. Cu privire la cheltuielile în suma de .X. lei Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil contravaloarea serviciilor de închiriere a unor apartamente aparținând unor persoane fizice și puse la dispoziția SC .X. SRL, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost utilizate de asociații și acționarii societății, iar în susținerea contestației societatea nu depune documente justificative din care să rezulte o altă stare de fapt decât cea constatată.

In fapt, pe perioada verificată 01.10.2008-30.06.2010 societatea a dedus cheltuieli cu chiria unor apartamente închiriate de **SC .X. SRL** de la diverse persoane fizice în suma de **.X. lei**, pentru un număr de contracte de închiriere ce variază anual între 7 și 10 apartamente.

Obiectul contractelor de închiriere este folosirea temporară a imobilelor ca locuință de către SC .X. SRL în calitate de **chiriaș** care au fost puse la dispoziție de persoane fizice în calitate de **proprietari**.

Intrucât, SC .X. SRL nu a putut justifica utilizarea apartamentelor închiriate în scopul activității desfășurate, organele de inspecție fiscală au stabilit că nedeductibile fiscal cheltuielile cu chiria acestora în suma de **.X. lei**, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) și lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, societatea susține că cheltuielile în speta sunt deductibile la calculul profitului impozabil în baza principiului general prevăzut la art.21 alin.(1) din Legea nr.571 privind Codul fiscal potrivit

căruia aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, text legislativ care transpune în practică principiul libertății de gestiune care conferă dreptul de a angaja acele cheltuieli pe care le consideră necesare în vederea reușitei afacerii sale, evitând plata unor cheltuieli de transport al căror quantum ar fi mult mai ridicat, aceste cheltuieli putând fi asimilate cheltuielilor cu delegarea, detasarea salariatilor sai.

In drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(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 art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare se prevede ca:

“(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:

[...]

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociațiilor, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

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;”

Potrivit prevederilor pct.43 si pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal

“43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

[...]

c) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora;”

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.”

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus 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.

Potrivit legii, cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziția acționarilor sau asociațiilor, precum și 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, sunt nedeductibile fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că pe perioada verificată **SC .X. SRL** a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de **.X. lei** reprezentând contravaloarea unor servicii de închiriere apartamente.

Se reține că în vederea determinării stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au solicitat explicații administratorului societății privind destinația apartamentelor închiriate de societate, respectiv numărul persoanelor angajate care au beneficiat de folosința gratuită a locuințelor de serviciu, care sunt persoanele și dacă acest drept este stipulat în contractul colectiv de muncă.

Potrivit explicațiilor verbale acesta a precizat că apartamentele au fost folosite ca și **locuințe de serviciu** pentru **angajații** care au domiciliul în altă localitate decât sediul social al societății, precum și de **asociații** societății care se cazează pe perioada șederii, iar prin nota explicativă acesta răspunde ca *„din punctul meu de vedere .X., nu cred că este important numărul și numele acestor persoane, v-am dat un răspuns concret cu șefa de la croitorie,,.*

Astfel, se reține că, SC .X. SRL nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative privind folosirea apartamentelor de către salariații angajați ai societății în vederea încadrării acestor cheltuieli ca și cheltuieli sociale, respectiv contract colectiv de muncă, acte adiționale la contractele de muncă pentru salariații care beneficiază de locuințele de serviciu sau contract de subînchiriere încheiat între SC .X. SRL și angajații care au beneficiat de închirierea apartamentelor, lista persoanelor angajate care au beneficiat de folosirea apartamentelor, copii după cărțile de indentitate cu viza domiciliului flotant și nu prezintă astfel de documente nici organelor de soluționare a contestației, în condițiile în care potrivit

art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare ,

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Se retine ca singurul document prezentat fiind o copie după cartea de identitate a unui angajat al societății d-na .X. care, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, avea domiciliul în orasul .X., județul .X., domiciliul flotant al angajatei .X. nefiind certificat prin ștampila Poliției .X. pe cartea de identitate.

Mai mult, din constatările organelor de inspectie fiscala se retine ca apartamentele inchiriate au fost utilizate si de cei doi asociati ai societatii din .X. .X. si .X. X.

