



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 360 din 2010
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. - .X.S.R.L.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
sub nr. 908149/06.07.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr.X/01.07.2010 asupra contestației formulate de S.C. .X. - .X.S.R.L. cu sediul în .X. .X., str. .X./ .X./ nr.X, județul .X..

S.C. .X. - .X.S.R.L. este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J .X./2000 are codul unic de înregistrare RO X și începând cu data de 01.01.2010 figurează în categoria marilor contribuabili potrivit anexei nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2400/2009 pentru modificarea și completarea OMFP nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. - .X.S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de .X. lei reprezentând :

- .X./ lei - impozit pe profit suplimentar,
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X./ lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr..X./10.06.2010, respectiv 16.06.2010, potrivit confirmării de primire a actelor administrative contestate, existentă în copie la fila 350 din dosarul cauzei, 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, fiind înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice .X. la data de 24.06.2010 sub nr.X., conform ștampilei aplicată de registratura acestei instituții pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală constatând că sunt îndeplinite dispozițiile 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 este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. - .X.S.R.L, denumită în continuare în conținutul deciziei S.C. .X. S.R.L.

I. S.C. .X. S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală din data de 09.06.2010 întocmit de către Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală și privește suma totală de X lei reprezentând :

- .X./ lei - impozit pe profit suplimentar ,
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ,
- .X./ lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

A. Referitor la impozitul pe profit, societatea susține următoarele :

a) În ceea ce privește cheltuielile cu prestările de servicii efectuate, societatea susține că a utilizat ca tehnică de vânzare a autovehiculelor și sistemul de intermediere conform căruia intermediarii de astfel de operațiuni erau plătiți pentru serviciile prestate prin comisioane de intermediere calculate prin aplicarea unei cote procentuale din valoarea finală a tranzacțiilor de intermediere.

Astfel, pentru perioada 01.05.2004 - 30.09.2009, relația cu firmele prestatoare de servicii ale subscrisei, respectiv X S.R.L. s-a încadrat în prevederile art.21 alin.1 și alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că se justifică necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, respectiv comerțul cu autovehicule și prin faptul că există contracte încheiate în formă scrisă.

Prestarea serviciilor de intermediere este probată chiar de faptul că au fost vândute autovehicule, facturile lunare conțin comision de intermediere fiind emise de societățile prestatoare în funcție de vânzările concrete, iar în raportul de activitate a fost individualizat fiecare autovehicul vândut, în parte, contravaloarea intermedierei fiind achitată de către contestatoare, pe măsură ce facturile au fost emise, astfel cum decurge o relație contractuală normală.

În accepțiunea contestatoarei, relația cu societățile prestatoare a respectat și dispozițiile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și anume contractele în baza cărora s-au prestat aceste servicii îndeplinesc condițiile necesare pentru ca respectivele cheltuieli să fie

considerate deductibile la calculul profitului impozabil, în sensul că tarifele și valoarea totală a prestațiilor de servicii sunt certe și determinabile, astfel că potrivit art.948 pct.3 Cod civil și art.964 alin.2 Cod civil, convenția este valabil încheiată.

Pe de altă parte, anexele la facturile fiscale, acceptate de beneficiar sunt parte integrantă a contractelor de prestări servicii încheiate cu firmele prestatoare, iar în cuprinsul lor se regăsesc elementele prevăzute de pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 și anume : date referitoare la prestatori, precizarea serviciilor prestate, tarifele percepute, iar defalcarea cheltuielilor de această natură se face pe întreaga durată de desfășurare a contractului.

Societatea consideră eronată concluzia organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia cheltuielile cu serviciile de intermediere nu sunt cheltuieli *“efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”*, deoarece nu au fost luate în considerare exemplele clare prezentate în timpul inspecției fiscale, în care firmele intermediare au facturat societății contestatoare sume care se regăsesc în același quantum, în veniturile impozabile facturate către diverși clienți :

- factura nr.X/23.03.2009 de la S.C. X S.R.L. în sumă de X lei + TVA se regăsește în veniturile impozabile ale S.C. .X. S.R.L. facturate către S.C. X IFN S.A. în data de 27.02.2009 cu factura fiscală nr.X, în același quantum,
- factura nr.X/16.04.2009 de la S.C. X S.R.L. în sumă de X lei + TVA se regăsește în veniturile impozabile ale S.C. .X. S.R.L. facturate către S.C. X IFN S.A. în data de 02.04.2009 cu factura fiscală nr..X./, în același quantum.

În ceea ce privește documentele justificative care trebuiau prezentate pentru aplicarea principiului deductibilității acestor cheltuieli, societatea precizează că lacunele legislative lasă loc de interpretare, aducând un avantaj evident organelor de inspecție fiscală, care în necunoștință de cauză pot solicita orice documente pe care le consideră necesare, fie că au sau nu o legătură cu specificul activității desfășurate de către societate.

În raport de dispozițiile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea arată că anexele de la facturile fiscale conțin toate datele unui raport de activitate, iar studiile de fezabilitate nu sunt necesare în cadrul activităților de intermediere, fiind utilizate cu precădere în fundamentarea deciziilor de investiții.

Societatea arată că studiile de piață se folosesc numai în fundamentarea deciziilor necesare extinderii pe noi piețe și constituie baza serviciilor de consultanță în marketing.

În ceea ce privește orice alte materiale corespunzătoare, societatea arată că activitatea de intermediere este o activitate de mijlocire, atipică din punct de vedere al finalității ei, care prin însuși efectul final al tranzacției probează realitatea prestării serviciilor, motiv pentru care societatea a

considerat că documentele anexate facturilor de intermediere sunt cele mai potrivite și mai indicate profilului său de activitate.

Pornind de la definițiile cuvintelor “necesitate” și “utilitate”, societatea arată că decizia managerială de a colabora cu intermediari a fost una corectă, fiind un atribut exclusiv al agentului economic, care a urmărit pe lângă obiectivele legate de organizare și funcționare optimă și scopul principal al oricărei afaceri, respectiv obținerea și maximizarea în timp a profitului.

În ceea ce privește oportunitatea angajării răspunderii societății în contractarea unui serviciu de intermediere în vânzări, societatea exemplifică cazuri asemănătoare și anume : societatea are angajată îngrijitoare curățenie, dar și o firmă specializată în curățenie, iar agentul de pază este angajat al societății, existând însă și contracte de prestări servicii pază cu o firmă specializată.

Referitor la opinia organelor de inspecție fiscală potrivit căreia S.C. .X. S.R.L. avea personal angajat în structurile de vânzare autovehicule și că serviciile de intermediere ale firmelor în cauză, aparțineau aceluiași angajați, societatea arată că aceasta este nereală și fundamentată insuficient, deoarece prestarea serviciilor s-a efectuat ținând cont de următoarele aspecte importante și anume :

- fișa postului pentru angajații din posturile de agenți de vânzare ai S.C. .X. S.R.L. nu cuprindea atribuții specifice postului referitoare la intermedierea în vânzarea de autovehicule, aceștia putând presta serviciile din fișa postului și pentru alte companii intermediare, în afara celor menționate de organele de inspecție fiscală, de exemplu : atribuțiile lor constau în consultanța tehnică privind dotările autovehiculului, consultanță privind activitatea de finanțare, urmărirea încasărilor de la clienți, întocmirea fișei privind satisfacția clientului, urmărirea și rezolvarea problemelor apărute post-vânzare.

- activitatea de vânzare auto și găsirea clienților presupune în cele mai multe cazuri deplasarea la sediul sau domiciliul clientului, în alt interval orar decât cel în care salariații își desfășoară activitatea, în funcție de disponibilitatea clientului, chiar și în zilele de repaus săptămânal.

Societatea exemplifică cu câteva din tranzacțiile încheiate cu ajutorul intermediarilor, anexând factura de vânzare, proces verbal de predare-primire autovehicul și alte documente care atestă dispersarea locației de prestare a serviciilor de intermediere :

- S.C. X S.R.L, din X a achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. un autovehicul .X./ C 220 în data de 27.09.2007,
- S.C. X S.R.L. din .X./ a achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. un autovehicul .X./ E 220 în data de 16.06.2009,
- X X cu domiciliul în .X./ a achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. un autovehicul .X./ ML 320 în data de 27.09.2007,

- S.C. X S.R.L. din X județul X a achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. un autovehicul .X./ S 320 în data de 24.08.2007,
- S.C. X S.R.L. din X a achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. un autovehicul .X./ ML 320 în data de 04.06.2008.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au concluzionat fără o analiză detaliată și amănunțită a activității societăților comerciale colaboratoare, faptul că acestea sunt în imposibilitatea prestării serviciilor care fac obiectul contractelor comerciale, doar prin prisma numărului de angajați ai acestora sau prin calitatea sau denumirea postului pentru care sunt angajați, ignorând posibilitatea prestării acestor servicii de către terți colaboratori, persoane fizice sau juridice, sau chiar de către administrator, indiferent dacă acesta era sau nu angajat al societății administrate.

Referitor la volumul ridicat de servicii de școlarizare și cazare aferent activității de vânzare, societatea susține că aceasta este eronată și fără suport real, deoarece din documentele analizate reiese faptul că cea mai mare parte a cursurilor se adresează instruirii personalului angrenat în activitatea de service auto, circa 60 %, iar pentru perfecționarea "*agenților de vânzări*", doar 28 %, din care o parte a instruirii se axa pe domeniul tehnic și doar o mică parte din acestea fiind cursuri destinate perfecționării tehnicilor de vânzare.