Sustinerea societatea ca, aceste cheltuielile sunt deductibile la calculul profitului impozabil în baza principiului general prevăzut la art.21 alin.(1) din Legea nr.571 privind Codul fiscal potrivit căruia aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, text legislativ care transpune în practică principiul libertății de gestiune care conferă dreptul de a angaja acele cheltuieli pe care le consideră necesare în vederea reușitei afacerii sale, evitând plata unor cheltuieli de transport al căror quantum ar fi mult mai ridicat, aceste cheltuieli putand fi asimilate cheltuielilor cu delegarea, detasarea salariatilor sai, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat justificarea cu documente este necesara si in aceasta situatie potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile 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.”

coroborate cu prevederile pct.22 si pct.44 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[...].

44. Inregistrarile in contabilitate se fac cronologic si sistematic pe baza inscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ. [...].”

Avand in vedere cele constatate de organele de inspectie fiscala, faptul ca societatea contestatoare nu depune documente pentru a justifica modul de utilizare a apartamentelor inchiriate potrivit prevederilor legale

citate mai sus, in temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ *Contestaţia poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situaţia în care argumentele de fapt şi de drept prezentate în susţinerea contestaţiei nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal ataca”

se va respinge contestatia societatii ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar prin majorarea profitului impozabil cu cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** reprezentand contravaloarea chiriei platita de SC **.X. SRL** pe perioada verificata, pentru apartamentele inchiriate.

4. Cu privire la cheltuielile in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu provizioanele pentru 10 clienţi incerti in conditiile in care societatea nu prezinta in sustinerea cauzei documente justificative traduse in limba romana si legalizate din care sa rezulte daca pentru respectivii clienti a fost declarată procedura de deschidere a falimentului, respectiv hotărâri judecătoreşti care sa ateste această situaţie.

In fapt, societatea a înregistrat în luna decembrie 2009 pe cheltuieli deductibile, cheltuieli cu provizioanele constituite pentru 10 clienţi incerti în sumă de **.X. lei**, prin articolul contabil 6814 *Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante = 491 Ajustari pentru deprecierea creantelor.*

Intrucat, societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspectie fiscala, la solicitarea acestora, documente justificative emise de organe competente, traduse în limba română şi legalizate din care s-a rezulte data exactă a intrarii în lichidare judiciară a clientilor pentru care a constituit provizioanele in suma de **.X. lei**, aceste cheltuieli au fost considerate ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, in baza prevederilor art.22 alin.(1) lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestatia formulata, societatea sustine ca a procedat legal si corect atunci cand a considerat deductibile cheltuielile cu provizioanele in suma de **.X. lei** si ca organele de inspectie fiscala au dat dovada de rea credinta prin solicitarea de documente traduse in limba romana si legalizate, documente care *„sunt in fapt extrase referitoare la inmatricularea in Registrul comertului si al societatilor, informatii provenite de la Grefa Tribunalului de Comert ...din care rezulta cu claritate faptul ca societatile respective se afla in incetarea de plati, iar pe cale de consecinta judecatorul a pronuntat hotararea de lichidare judiciara a acestora”*

In drept, potrivit prevederilor art.22 alin.(1) lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

*“(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, **numai** în conformitate cu prezentul articol, astfel:*

[...]

j) provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;

2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;

3. nu sunt garantate de altă persoană;

4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, pentru a avea dreptul de deducere a provizioanelor constituite in limita unui procent de 100% din valoarea creantelor asupra clientilor inregistrate de un contribuabil, trebuiesc indeplinite cumulativ urmatoarele conditii: sa fie înregistrate după data de 1 ianuarie 2007, creanța sa fie detinuta la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație, nu sunt garantate de altă persoană, sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului si au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca in anul 2009 societatea contestatoare a constituit si inregistrat in evidenta contabila provizioane in limita unui procent de 100% din valoarea creantelor asupra unor clienti ai sai pe care le-a considerat integral deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2009.

Se retine ca societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala conform solicitarii acestora, pana la finalizarea inspectiei fiscale, documente justificative din care sa rezulte pentru fiecare creanta si pentru fiecare client in parte, documente justificative traduse in limba romana si legalizate din care sa rezulte ca aceste creanțe sunt deținute la persoane juridice asupra cărora este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza de hotărâri judecătorești prin care sa se atestă această situație.

Prin contestatia formulata societatea mentioneaza ca depune documente traduse si legalizate, respectiv extrase referitoare la înmatricularea în Registrul Comerțului și al societăților, informatii provenite de la Grefa Tribunalului de Comerț din Evry, Le Puy En Velay, Creteil și .X. sustinand ca din acestea rezultă cu claritate faptul că societățile respective se află în încetare de plăți, **iar pe cale de consecință judecătorul** a pronunțat hotărârea de lichidare judiciară a acestora, insa singurul document tradus din limba franceza si anexat este un extras din 14.12.2010 ce face referire la unul din clientii contestatoarei, respectiv X .X. din Franta din cuprinsul caruia se retine ca prin Sentinta din data de 05.05.2010 Tribunalul de Comert din .X. a pronuntat lichidarea judiciara imediata a respectivului client.