Referitor la serviciile de consultanță pentru afaceri și management, societatea face precizarea că angajarea acestor servicii a fost o decizie oportună a acționariatului societății, întrucât performanțele economice ale societății au cunoscut vizibile creșteri de la an la an.

Societatea exemplifică cu cazul S.C. X S.R.L. în care au fost prezentate documente justificative referitoare la prestarea de servicii de consultanță, respectiv un proiect amplu de structurare a spațiilor tehnologice .X. Service desfășurat în perioada 2004-2005 (asociatul respectivei societăți, X este angajat al societății contestatoare de la data de 01.05.2005), iar pentru anul 2006 a oferit soluții pentru optimizarea softului implementat de către S.C. .X. S.R.L. în activitatea de service, .X./, în afara atribuțiilor specifice postului în care era încadrat la acea dată fiind considerat șeful de proiect din partea societății contestatoare în implementarea respectivului program informatic.

Societatea arată că afirmația organelor de inspecție fiscală referitoare la prezentarea de către S.C. X S.R.L. a unui material listat la data de 20.05.2010 de pe anumite pagini de internet, este eronată deoarece materialul justificativ al prestării serviciilor .X./, predat la data de 29.12.2006 era redactat în limba germană, iar respectivul material tradus a fost predat echipei de inspecție fiscală.

Referitor la serviciile de consultanță facturate subscrisei de către firma S.C. X S.R.L. care nu avea personal angajat, societatea contestatoare face precizarea că aceste servicii se încadrează perfect în cadrul general descris

prin contestație, legalitatea înregistrării acestora în categoria cheltuielilor deductibile fiind susținută de următoarele considerente :

- justificarea prestării efective a acestor servicii ține cont de prevederile legale enunțate anterior,
- necesitatea și utilitatea acestor servicii este demonstrată de specificul afacerii, care pentru a subsista are nevoie de asigurarea unui management performant pe sectorul de service, post-vânzare, concretizat prin creșterea performanțelor economice ale întreprinderii,
- prestarea serviciilor de către S.C. X S.R.L., nefiind condiționată de angajarea de personal specializat, putea fi prestată de către asociat, administrator sau oricare altă persoană fizică sau juridică cu care prestatorul are încheiate diferite forme de contractare, cu atât mai mult cu cât administratorul acestei firme, X era angajatul S.C. X S.R.L. în baza unui contract individual de muncă încheiat în timp parțial de 4 ore/zi, iar o companie de nivelul S.C. X S.R.L. necesită management adecvat specificului de activitate, mai mult de 4 ore pe zi, motiv pentru care s-a procedat la încheierea contractului în speță.

Totodată, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2004 activitatea desfășurată de societatea contestatoare pe perioada ianuarie 2001 - aprilie 2004 a fost considerată legală, iar organele de inspecție fiscală nu au stabilit obligații suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit, deși situația de fapt și de drept a rămas neschimbată.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.64 și art.65 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că deși societatea a depus diferite înscrisuri în dovedirea situației de fapt fiscale, totuși acestea au fost considerate ca lipsite de forță probantă, fără ca în cuprinsul actului administrativ să fie motivată înlăturarea acestora. Ori în atare situație, organele de inspecție fiscală nu puteau respinge apriori apărările societății considerând din start nedeductibile fiscal, toate cheltuielile efectuate cu societățile prestatoare de servicii, ci trebuiau să determine mărimea bazei de impunere în baza prevederilor art.67 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare având în vedere prețul de piață al prestațiilor de servicii.

b) Societatea arată că în data de 14.08.2003 a semnat Amendamentul nr.2 la Contractul de facilitare credit pe descoperit de cont nr.X/22.07.2002 încheiat inițial între X Bank S.A. pe de o parte și S.C. X S.R.L. și S.C. X S.A. pe de altă parte, în cuprinsul căruia la pct.11.4 se specifică expres că prin semnarea respectivului document, S.C. X S.R.L. își asumă toate riscurile

care decurg din nerespectarea obligațiilor contractuale de către împrumutatul S.C. X S.A.

Asumarea obligațiilor aferente contractului nr. X/22.07.2002, cu amendamentele semnate ulterior s-a efectuat în virtutea faptului că la momentul respectiv, S.C. .X. S.R.L. făcea parte din grupul de firme .X./ care cuprindea mai multe societăți, respectiv X.

În susținerea afirmațiilor, societatea contestatoare exemplifică cu următoarele documente :

- contract garanție imobiliară nr.X/2001 prin care S.C. X S.R.L. garantează cu un imobil, creditul obținut de către S.C. .X. S.R.L. de la BCR în valoare de X lei,
- contract de factoring nr.X/25.08.2003 în valoare de X lei încheiat între S.C. .X. S.R.L. și X Bank S.A., document în care apar în calitate de codebitori, S.C. X TRADING S.R.L. și S.C. X S.A.

Contrar celor enunțate de organele de inspecție fiscală cu privire la nerespectarea de către contestatoare a prevederilor art.19 alin.1 din Codul fiscal, societatea arată că prin însăși natura și definiția contractului de factoring, reglementate de art.6 alin.2 din Legea nr.469/2002 privind unele măsuri pentru întărirea disciplinei contractuale, acesta este încheiat între o parte denumită aderent, furnizoare de mărfuri sau prestatoare de servicii și o societate bancară sau o instituție financiară specializată, denumită factor, prin care acesta din urmă asigură finanțarea, urmărirea creanțelor și prezervarea contra riscurilor de credit, iar aderentul cedează factorului cu titlu de vânzare, creanțele născute din vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru terți.

- contract de facilitate de credit pe descoperit de cont (overdraft) nr.X/25.08.2003 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și X Bank S.A. pentru obținerea unui împrumut de X euro, în care S.C. X TRADING S.R.L. și S.C. X S.A. au calitate de garanți,
- S.C. X TRADING S.R.L. în calitate de garant fidejutor a garantat cu depozite colaterale emiterea de scrisori de garanție bancară, fie pentru bună execuție a unor contracte încheiate de S.C. .X. S.R.L. cu clienții acesteia, fie pentru participarea la licitații a S.C. .X. S.R.L. în urma cărora societatea a încheiat noi contracte, majorând astfel veniturile companiei.

Societatea susține că face parte dintr-un grup de firme în care entitățile erau interdependente și interconectate, iar toate creditele contractate au avut ca scop asigurarea resurselor financiare necesare derulării activității și realizării obiectului de activitate, sumele fiind considerate fie direct aducătoare de venituri, prin utilizarea lor în scopul achiziției de mărfuri, fie indirect aducătoare de venituri prin susținerea activității curente.

Datorită colapsului financiar în care au intrat firmele din grup în anul 2004, S.C. X TRADING S.R.L. nu a mai putut rambursa X Bank S.A. la scadența din 30.06.2004 sumele asumate prin contractul de credit

nr.X/22.07.2002, în cuantum de X dolari SUA în care S.C. .X. S.R.L. a semnat ca și garant, banca îndreptându-se împotriva garanților, pentru recuperarea debitelor.

În urma negocierilor a fost diminuată suma de plată până la nivelul de .X. euro, banca oferind soluția transformării acestei datorii din “*obligație de plată a prețului în obligație de rambursare a unui împrumut către banca...*”, conform cap.3 clauza nr.11 din Convenția de remitere de fidejusiune, cesiune de creanțe și facilitate de împrumut la termen nr.X/30.07.2004.

Decizia de includere pe cheltuieli, eșalonat în funcție de scadențe a sumelor achitate în baza convenției susmenționate s-a făcut ținând cont de faptul că semnarea amendamentului în data de 14.08.2003, în condițiile descrise mai sus a condus la realizarea de venituri suplimentare de către societatea contestatoare, în perioada următoare prin posibilitatea participării la licitații, susținuți din punct de vedere financiar dar și logistic de către celelalte firme din grup, în special de către S.C. .X./ TRADING S.R.L.

Participarea la licitații a condus la încheierea de noi contracte în perioadele următoare, generatoare de venituri, astfel :

- cifra de afaceri a crescut în 2004 la suma de x lei față de .X./ lei cât era aceasta în anul 2003,
- prin cogarantarea de către S.C. .X. S.R.L. a creditelor contractate de către S.C. .X./ TRADING S.R.L. datorită conexiunilor existente cu celelalte societăți din cadrul grupului, s-a înregistrat o creștere semnificativă a indicatorului de lichiditate de la 0.37 în anul 2003 la 1,30 în anul 2004 prin creșterea volumului activelor circulante, pe fondul majorării veniturilor și a scăderii datoriilor curente de la suma de .X. lei în anul 2003, la suma de .X. lei în anul 2004.

Referitor la nerespectarea de societate a prevederilor contabile, societatea susține că sumele înscrise în Convenția nr.X/30.07.2004 reprezentând echivalentul a X euro au fost reflectate în evidența contabilă proprie, la data de 30.07.2004 prin următoarea înregistrare :

473	=	1622	X lei ROL
Decontări din operații în curs de clarificare		Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență	

deci cu respectarea prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

c) Societatea arată că în perioada octombrie - decembrie 2004 a înregistrat la cheltuieli financiare, deductibile din punct de vedere fiscal suma de .X. lei, pe motiv că aceasta reprezintă corecția unor venituri impozabile, înregistrate în mod eronat în anul 2002.

Decizia de efectuare a corecției a fost luată după studierea aplicației informatice când s-a constatat că în data de 31.12.2002, cu notele contabile nr. X/.X. și nr.X/.X. s-a înregistrat o diferență favorabilă de curs valutar în sumă de .X. lei ca efect al reevaluării eronate a unor contracte de subînchiriere încheiate cu diverși clienți ai societății.

În accepțiunea societății, respectiva înregistrare contabilă : 2671 = 7582 a fost eronată, deoarece creanța înscrisă în contractele de subînchiriere autoturisme nu îndeplinea condițiile de înregistrare în evidența contabilă și ca atare, aceste elemente nu trebuiau evidențiate și nici nu apar în balanța de verificare aferentă perioadei respective.

Elementele valutare, înscrise în contract și actualizate conform calculelor efectuate la vremea respectivă, nu reprezintă o creanță certă, lichidă și exigibilă pentru societate, drept urmare atâta timp cât nu exista obligativitatea legală a evidențierii acestora, ele nu au fost reflectate în niciun fel în evidența contabilă a acelei perioade, iar în ce privește diferențele de curs valutar aferente, cu atât mai mult acestea nu trebuiau reflectate în balanța contabilă.

Societatea consideră că a respectat prevederile pct.3.1 și pct.6.9 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/2002, legiutorul prevăzând posibilitatea corectării unei erori contabile pe seama rezultatului curent, deci societatea în mod corect a înregistrat corecția pe seama exercițiului curent în anul 2004, motivat de faptul că eroarea nu putea fi trecută cu vederea, respectiva sumă reprezentând 2,6 % din cifra de afaceri a societății.

d) Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au încadrat în mod eronat cheltuielile ocazionate de consultanță pentru configurarea și dezvoltarea softurilor, dar și cele legate de analiza oportunității de a implementa programele informatice utilizate în activitatea firmei, în categoria cheltuielilor de natura imobilizărilor necorporale ce urmează a se recupera pe calea amortizării.

Societatea arată că dacă sumele în cauză ar fi îndeplinit condițiile de încadrare ca și imobilizări necorporale, trecerea pe cheltuieli a sumelor utilizate s-ar fi efectuat în conformitate cu prevederile art.24 alin.10 din Codul fiscal, menționând că societatea nu a creat și nici nu a achiziționat programele informatice utilizate în activitatea proprie, dreptul de folosință al acestora constituind obiect distinct al contractelor cu furnizorii de servicii, pe lângă serviciile de implementare, dezvoltare sau consultanță furnizate de către aceștia.

Societatea exemplifică cu o defalcare a sumelor cuprinse în contractele verificate, pe tipuri de cheltuieli, așa cum ar fi trebuit acestea să fie analizate de organele de inspecție fiscală :

- contractul de implementare X nr.X/28.11.2003 în valoare de X euro, valoare care prin anexa la contract este defalcată ca fiind cheltuieli de dezvoltare soft

X euro și cheltuieli de consultanță X euro, nicidecum achiziție program informatic, software sau licența de utilizare,

- contract pentru furnizarea de Suport tehnic privind sistemul de software automatic nr.X/2006 are înscrise 3 etape, fiecare cu obiective distincte prin care prestatorul asigură ducerea la îndeplinire a obligațiilor contractuale, care nu au nicio legătură cu achiziționarea programelor informatice sau software, ci numai cu oportunitatea achiziționării acestuia, fapt demonstrat prin anexa nr.1 la contract unde în cadrul agendei det.X.e pentru studiul de implementare, activitățile zilnice cuprindeau activități de școlarizare, testare, analiză și dezvoltare soluții cât mai aproape de nevoile clientului, în condițiile în care la pct.7.1 din contract se specifică clar că nu se transferă dreptul de proprietate asupra softului, ci se cesionează dreptul de utilizare a acestuia.

Conform art.7 din contractul nr.X/163/2006 încheiat cu furnizorul de servicii informatice X, societatea a achiziționat licențe pentru utilizarea acestor programe informatice, valoarea acestora fiind înregistrată în evidența S.C. .X. S.R.L. ca immobilizări necorporale, fiind amortizată, deci înregistrată pe cheltuieli în mod eșalonat, pe o perioadă de 5 ani.

Serviciile prestate în baza art.3 din contractul menționat, facturate separat de licențe au constat în evaluări ale condițiilor și parametrilor de hard și soft ale clientului, în vederea implementării programului informatic, întocmirea unui proiect de implementare, instruirea salariaților clientului în utilizarea programului informatic, servicii care nu pot majora nici valoarea licențelor, acestea având valori bine determinate prin contract și nici nu pot fi immobilizate ca programe informatice deoarece societatea contestatoare nu deține în proprietate aceste programe informatice, deci nu avea cum să majoreze o valoare pe care nu o deținea și nu o putea reflecta în patrimoniu.

- contract ROAM - 014 B pentru efectuarea studiului preliminar necesar implementării softului .X./ nr.X/16.06.2006 conține la pct.1.2 o prevedere conform căreia executarea acestui contract având ca obiect efectuarea unui studiu preliminar de către I.T.T.S, nu naște în sarcina beneficiarului obligația de a achiziționa softul, independent de decizia de a achiziționa sau nu acest soft, cheltuiala trebuie tratată distinct din punct de vedere fiscal,

- contract X – X pentru implementarea Sistemului X Master Sales nr.X/16.06.2006,

- contract nr.X/01.11.2006 pentru implementarea sistemului Software X, care de la capitolul definiții, desparte noțiunea de achiziție software de cea de implementare software, care este un serviciu de consultanță și constituie și obiectul contractului în cauză.

Având în vedere cele de mai sus, societatea susține că toate aceste cheltuieli care făceau obiectul contractelor susmenționate, nu îndeplinesc condițiile legale pentru încadrarea lor în categoria activelor necorporale, motiv pentru care au fost considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, contribuind direct la realizarea de venituri impozabile, prin

utilizarea softului pentru care au fost angajate aceste cheltuieli de analiză, implementare și perfecționare a programelor pentru computere, invocând în susținere prevederile art.21 alin.2 lit.j) și lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

e) Referitor la cheltuielile înscrise în facturile emise de S.C. X BIROU DE .X. S.R.L, societatea precizează că pentru finalizarea soluțiilor tehnice propuse în cadrul proiectelor transmise societății, aferente imobilelor proprietatea S.C. .X. S.R.L. situate în X .X., strada X nr.X și strada X nr.X, nu au fost solicitate Primăriei X.X., autorizații de construire sau demolare.

Societatea consideră că îndeplinește prevederile art.219 din anexa nr.1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005, în sensul că aceste soluții tehnice care puteau fi să nu fie aplicate, sau să fie aplicate după o anumită perioadă de timp, au îndeplinit doar criteriul unui studiu și pe cale de consecință respectivele cheltuieli au fost incluse în categoria celor deductibile fiscal, cu atât mai mult cu cât soluțiile propuse vizau efectuarea de lucrări de reamenajare și reparare a spațiilor existente fără a îmbunătăți parametrii tehnici ai construcțiilor în cauză.

Mai mult, din documentele puse și la dispoziția organelor de inspecție fiscală, respectiv contract de proiectare, act adițional, procese verbale de predare-primire, reiese că serviciile de proiectare vizau :

- lucrări de reamenajare service auto - plan amenajări exterioare, detalii platforme auto și platforme pietonale, plan iluminat exterior, plan canalizare,
- lucrări se schimbare destinație spațiu comercial în spațiu de birouri, plan recompartimentări birouri, plan pardoseli, plan amplasare corpuri de iluminat, plan tavane, plan tâmplării exterioare, detalii amplasare firmă luminoasă, detalii finisaje exterioare fațada, plan amenajare parcări.

Societatea susține că lucrările de reamenajare și reparații propuse de către firma de .X., nu reprezintă investiții pentru contestatoare, nefiind necesară majorarea valorii imobilelor în discuție, aspect susținut și de evidența contabilă proprie, în perioadele următoare neînregistrându-se în contul 231 *“Imobilizări corporale în curs”* sume care să vizeze cele două locații care fac obiectul serviciilor de proiectare.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, societatea contestatoare susține că serviciile de intermediere în vânzări și consultanță în afaceri au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, în condițiile în care toate operațiunile economice desfășurate s-au încadrat în această categorie, iar aproximativ 80 % din aceste operațiuni taxabile o reprezintă vânzările de autovehicule.

1. Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat eronat că operațiunile care stau la baza deducerii taxei pe valoarea adăugată nu sunt

destinate unor operațiuni taxabile, fără să țină cont de faptul că firmele intermediare au facturat către S.C. .X. S.R.L. sume ce se regăsesc, în același quantum în operațiuni impozabile facturate către diverși clienți, după cum urmează :

-factura nr.X/23.03.2009 de la S.C. S X S.R.L. în sumă de X lei + TVA se regăsește în veniturile impozabile ale S.C. .X. S.R.L. facturate către S.C. X IFN S.A. în data de 27.02.2009 cu factura fiscală nr.X, în același quantum,
- factura nr. X/16.04.2009 de la S.C. X S.R.L. în sumă de X lei + TVA se regăsește în veniturile impozabile ale S.C. .X. S.R.L. facturate către S.C. X IFN S.A. în data de 02.04.2009 cu factura fiscală nr.X, în același quantum.

Societatea arată că prevederile legale aplicabile regimului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, potrivit cărora la baza aplicării acestui regim trebuie să stea o factură întocmită conform prevederilor art.155 din Codul fiscal, emisă de o persoană impozabilă plătitoare de TVA, aspecte care în speță au fost respectate, alături de existența contractelor comerciale și a documentelor justificative anexate la facturi.