Documentul in cauza nu poarta stampila si semnatura unui traducatar autorizat, iar sentinta la care face trimitere privind lichidarea judiciara a firmei X .X. din Franta este din anul 2010 si nu din anul 2009 in care contestatoarea a dedus valoarea provizionului constituit. Prin urmare nu poate fi luat in considerare in solutionarea favorabila a cauzei si nici celelalte documente depuse de societate si netraduse in conditiile in care contestatoarea are sarcina de a dovedii cele sustinute si solicitate potrivit art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”
iar potrivit art.8 alin(1) din acelasi act normativ

“(1) Limba oficială în administrația fiscală este limba română.”
societatea recunoscand prin contestatia formulata ca organele de inspectie fiscala i-au solicitat depunerea de documente justificative însoțite de

traduceri în limba română certificate de traducători autorizați, solicitare considerată de contestatoare ca lipsită de bună credință.

În baza aceluiași considerente nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici susținerea societății că informațiile solicitate de organele fiscale puteau fi consultate prin accesarea sitului [www.ecris](http://www.ecris.ro).

Având în vedere cele reținute, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale invocate mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ 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 ataca”

se va respinge contestația societății ca neîntemeiată și nesustenută cu documente pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar prin majorarea profitului impozabil cu cheltuieli nedeductibile în suma de **.X. lei** reprezentând contravaloarea provizioanelor pentru clienți incerti constituite și deduse de societatea contestatoare pe anul 2009.

Având în vedere cele reținute la cap.III pct.1-pct.4 cu privire la cheltuielile nedeductibile contestate de societate și faptul că au fost constatate și alte cheltuieli nedeductibile fiscal pe care însă aceasta nu le contestă, dar contestă suma totală a impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată prin decizia de impunere, se va respinge contestația societății ca **nemotivată** pentru impozitul pe profit aferent profitului impozabil reintregit de organele de inspecție fiscală cu diferența de cheltuieli nedeductibile fiscal pentru care societatea nu prezintă în susținere nici un argument sau document.

Astfel, pe cale de consecință se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de SC **.X. SRL** pentru impozitul pe profit în suma de **.X. lei** stabilit suplimentar de plată prin *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/29.09.2011.*

5. Cu privire la majorarile de intarziere in suma de .X. lei aferente impozitului pe profit, se retine ca acestea au fost stabilite ca obligatii fiscale de plata prin *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.X/29.09.2011* si reprezinta accesorii in raport de debitul stabilit suplimentar de plata prin decizia de impunere contestata, in suma de **.X. lei**.

Prin urmare potrivit principiului "*accesoriul urmeaza principalul*", se va respinge contestatia **SC .X. SRL** ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere reprezentand accesorii in suma totala de **.X. lei** aferente impozitului pe profit.

B. Cu privire la solicitarea societatii contestatoare de a fi exonerata de la plată a sumei de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și a majorărilor de întârziere aferente in suma de **.X. lei**, din care:

- .X. lei pe anul 2008,
- .X. lei pe anul 2009,
- .X. lei pe anul 2010

se retine ca potrivit prevederilor art.209 alin.(1) si alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:[...]

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspectie fiscală, indiferent de cuantum.

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii se reține că, soluționarea capatului de cerere privind exonerarea de la plată a sumei de **.X. lei** nu intră în competența materială a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor.

C. Cu privire la solicitarea societatii contestatoare privind recalcularea impozitului pe profit datorat suplimentar si accesorii

aferente prin luarea in considerare a rezervei legale, in situatia in care contestatia nu va fi solutionata favorabil, cauza supusa soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere in conditiile in care calculul rezervei legale la care are dreptul SC .X. SRL pe perioada verificata nu intra in competanta sa materiala de solutionare.

In fapt, la pct.3 din contestatie SC .X. SRL solicita *„recalcularea impozitului pe profit datorat suplimentar si accesorii aferente prin luarea in considerare a rezervei legale, in situatia in care contestatia nu va fi solutionata favorabil.*

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/29.09.2011 organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar de plata datorat bugetului de stat de SC .X. SRL in suma de **.X. lei**, ca urmare a reintregirii profitului impozabil cu diverse cheltuieli constatate ca nedeductibile.