Societatea invederează faptul că deține contracte comerciale legal încheiate pentru intermediere în vânzări auto cu X S.R.L. și pentru consultanță în afaceri și management cu S.C. X S.R.L. și S.C. X .X. S.R.L., iar serviciile prestate de aceste societăți sunt aferente activității desfășurate și reprezintă intermediere în vânzarea de autovehicule.

Sub acest aspect, activitatea desfășurată de societate, pe bază de contracte de intermediere cu diferite societăți comerciale, încă din anul 2003 a fost considerată legală de organele de inspecție fiscală, care prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/21.06.2004 nu au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată.

Societatea contestatoare susține că serviciile de intermediere și consultanță au fost necesare derulării optime a activității, motivat de rezultatele financiare pozitive înregistrate an de an. Astfel, cifra de afaceri a societății a crescut în perioada 2004 - 2008 cu circa 500 %, în condițiile în care creșterea numărului personalului propriu angajat în activitatea de vânzare autovehicule a fost de aproximativ 100 %, iar 80 % din cifra de afaceri totală a societății o reprezintă vânzarea de autovehicule, iar restul provine din prestări de servicii.

Având în vedere că niciodată vânzarea unui autovehicul nu a fost realizată în scopul obținerii de pierderi, chiar dacă a existat o societate intermediară, există o corelație directă și o reflectare clară în venituri și în taxa pe valoarea adăugată colectată a sumelor incluse pe cheltuieli și a taxei pe valoarea adăugată dedusă, aferentă serviciilor de intermediere.

Societatea arată că nu a avut niciun interes de a accepta la plată facturi pentru servicii fictive, deoarece niciuna din cele șase societăți comerciale nu este afiliată cu societatea contestatoare.

Deoarece societățile intermediare au înregistrat taxa pe valoarea adăugată colectată și venituri din intermediere, plătind toate contribuțiile către stat rezultate din aceste obligații comerciale, dispozițiile art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt pe deplin aplicabile, societatea având dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii.

Totodată, societatea susține că la calculul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de valoarea TVA de rambursat înregistrată în perioada 01.02. 2010 - 30.04.2010, conform deconturilor de TVA cu suma negativă din această perioadă, în sensul diminuării bazei de calcul a majorărilor de întârziere.

O altă greșeală a constat în majorarea cuantumului obligației suplimentare de la suma de X lei prevăzută prin anexa nr.20 la Raportul de inspecție fiscală, la suma de X lei prevăzută prin anexa nr.21, sumă eronată care stă la baza calculului accesoriilor aferente, motiv pentru care societatea solicită anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală din 09.06.2010, în ce privește constatările de la Cap. III pct.B lit.a) precum și a deciziei de impunere.

În concluzie, pentru motivele invocate mai sus, S.C. .X. S.R.L. solicită exonerarea sa de obligațiile suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, precum și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010 pentru această sumă.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății contestatoare în baza constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010 de natura impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată și accesoriilor aferente, după cum urmează :

Cap. III A Impozit pe profit

Perioada verificată : 01.05.2004 - 31.10.2009.

Obiectul principal de activitate al societății îl constituie comerțul cu autoturisme și autovehicule ușoare sub 3,5 tone.

a) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.05.2004 - 31.08.2009, contestatoarea a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, respectiv în contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" suma de .X. lei aferentă unor facturi fiscale emise de opt societăți comerciale : S.C. X S.R.L. toate cu sediul în X .X..

Potrivit contractelor de prestări servicii încheiate cu respectivele societăți, obiectul acestora l-ar reprezenta servicii de intermediere vânzări autovehicule, în cazul primelor șase societăți comerciale, precum și consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto-servicii post vânzare și consultanță pentru afaceri și management, servicii de documentare și analiză, în cazul ultimelor două societăți comerciale.

Față de documentele prezentate de societatea contestatoare în justificarea înregistrării la cheltuieli deductibile fiscal a sumei de .X. lei, respectiv : tabele, e-mail-uri listate, diverse scheme, procese verbale de predare-primire a dosarelor aferente autovehiculelor vândute în cursul diferitelor luni și trei procese verbale de predare primire a dosarelor cu dosumente justificative aferente procesului de management și consultanță, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu conțin data încheierii și nu sunt înregistrate ca material documentar intrat la unitatea verificată.

Referitor la serviciile de consultanță pentru afaceri și management, servicii de documentare și analiză facturate de S.C. X S.R.L., societatea contestatoare a prezentat în justificarea înregistrării la cheltuieli deductibile fiscal : proces verbal predare - primire nr.X/29.12.2006 prin care firma prestatoare preda sinteze cu activitatea care ar fi fost prestată, proces verbal de predare-primire însoțit de trei tabele și respectiv trei scheme, despre care organele de inspecție fiscală au constatat că nu conțin data încheierii și nici nu au fost înregistrate ca material documentar intrat la unitatea verificată, precum și un material listat în data de 20.05.2010, de pe paginile de internet www.X.com și www.X.com, care conține informații generale referitoare la programul informatic .X./.

În concluzie, aceste materiale prezentate organelor de inspecție fiscală, nu pot proba participarea primelor șase societăți comerciale sus menționate la vânzarea autovehiculelor și nici realizarea serviciilor de consultanță pentru afaceri și management, servicii de documentare și analiză, în cazul S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.R.L.

Din conținutul materialelor prezentate în justificarea serviciilor de intermediere vânzări autovehicule a reieșit faptul că prin intermediul societăților în cauză au fost facturate de fapt, comisioanele pentru vânzările realizate de către anumite persoane fizice care erau angajați ai societății verificate, astfel :

- tabelul anexat facturii fiscale nr..X./18.12.2006 emisă de către S.C. X XS.R.L. .X. .X. cuprinde în coloana vânzător următorii angajați : X și X, ambii fiind agenți de vânzări ai societății contestatoare,
- tabelul anexat facturii fiscale nr..X./08.03.2007 emisă de către S.C. X CONSULT S.R.L. din X .X., reprezintă borderoul comisioanelor care cuprinde la coloana vânzător următorii angajați : X– director de vânzări, X, X și X, toți trei fiind agenți de vânzări ai societății contestatoare,

- e-mai-lul atașat facturii fiscale nr..X./19.12.2007 emisă de către S.C. .X. S.R.L. din .X. .X. conține date referitoare la patru agenți de vânzare ai societății verificate, după cum urmează :

- .X. .X. trebuie să factureze separat suma de X euro + TVA reprezentând bonus pentru vânzare S X 4 M din promoție,
- .X. .X. trebuie să factureze X euro + TVA reprezentând bonus pentru vânzare E 220 CDI din promoție,
- .X. .X. trebuie să factureze separat suma de X euro + TVA reprezentând bonus pentru vânzare .X. LWB din promoție,
- Mihai Călin trebuie să factureze separat suma de 500 euro + TVA reprezentând bonus pentru vânzare L 200 din promoție,

- e-mai-lul atașat facturii fiscale nr..X./26.02.2008 emisă de S.C..X. S.R.L. din .X. .X. conține informații potrivit cărora : “.X. .X.an ... facturează pe firma lui .X.”, “.X. ... facturează pe firma lui .X.”, în condițiile în care .X. .X.an, .X. și .X. .X. sunt angajați ai S.C. .X. S.R.L, iar acesta din urmă fiind și administrator al S.C. .X. S.R.L. ,

- dosarele prezentate drept justificare conțin documente care sunt invocate de către salariați ai S.C. .X. S.R.L., pe acestea nefigurând denumirea societăților în cauză.

Din instrumentarea documentelor prezentate de societatea contestatoare au rezultat următoarele aspecte :

- pe de o parte, în perioada mai 2004 - august 2009 societatea contestatoare a avut angajate persoane specializate atât în vânzarea autovehiculelor, respectiv : responsabil vânzări, director vânzări și agenți de vânzări, cât și în serviciile post-vânzare, respectiv : director coordonator, director adjunct, directori, ingineri, șef atelier, mecanici auto, etc, astfel încât în procesul de vânzare din perioada respectivă au activat angajați specializați.

Organele de inspecție fiscală au constatat că numărul mediu de angajați ai societății a înregistrat o continuă creștere, pe măsura dezvoltării pieței auto, astfel că în perioada mai-decembrie 2004 a fost de 7 persoane, în anul 2008 a fost de 14 persoane, iar în perioada ianuarie-octombrie 2009 a crescut la un număr de 16 persoane, aspect care se reflectă în trendul crescător de la un an la altul al cifrei de afacerii, ceea ce denotă că acesta este rezultatul muncii efectuate de personalul propriu al societății contestatoare.

- pe de altă parte, din informațiile extrase din baza de date furnizată de Oficiul Registrului Comerțului .X. și cele transmise de Inspectoratul Teritorial de Muncă .X. prin adresa nr.X/25.11.2009 se desprinde faptul că persoanele care au deținut calitatea de administratori la cele opt firme care au emis facturile de prestări servicii au avut în perioadele respective și calitatea de salariați ai S.C. .X. S.R.L, excepție făcând numai o singură persoană, .X. .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că administratorul :

- S.C. .X. CAR S.R.L., .X. .X. Ilie deține în cadrul S.C. .X. S.R.L. funcția de agent de vânzări, respectiv director vânzări,
- S.C. .X. S.R.L., .X. deține în cadrul S.C. .X. S.R.L. funcția de responsabil de vânzări,
- S.C. .X. S.R.L., .X. .X. deține în cadrul S.C. .X. S.R.L. funcția de agent de vânzări, respectiv director vânzări,
- S.C. .X. S.R.L., .X. deține în cadrul S.C. .X. S.R.L. funcția de agent de vânzări,
- S.C. .X..X./ S.R.L., .X. .X. deține în cadrul S.C. .X. S.R.L. funcția de agent de vânzări,
- S.C. S .X. S.R.L., .X. deține în cadrul S.C. .X. S.R.L. funcția de agent de vânzări,
- S.C. .X. S.R.L., .X. deține în cadrul S.C. .X. S.R.L. funcția de director coordonator,
- S.C. .X. .X. S.R.L., .X. .X. .X. deține în cadrul S.C. .X. S.R.L. funcția de director service, respectiv director tehnic adjunct, iar .X. .X. nu deține nicio funcție în cadrul societății contestatoare.

Totodată s-a constatat că în cadrul celor opt societăți care au emis facturi de prestări servicii erau angajate în perioada verificată, un număr de 13 persoane care îndeplineau funcția de director - cu normă întreagă și respectiv funcții de secretară, agent vânzări, asistent marketing, economist, contabil, consultant, femeie de serviciu - cu normă de muncă de 2 ore/zi.

În concluzie, cele opt societăți menționate nu dispuneau de personal care să efectueze pentru S.C. .X. S.R.L. servicii de intermediere vânzări autovehicule și de management în domeniul auto-servicii post vânzare, nici sub raportul funcției deținute și nici din punct de vedere al timpului disponibil pentru efectuarea de muncă într-o altă societate.

Organele de inspecție fiscală au constatat punctual, că fiecare din persoanele respective, excepție făcând doar .X. .X. de la S.C. .X. S.R.L., fie nu ocupă o funcție ce se pretează la servicii despre care se susține că ar fi fost prestate, fie nu dispune de fond de timp, unele dintre aceste persoane regăsindu-se în ambele situații.

În ceea ce privește serviciile de consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto-servicii post vânzare ce ar fi fost prestate societății contestatoare de către S.C. .X. S.R.L., s-a constatat că această societate nu a avut angajată nicio persoană în perioada iulie 2007 - august 2009, care să fi realizat lucrările respective, în condițiile în care singurul angajat al firmei menționate, pe perioada 01.11.2004 – 01.01.2007 a fost contabilul X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea contestatoare a înregistrat un volum ridicat de achiziții de servicii de școlarizare și cazare aferentă acestora.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea contestatoare dispunea de personal calificat, școlarizat, într-un număr crescător de la un an al altul, potrivit materialului probator, acest personal fiind cel care a efectuat activitățile de intermediere vânzări autovehicule, în condițiile în care societățile emitente ale facturilor de prestări servicii, nu aveau din punct de vedere al personalului, capacitatea de a presta serviciile respective.

Față de cele constatate, lipsa probelor vizând realizarea efectivă a serviciilor facturate societății contestatoare de către cele opt societăți susmenționate, reflectă faptul că emiterea facturilor privind servicii de intermediere vânzări autovehicule și de management în domeniul auto-servicii post vânzare, nu are un suport real.

În concluzie, având în vedere că prin documentele prezentate cu ocazia inspecției fiscale societatea contestatoare nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor facturate de cele opt societăți nominalizate și nici nu a fost justificată necesitatea acestor servicii, organele de inspecție fiscală au constatat că respectivele cheltuieli în sumă de .X. lei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care au calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

b) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2005 - martie 2007 societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal suma de .X. lei prin următoarele articole contabile :

668 " *Alte cheltuieli financiare* " = 461 " *Debitori diverși* "

668 " *Alte cheltuieli financiare* " = 473 " *Decontări din operații în curs de clarificare* "

Societatea contestatoare a prezentat în justificarea sumelor înregistrate, următoarele documente :

- convenția de remitere de fidejusiune, cesiune de creanțe și facilitate de împrumut la termen nr..X./30.07.2004 încheiată între .X. Bank S.A., S.C. .X. S.R.L. și S.C. X S.R.L.,

- contract de facilitate de credit pe descoperit de cont nr.X/22.07.2002 încheiat între X Bank S.A., S.C. .X./ Trading S.R.L. și S.C. X S.A. și Amendamentele nr.X/31.07.2003, nr.X/14.08.2003 și respectiv nr.X/24.02.2004.

În urma analizei acestor documente, organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul anului 2003, S.C. .X. S.R.L., în calitate de garant fidejutor s-a obligat față de .X. Bank S.A. să garanteze integral îndeplinirea obligațiilor de plată asumate de S.C. .X./ Trading S.R.L. prin contractele de credit .X./ încheiate de acesta cu banca susmenționată.

Având în vedere clauzele contractuale de la cap.1, cap.2, cap.3 și cap.4 din Convenția nr..X./30.07.2004, organele de inspecție fiscală au constatat că

societății verificate i-au fost cesionate creanțe de la .X. Bank S.A. în valoare de X euro, prețul cesiunii fiind de 100 % din valoarea creanțelor cesionate, dar obligația de plată a prețului cesiunii s-a schimbat în obligație de rambursare a unui împrumut către respectiva bancă în valoare de .X. euro.

În această situație, S.C. .X. S.R.L. avea obligația ca la data constatării drepturilor și obligațiilor, potrivit clauzelor Convenției de remitere de fidejusiune, cesiune de creanțe și facilitate de împrumut la termen nr..X./30.07.2004, să înregistreze cesiunea de creanțe în cauză, organele de inspecție fiscală constatând că nu au fost respectate prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Ori, prin înregistrarea în perioada ianuarie 2005 - martie 2007, direct în contul 668 *“Alte cheltuieli financiare”* a valorii ratelor de rambursare a împrumutului acordat pentru plata prețului cesiunii de creanțe în sumă totală de .X. lei au fost încălcate prevederile Cap.5 *„Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile”* din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, ale Cap.7 *“Funcțiunea conturilor”* din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în sensul că societatea contestatoare a majorat nejustificat cheltuielile deductibile fiscal ale perioadei verificate cu respectiva sumă.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că la calculul profitului impozabil aferent trimestrului II 2005, societatea contestatoare a considerat valoarea ratelor în sumă de .X. lei aferente primelor două trimestre ale anului 2005, drept cheltuială nedeductibilă fiscal, pentru ca ulterior acestei perioade, respectivele cheltuieli să fie tratate drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea de către societate la cheltuieli deductibile aferente perioadei ianuarie 2005 - martie 2007 a sumei de .X. lei, contravine prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că au fost redimensionată baza impozabilă a impozitului pe profit prin majorarea acesteia cu respectiva sumă stabilind în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

c) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada octombrie-decembrie 2004, societatea contestatoare a înregistrat la cheltuieli financiare în contul 665 *“ Cheltuieli din diferențe de curs valutar ”* suma de .X. lei.

Prin nota explicativă dată de administratorul X X se menționează ca răspuns la întrebarea organelor de inspecție fiscală, următoarele : *”răspunsul la aceasta necesită o analiză amănunțită a primei înregistrări contabile efectuate în luna decembrie 2002 și corectată de către unitatea noastră în perioada octombrie 2004 - decembrie 2004. Astfel, după studierea aplicației*

informatice de la acea dată s-a constatat faptul că în data de 31.12.2002, cu notele contabile nr.665/.X. și nr.665/.X. s-a înregistrat o diferență favorabilă de curs valutar ... în quantum de .X. lei rezultată ca efect al reevaluării eronate a unor contracte de subînchiriere încheiate cu diverși clienți ai societății noastre.

Înregistrarea contabilă 2671 = 7582

Motivul în baza căruia ne argumentăm concluzia că această înregistrare este eronată are la bază considerentul conform căruia creanța, înscrisă în contractele de subînchiriere care stau la baza operațiunii susmenționate, nu îndeplinea condițiile de înregistrare în evidența contabilă și ca atare, aceste elemente nu apar evidențiate în balanța de verificare a perioadei respective ... Având în vedere același considerente ca și cele enunțate anterior, s-a dispus efectuarea corecției la nota contabilă, prin anularea efectului acesteia, repartizându-se în mod egal soldul rămas în quantum de .X. lei pe cele trei luni ale trimestrului IV 2004 ...”

Societatea a prezentat în justificare o situație cu modul de calcul al diferențelor de curs valutar rezultate din reevaluarea eronată a contractelor de subînchiriere. Astfel, în perioada octombrie-decembrie 2004, societatea a procedat la corectarea înregistrării efectuate în luna decembrie 2002 și anume la anularea veniturilor în sumă de .X. lei prin înregistrarea pe cheltuielile aferente anului 2004 a acestei sume.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin Procesul verbal nr..X./21.06.2004, care a avut ca obiect impozitul pe profit aferent perioadei ianuarie 2001 - aprilie 2004, nu au fost consemnate niciun fel de constatări legate de veniturile financiare din anul 2002, despre care societatea susține că au fost înregistrate în mod eronat.

Luna decembrie 2002 în care s-a produs înregistrarea eronată a veniturilor financiare a fost supusă unei inspecții fiscale, iar în temeiul prevederilor art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de impozit și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, iar societatea și-a însușit rezultatele inspecției, dovada fiind faptul că Procesul verbal nr..X./21.06.2004 nu a fost contestat pe această problematică.