Prin prezenta decizie, urmare a celor retinute, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia SC .X. SRL pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata.

In drept, competenta de solutionare a contestatiilor de catre Directia generala de Solutionare a Contestatiilor este reglementata de art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:[...]

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriiile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Cu privire la calcularea si deducerea rezervei legale la art.22,alin.(1) lit.a) din Legea nr.571 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile legale, se prevede ca :

„a) rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz, potrivit legilor de organizare și funcționare. În cazul în care aceasta este utilizată pentru acoperirea pierderilor sau este distribuită sub orice formă, reconstituirea ulterioară a rezervei nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil.[...]”

iar la pct.50 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede :

“50. Cota de 5% reprezentând rezerva prevăzută la [art. 22](#) alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se aplică asupra diferenței dintre totalul veniturilor, din care se scad veniturile neimpozabile, și totalul cheltuielilor, din care se scad cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, înregistrate în contabilitate. Rezerva se calculează cumulativ de la începutul anului și este deductibilă la calculul profitului impozabil trimestrial sau anual, după caz. În veniturile neimpozabile care se scad la determinarea bazei de calcul pentru rezervă sunt incluse veniturile prevăzute la [art. 20](#) din Codul fiscal, cu excepția celor prevăzute la lit. c). Rezervele astfel constituite se completează sau se diminuează în funcție de nivelul profitului contabil din perioada de calcul. De asemenea, majorarea sau diminuarea rezervelor astfel constituite se efectuează și în funcție de nivelul capitalului social subscris și vărsat sau al patrimoniului. În situația în care, ca urmare a efectuării unor operațiuni de reorganizare, prevăzute de lege, rezerva legală a persoanei juridice beneficiare depășește a cincea parte din capitalul social sau din patrimoniul social, după caz, diminuarea rezervei legale, la nivelul prevăzut de lege, nu este obligatorie.”

Se retine ca, SC .X. SRL sustine ca organele de inspectie fiscala nu au determinat in mod corect si legal rezultatul financiar in sensul ca in conditiile in care au stabilit un nou profit impozabil în sumă de X lei, rezerva maxima deductibila este de X lei si nu de X lei cum au calculat organele de inspectie fiscala si solicita prin contestatia formulata „recalcularea impozitului pe profit datorat suplimentar si accesorii aferente prin luarea in considerare a rezervei legale, in situatia in care contestatia nu va fi solutionata favorabil”.

Astfel, societatea sustine ca, urmare a neacordării deductibilității rezervei legale ce putea fi constituită în condițiile art.22 alin.(1) din Legea nr.571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și

pct.50 din H.G. nr.44/2004 prin aplicarea cotei de 16% asupra diferenței dintre suma de X lei reprezentând rezerva legală maximă și suma de X lei reprezentând rezerva înregistrată de societate în contul 1061, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit mai mare cu suma de X lei fata de cel datorat, inclusiv accesorii aferente.

Se retine ca, rezerva legală se calculează asupra profitului contabil și nu asupra profitului impozabil, constituirea acesteia fiind un atribut al contribuabilului, recalcularea ei neintrand in competenta materiala a organelor de solutionare a contestatiei.

Potrivit prevederilor art.206 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, *“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal”.*

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii se reține că, soluționarea contestației formulata de **SC .X. SRL** privind recalcularea rezervei legale nu intră în competența materială a Direcției generale de soluționare a contestațiilor, nefiind stabilita prin titlu de creanta contestat, pentru acest capat de cerere contestatia urmand a fi transmisa organului fiscal emitent al actului atacat, respectiv la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului .X. – Activitatea de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile pct.3.4 din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipuleaza ca

„3.4. În cazul în care contestația este depusă la un organ fiscal necompetent, aceasta va fi înaintată, în termen de 5 zile de la data primirii, organului fiscal emitent al actului administrativ atacat.”

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, precum si in baza prevederilor legale invocate si in temeiul art.206 alin.(2), art.209 alin.(1) lit.c) si art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./21.09.2011, pentru suma totală de **.X. lei reprezentând :**

- **.X. lei – impozit pe profit**
- **.X. lei – accesorii aferente.**

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor privind soluționarea capătului de cerere referitor la recalcularea rezervei legale și a capătului de cerere privind exonerarea SC .X. SRL de la plata sumei de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plata și a majorărilor de întârziere aferente în suma de **.X. lei.**

Transmiterea contestației organului fiscal emitent al actului atacat, respectiv la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, pentru capatul de cerere privind rezerva legală.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

X