În consecință, demersul respectiv de stornare a unui venit ce a fost luat în considerare la depunerea declarației fiscale aferente perioadei în care s-a efectuat operațiunea, perioadă care a fost supusă inspecției fiscale, ar presupune o reluare a verificării operațiunii inițiale înregistrate în luna decembrie 2002, fapt care contravine prevederilor art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevedere care se regăsește și în conținutul art.105 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea pe cheltuielile deductibile aferente anului 2004 a sumei de .X. lei, contravine prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că au fost redimensionată baza impozabilă a impozitului pe profit prin majorarea acesteia cu respectiva sumă stabilind în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei.

d) Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna mai 2004 și perioada februarie - august 2006, societatea contestatoare a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" suma totală de .X. lei reprezentând contravaloarea unor prestări de servicii executate de S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L., în baza următoarelor contracte :

- contract de implementare X nr.X/28.11.2003 având ca obiect implementarea soluției informatice integrate X la S.C. .X. S.R.L.,
- contract pentru furnizarea de Suport Tehnic privind X înregistrat sub nr.X/31.01.2006 și nr.X/31.01.2006 având ca obiect :

"Etapa I : Efectuarea de către ITTS a unui studiu necesar pentru adoptarea deciziei privind implementarea softului .X./ constând în evaluarea condițiilor și parametrilor de hard și soft ale Clientului în scopul implementării softului AM...."

"Etapa II : Executarea de către ITTS a unui proiect pe baza informațiilor obținute ca urmare a efectuării studiului mai susmenționat, proiect în baza căruia se va proceda la implementarea softului .X./... "

"Etapa III : Analiza finală a rezultatelor implementării softului AM în vederea evaluării modului de funcționare și utilizare a softului AM ... "

- contract ROAM - 014 B pentru efectuarea studiului preliminar necesar implementării softului .X./ nr.X/16.06.2006 având ca obiect efectuarea unui studiu preliminar de către S.C. X S.R.L. pentru implementarea softului .X./ Sales la societatea verificată,
- contract X - 015 pentru implementarea Sistemului X Sales nr.X/16.06.2006 având ca obiect achiziția de către S.C..X. S.R.L. a sistemului software X și implementarea acestuia de către S.C. X S.R.L.,
- contract nr.X pentru implementarea Sistemului X înregistrat sub nr.X/01.11.2006 având ca obiect "*...implementarea de către ITTS a sistemului software SOCRATE...*".

Având în vedere prevederile pct.4.5, pct.4.16 și pct.4.18 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene și ale pct.64, pt.68, pct.79, pct.81 din Ordinul MFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precum și cele ale art.24 alin.1, alin.10 și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C..X. S.R.L. avea obligația

înregistrării cheltuielilor ocazionate cu implementarea soluției informatice integrate .X. Applications și sistemului software Socrate, precum și achiziția softului .X./ drept imobilizări necorporale, urmând ca acestea să fie recuperate pe calea amortizării începând cu luna următoare dării în folosință.

În concluzie, prin modul de înregistrare în evidența contabilă a cheltuielilor cu serviciile executate de S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L., societatea nu a respectat prevederile legale suscitade cu consecința majorării nejustificate a cheltuielilor de exploatare.

Organele de inspecție fiscală au calculat amortizarea pe perioada scursă de la darea în folosință a programelor informatice respective și până la data recuperării integrale a valorii de intrare, cu localizarea acesteia pe fiecare lună și au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei, aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei.

e) Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile martie 2005, septembrie și decembrie 2006, societatea contestatoare a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal, în contul 628 *“Alte servicii executate de terți”*, suma de .X. lei, în baza unor facturi fiscale nr..X./11.03.2005, nr..X./05.09.2006, nr..X./20.12.2006, emise de S.C. .X. BIROU DE .X. S.R.L.

Potrivit proceselor verbale de predare-primire nr.X/11.03.2005, nr.X/05.09.2006 și nr.X/20.12.2006, S.C. .X. BIROU DE .X. S.R.L. preda planurile efectuate la lucrările *„Reamenajare service auto .X. .X., str. Depozitelor nr.26”* și *„Schimbare destinație spații comerciale în spații birouri X .X., Str. X nr.X”*, spații ce se află în proprietatea societății verificate.

Prin nota explicativă dată de directorul economic X, se menționează că : *”factura nr..X./11.03.2003 reprezintă servicii de proiectare a lucrărilor de amenajare pentru service-ul auto ... factura nr..X./05.09.2006 reprezintă servicii de proiectare aferente imobilului situat în .X. .X., Str. X nr.187... spațiul a fost dat în chirie începând cu luna octombrie 2006 unei persoane juridice și necesită în acest scop, efectuarea unor lucrări de reamenajare, în vederea schimbării destinației, din spațiu comercial în spațiu birouri... factura nr..X./20.12.2006 reprezintă servicii de proiectare a altor lucrări de reamenajare aferente tot imobilului situat în .X. .X., Str. X nr.187”*.

Organele de inspecție fiscală au constatat pe baza documentelor prezentate și a consemnărilor din nota explicativă, faptul că, aceste cheltuieli în sumă de .X. lei sunt de natura investițiilor efectuate de societatea contestatoare în scopul îmbunătățirii mijloacelor fixe, aceasta având obligația de a înregistra suma respectivă în debitul contului 231 *“Imobilizări corporale în curs de execuție”* și nu în contul 628 *“Alte servicii executate de terți”*, urmând ca la recepția lucrării această sumă să fie inclusă în valoarea activului, cheltuielile ocazionate fiind recuperate în continuare pe calea amortizării.

Având în vedere că prin modalitatea de înregistrare în contul de cheltuieli, nu au fost respectate prevederile art.24 alin.1 și alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul amortizării pentru perioada trim. II 2005 - trim.III 2009, acordând societății drept de deducere pentru o cheltuială cu amortizarea în cuantum de .X. lei, conform anexei nr.17 la Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010.

Având în vedere că prin includerea în mod eronat în categoria cheltuielilor de exploatare a sumei de .X. lei (provenită din diferența .X. lei - .X. lei) societatea contestatoare a diminuat nejustificat profitul impozabil, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

f) Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile mai 2008, aprilie și iunie 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă în categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil, în contul 603 "*Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*", suma de .X. lei, în baza unor facturi fiscale emise de S.C. .X. .X./ S.R.L. conținând achiziții de cărți.

Aceste achiziții de cărți nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri și ca atare, cheltuielile în sumă de .X. lei au fost considerate de organele de inspecție fiscală, ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care au calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei.

În concluzie, urmare constatărilor de la Cap.III pct.5 lit.a) - lit.f), organele de inpecție fiscală au calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă totală de .X./ lei, precum și majorări și penalități de întârziere la plată în sumă totală de .X./ lei, conform anexei nr.19 la Raportul de inspecție fiscală din data de 09.06.2010, în temeiul prevederilor art.115, art,119, art.120 și art.121 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cap. III B Taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată : 01.08.2008 - 31.10.2009.

a) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă perioadei 01.08.2008 - 31.09.2009 înscrisă în facturi care vizează operațiuni a căror realitate nu a putut fi dovedită, conform aspectelor constatate la cap.III A lit.a) referitor la impozit pe profit din Raportul de inspecție fiscală din data de 09.06.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind

obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestate.

Deoarece societatea nu se regăsește în situația unor achiziții de servicii destinate operațiunilor taxabile care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile respective, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se justifică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

b) Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile aprilie și iunie 2009 societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** înscrisă în facturile nr..X./20.03.2009 și nr..X./10.06.2009 emise de S.C. .X. .X./ S.R.L conținând achiziții de cărți care nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de .X./ lei, pentru care au calculat majorări de întârziere la plată în sumă de .X./ lei, în baza prevederilor art.119 și art.120 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform anexelor 21 și 22 la Raportul de inspecție fiscală din data de 09.04.2010.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală, documentele existente la dosar, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

S.C. .X. - .X.S.R.L. este distribuitor autorizat de autoturisme și autovehicule ușoare sub 3,5 tone, componente și accesorii pentru mărcile X.

A. Impozit pe profit

a) Referitor la impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu prestările de servicii de intermediere vânzări autovehicule și de consultanță și management în domeniul auto - servicii post vânzare, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în sensul că nu reiese necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În fapt, în perioada 01.05.2004 - 31.08.2009, societatea contestatoare a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, respectiv în contul 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”* suma de .X. lei aferentă unor facturi fiscale emise de opt societăți comerciale : S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.X./ S.R.L., S.C. S .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.R.L., toate cu sediul în .X. .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele prezentate de societate în justificarea serviciilor de intermediere vânzări de autovehicule, în cazul primelor șase societăți comerciale, nu conțin data încheierii și nu sunt înregistrate ca material documentar intrat la unitatea verificată și deci nu pot proba participarea firmelor nominalizate mai sus la vânzarea autovehiculelor.

Totodată au constatat că societatea contestatoare nu a justificat necesitatea serviciilor de documentare, analiză, consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto-servicii post vânzare, în cazul S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. .X. S.R.L., în sensul că societățile respective nu dispuneau de personal care să efectueze pentru S.C. .X. S.R.L. servicii de intermediere vânzări autovehicule și de management în domeniul auto-servicii post vânzare nici sub raportul funcției deținute și nici din punct de vedere al timpului disponibil pentru efectuarea de muncă într-o altă societate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că respectivele cheltuieli în sumă totală de .X. lei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care au calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Societatea susține că decizia managerială de a colabora cu intermediari a fost una corectă, fiind un atribut exclusiv al agentului economic, care a urmărit pe lângă obiectivele legate de organizare și funcționare optimă și scopul principal al oricărei afaceri, respectiv obținerea și maximizarea în timp a profitului.

Societatea arată că a utilizat ca tehnică de vânzare a autovehiculelor și sistemul de intermediere conform căruia intermediarii de astfel de operațiuni erau plătiți pentru serviciile prestate prin comisioane de intermediere calculate prin aplicarea unei cote procentuale din valoarea finală a tranzacțiilor de intermediere, prestarea serviciilor de intermediere fiind probată de faptul că au fost vândute autovehicule, deci relația cu firmele prestatoare a respectat dispozițiile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că tarifele și valoarea totală a

prestărilor de servicii sunt certe și determinabile, astfel că potrivit art.948 pct.3 Cod civil și art.964 alin.2 Cod civil, convenția este valabil încheiată.

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

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

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

*“ (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”** ,*

coroborate cu prevederile pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

*“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”**.*

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, legiuitorul a prevăzut pe lângă condiția generală prevăzută de art.21 alin.1 din Codul fiscal și anume aceea potrivit căreia serviciile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și anumite condiții specifice acestui gen de cheltuieli, reglementate de dispozițiile art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, respectiv justificarea necesității prestării acestora în scopul activității pe bază de documente probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate cu titlu exemplificativ, în funcție de specificul prestării, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Din constatările de la cap. III A Impozit pe profit lit.a) din Raportul de inspecție fiscală din data de 09.06.2010 se reține că suma de .X. lei înregistrată de societate la cheltuieli deductibile fiscal, reprezintă cheltuieli cu servicii de intermediere vânzări de autovehicule, în cazul a șase societăți comerciale, respectiv S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.X./ S.R.L., S.C. S .X. S.R.L. precum și cheltuieli cu servicii de documentare, analiză, consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto-servicii post vânzare, în cazul S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. .X. S.R.L.

Din analiza contractelor de intermediere nr.X.12.2006 încheiate de societatea contestatoare cu comisionarul S.C. .X. S.R.L. și nr..X./07.04.2004 încheiat cu comisionarul S.C. .X. S.R.L., aflate în copie la dosarul cauzei, reiese că obiectul acestora a constat în a asigura comitentului S.C. .X. S.R.L. *“servicii de intermediere vânzări autovehicule”*. Potrivit clauzei contractuale 1.2 *“Serviciile de intermediere vânzări autovehicule pot fi prestate beneficiarului, astfel :*

- a) general, în cadrul activității curente a beneficiarului, fără stabilirea prealabilă a unor obiective concrete,*
- b) pentru anumite operațiuni concrete sau pentru atingerea unor obiective bine determinate”.*

Față de prevederile 21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, se reține că societatea contestatoare avea obligația de a justifica necesitatea prestării serviciilor de intermediere în scopul activității pe bază de documente probatorii, respectiv contracte precum și materiale corespunzătoare în funcție de specificul prestării din care să reiasă necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății contestatoare.

Societatea contestatoare a prezentat în justificarea înregistrării la cheltuielile cu servicii de intermediere vânzări de autovehicule anumite documente, respectiv : tabele, e-mail-uri listate anexate facturilor în cauză, procese verbale de predare-primire a dosarelor aferente autovehiculelor vândute în cursul diferitelor luni, precum și dosarele respective și trei procese verbale de predare-primire a dosarelor cu documente justificative, însoțite de două tabele și o schemă, aflate în copie la dosarul cauzei.

Se reține că procesele verbale de predare-primire a dosarelor nu conțin data încheierii acestora și nu sunt înregistrate ca material documentar intrat la unitatea verificată, exemplificăm cu procesul verbal de predare-primire încheiat în data de 27.09.2007, aflat la fila 21 din dosarul cauzei, prezentat în justificarea facturii de comision nr.X/16.04.2009 emisă de S.C. .X.X./ S.R.L.

Din analiza fișei postului pentru angajat în post de agent vânzări auto show-room și consultant vânzări la S.C. .X. S.R.L., aflată la fila 19 din dosarul cauzei, reiese că între atribuțiile și sarcinile de la lit. C *“Atribuții, sarcini”* este prevăzută expres *“întocmirea dosarului intern al clientului, aferent fiecărei*

tranzacții finalizate, urmărirea și rezolvarea problemelor apărute post-vânzare
”

Deci, aceste documente prezentate în justificarea servicii de intermediere vânzări de autovehicule au fost întocmite de salariați ai S.C. .X. S.R.L. și reflectă situația comisioanelor pentru vânzările realizate de persoane angajate ale societății contestatoare, dar în conținutul acestora nu figurează denumirea societăților prestatoare de servicii de intermediere,

Aceste dosare care conțin documente întocmite în virtutea sarcinilor de serviciu ale salariaților proprii societății contestatoare, cum ar fi : chestionare de evaluare a satisfacției clientului, formulare de urmărire a vânzărilor, înștiințări de plată și livrare, formulare privind intervențiile efectuate în perioada de garanție, procese verbale de predare-primire a autovehiculelor, protocoale, au fost întocmite chiar de salariații S.C. .X. S.R.L. dar au fost prezentate la inspecția fiscală ca documente justificative pentru prestările de servicii facturate de cele șase societăți comerciale de intermediere vânzări autovehicule.

Din analiza conținutului materialelor prezentate în justificarea serviciilor de intermediere vânzări autovehicule a reieșit faptul că prin intermediul societăților în cauză au fost facturate comisioanele pentru vânzările realizate de către anumite persoane fizice care erau în același timp angajați ai societății verificate, astfel :

- tabelul anexat facturii fiscale nr..X./08.03.2007 emisă de către S.C. .X. S.R.L. din .X. .X., reprezintă borderoul comisioanelor care cuprinde la coloana vânzător următorii angajați : .X. .X. – director de vânzări, .X./, X, toți trei fiind agenți de vânzări ai societății contestatoare,

- e-mai-lul atașat facturii fiscale nr.X./19.12.2007 emisă de către S.C. .X. S.R.L. din .X. .X. conține date referitoare la patru agenți de vânzare ai societății verificate, după cum urmează :

- .X. .X. trebuie să factureze separat suma de X euro + TVA reprezentând bonus pentru vânzare S 500 4 M din promoție,
- .X. .X. trebuie să factureze X euro + TVA reprezentând bonus pentru vânzare E 220 CDI din promoție,
- .X. .X. trebuie să factureze separat suma de X euro + TVA reprezentând bonus pentru vânzare .X. LWB din promoție,
- X trebuie să factureze separat suma de X euro + TVA reprezentând bonus pentru vânzare L 200 din promoție,

-e-mai-lul atașat facturii fiscale nr..X./26.02.2008 emisă de S.C..X. S.R.L. din .X. .X. conține informații potrivit cărora : **“.X. .X.an ... facturează pe firma lui .X.”**, **“.X. ... facturează pe firma lui .X.”**, în condițiile în care .X. .X.an, .X. și .X. .X. sunt angajați ai S.C. .X. S.R.L, acesta din urmă fiind și administrator al S.C. .X. S.R.L.

Din documentele aflate la dosarul cauzei înaintate de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală, reiese faptul că :

“majoritatea cheltuielilor cu serviciile de intermediere nu se regăsesc refacturate de S.C. .X. S.R.L. sub formă de comision față de clienți, așa cum este exemplificat prin contestație ”.

Deci, afirmația contestatoarei potrivit căreia *“organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare exemplele de facturi prezentate în timpul inspecției fiscale, în care firmele intermediare au facturat societății contestatoare sume care se regăsesc în același quantum, în veniturile impozabile facturate către S.C. X IFN S.A.”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece facturile prin care societatea contestatoare ar fi recuperat de la S.C. X IFN S.A. comisionul de intermediere sunt emise de societatea contestatoare la date anterioare datei facturilor prin care comisionarii au facturat către S.C. .X. S.R.L. contravaloarea comisionului. Astfel, exemplificăm cu factura nr..X./ de recuperare a comisionului de la S.C. XIFN S.A. în valoare de .X. lei emisă de S.C..X. S.R.L. în data de **27.02.2009** deci la o dată anterioară facturii nr.X/**23.03.2009** emisă de S.C. S .X. S.R.L. către societatea contestatoare.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei a rezultat că :

- pe de o parte, în perioada mai 2004 - august 2009 S.C. .X. S.R.L. a avut angajate persoane specializate atât în vânzarea autovehiculelor, respectiv : responsabil vânzări, director vânzări și agenți de vânzări, cât și în serviciile post-vânzare, respectiv : director coordonator, director adjunct, directori, ingineri, șef atelier, mecanici auto, etc, astfel încât în procesul de vânzare a autovehiculelor din perioada respectivă au activat angajați specializați.

Numărul mediu de angajați ai societății a înregistrat o continuă creștere, pe măsura dezvoltării pieței auto, astfel că în perioada mai-decembrie 2004 a fost de 7 persoane, în anul 2008 a fost de 14 persoane, iar în perioada ianuarie-octombrie 2009 a crescut la un număr de 16 persoane, aspect care se reflectă în trendul crescător de la un an la altul al cifrei de afacerii, ceea ce denotă că acesta este rezultatul muncii efectuate de personalul propriu al societății contestatoare.

- pe de altă parte, din informațiile extrase din baza de date furnizată de Oficiul Registrului Comerțului .X. și cele transmise de Inspectoratul Teritorial de Muncă .X. prin adresa nr.X/25.11.2009 se desprinde faptul că persoanele care au deținut calitatea de administratori la cele opt firme care au emis facturile de prestări servicii au avut în perioadele respective și calitatea de salariați ai S.C. .X. S.R.L.

Astfel, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală :

- S.C. .X. CAR S.R.L., .X. .X. X deține în cadrul S.C..X. S.R.L. funcția de agent de vânzări, respectiv director vânzări,
- S.C. .X. S.R.L, .X. deține în cadrul S.C..X. S.R.L. funcția de responsabil de vânzări,

- S.C. .X. S.R.L., .X. .X. deține în cadrul S.C..X. S.R.L. funcția de agent de vânzări, respectiv director vânzări,
- S.C. .X. S.R.L., .X. deține în cadrul S.C. .X. S.R.L. funcția de agent de vânzări,
- S.C. .X..X./ S.R.L., .X. .X. deține în cadrul S.C. .X. S.R.L. funcția de agent de vânzări,
- S.C. S .X. S.R.L., .X. deține în cadrul S.C. .X. S.R.L. funcția de agent de vânzări,

Totodată s-a constatat că în cadrul societăților comerciale care au emis facturi de prestări servicii erau angajate în perioada verificată, un număr de 13 persoane care îndeplineau funcția de director - cu normă întreagă și respectiv funcții de secretară, agent vânzări, asistent marketing, economist, contabil, consultant, femeie de serviciu - cu normă de 2 ore/zi, iar fiecare din persoanele respective, excepție făcând doar .X. .X. de la S.C. .X. S.R.L., fie nu ocupă o funcție ce se pretează la servicii despre care se susține că ar fi fost prestate, fie nu dispune de fondul de timp necesar, unele dintre aceste persoane regăsindu-se în ambele situații.

În concluzie, cele șase societăți comisionare nu dispuneau de personal care să efectueze pentru S.C. .X. S.R.L. servicii de intermediere vânzări autovehicule nici sub raportul funcției deținute și nici din punct de vedere al timpului disponibil pentru efectuarea de muncă într-o altă societate.

Totodată, se reține că societatea contestatoare dispunea de personal calificat, școlarizat, într-un număr crescător de la un an al altul, potrivit materialului probator prezentat mai sus, acest personal fiind cel care a efectuat activitățile de intermediere vânzări autovehicule, în conformitate cu prevederile din fișa postului întocmită pentru fiecare agent de vânzări al societății contestatoare, deci respectivele venituri obținute sunt rezultatul muncii efectuate de personalul propriu al S.C. .X. S.R.L., în condițiile în care cele șase societăți comisionare, nu aveau din punct de vedere al personalului, capacitatea de a presta serviciile respective.

Referitor la contractele de consultanță nr..X./02.07.2007 încheiat de beneficiarul S.C. .X. S.R.L. cu S.C. .X. S.R.L. și nr..X./15.09.2004 încheiat cu S.C. .X. .X. S.R.L., aflate în copie la dosarul cauzei, se reține că acestea au avut ca obiect servicii de consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto-servicii post vânzare și servicii de documentare și analiză. Potrivit clauzei 1.2 din contracte, serviciile de consultanță pot fi prestate beneficiarului, astfel :

- “a) general, în cadrul activității curente a beneficiarului, fără stabilirea prealabilă a unor obiective concrete*
- b) pentru anumite operațiuni concrete sau pentru atingerea unor obiective bine determinate.”*

Referitor la serviciile de consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto-servicii post vânzare ce ar fi fost prestate societății

contestatoare de către S.C. .X. S.R.L, se reține din constatările organelor de inspecție fiscală, că această societate nu a avut angajată nicio persoană în perioada iulie 2007 - august 2009, care să fi realizat lucrările respective, în condițiile în care singurul angajat al firmei menționate, pe perioada 01.11.2004 - 01.01.2007 a fost contabilă .X./ X.

Referitor la serviciile de consultanță pentru afaceri și management, servicii de documentare și analiză facturate de S.C. .X. .X. S.R.L, societatea contestatoare a prezentat în justificarea înregistrării la cheltuieli deductibile fiscal anumite documente, după cum urmează : proces verbal predare - primire nr..X./29.12.2006 prin care firma prestatoare preda sinteze cu activitatea care ar fi fost prestată, proces verbal de predare-primire însoțit de trei tabele și respectiv trei scheme, despre care organele de inspecție fiscală au constatat că nu conțin data încheierii și nici nu au fost înregistrate ca material documentar intrat la unitatea verificată, precum și un material listat în data de 20.05.2010, de pe paginile de internet www..X./com și www..X./com, care conține doar informații generale referitoare la programul informatic .X./, materiale care nu pot proba participarea firmei sus menționate la vânzarea autovehiculelor și nici realizarea efectivă a serviciilor de consultanță pentru afaceri, intermediere și consultanță.

În concluzie, se reține că nici în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul căii administrative de atac, societatea contestatoare nu a prezentat informații ori alte elemente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de intermediere vânzări autovehicule și de management în domeniul auto-service post vânzare de către cele opt societăți comerciale și nici nu justifică în ce mod au contribuit asemenea servicii la desfășurarea activității proprii generatoare de venituri, motiv pentru care respectivele cheltuieli în sumă de .X. lei au fost corect și legal constatate ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală ar fi încălcat prevederile art.64 și art.65 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ar fi trebuit să determine mărimea bazei de impunere în baza prevederilor art.67 din același act normativ, având în vedere prețul de piață al prestărilor de servicii, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectivele dispoziții legale se coroborează cu dispozițiile pct.65 alin.1 și alin.2 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, unde se specifică :

“ 65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare”.

Potrivit acestor dispoziții legale, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să procedeze la estimarea bazei de impunere numai în anumite cazuri și anume : în cazurile în care mărimea bazei de impunere nu poate fi determinată fie din cauza lipsei documentelor justificative și a evidențelor contabile, fie din cauza comportamentului contribuabilului care împiedică stabilirea stării de fapt fiscale, astfel încât afirmația societății privind determinarea bazei de impunere pe baza prețului de piață este în afara problematicii reglementate de articolul de lege mai sus citat.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente în susținerea afirmațiilor din contestație, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală legal au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia : “ (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia : ”contestația poate fi respinsă ca a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru această sumă.

**b) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei
Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea ratelor aferente împrumutului**

acordat de bancă pentru plata prețului cesiunii de creanțe, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă efectuarea respectivelor cheltuieli în scopul realizării veniturilor impozabile ale societății.

În fapt, în anul 2003, S.C. .X. S.R.L. în calitate de garant fidejutor s-a obligat față de .X. Bank S.A. să garanteze integral îndeplinirea obligațiilor de plată asumate de S.C. .X./ Trading S.R.L. prin contractele de credit .X./ încheiate de aceasta cu banca respectivă, respectiv contract de facilitare de credit pe descoperit de cont nr.X./22.07.2002 încheiat între .X. Bank S.A. pe de o parte și S.C. .X./ Trading S.R.L. și S.C. .X. S.A. pe de altă parte și Amendamentele nr.X/31.07.2003, nr.X/14.08.2003 și nr.X/24.02.2004.

Datorită colapsului financiar în care au intrat firmele din grupul .X./ în anul 2004, S.C. .X./ TRADING S.R.L. nu a mai putut rambursa .X. Bank S.A. la scadența din 30.06.2004 sumele asumate prin contractul de credit nr..X./22.07.2002, în cuantum de X USD, iar în urma negocierilor a fost diminuată suma de plată până la nivelul de X euro, banca oferind soluția transformării acestei datorii din "*obligație de plată a prețului în obligație de rambursare a unui împrumut către banca...*", conform clauzelor din Convenția de remitere de fidejusiune, cesiune de creanțe și facilitare de împrumut la termen nr..X./30.07.2004 încheiată între .X. Bank S.A. pe de o parte și S.C. .X. S.R.L. și S.C. X Oil S.R.L. pe de altă parte.

Suma de .X. lei reprezentând valoarea ratelor de rambursare a împrumutului acordat pentru plata prețului cesiunii de creanțe de la .X. Bank S.A. a fost înregistrată de societatea contestatoare în perioada ianuarie 2005 - martie 2007 în contul 668 "*Alte cheltuieli financiare*", în categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația să înregistreze cesiunea de creanțe în cauză, la data constatării drepturilor și obligațiilor, potrivit clauzelor Convenției nr..X./30.07.2004, fiind încălcate prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată s-a constatat că prin înregistrarea în perioada ianuarie 2005 - martie 2007, direct în contul 668 "*Alte cheltuieli financiare*" a valorii ratelor de rambursare a împrumutului acordat pentru plata prețului cesiunii de creanțe în sumă totală de .X. lei au fost încălcate prevederile din Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, ale Cap.7 Funcțiunea conturilor din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în sensul că societatea a majorat nejustificat cheltuielile deductibile aferente perioadei ianuarie 2005 - martie 2007 cu respectiva sumă.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile financiare în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea susține că decizia de includere pe cheltuieli, eșalonat în funcție de scadențe a sumelor achitate în baza Convenției nr..X./30.07.2004 s-a făcut ținând cont de faptul că semnarea amendamentului în data de 14.08.2003, în condițiile descrise mai sus a condus la realizarea de venituri suplimentare de către societatea contestatoare, în perioada următoare prin posibilitatea participării la licitații, susținuți din punct de vedere financiar, dar și logistic de către celelalte firme din grup, în special de către S.C. .X./ TRADING S.R.L.

Totodată, societatea arată că nu a încălcat prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, invocând în susținere natura și definiția contractului de factoring, reglementate de art.6 alin.2 din Legea nr.469/2002 privind unele măsuri pentru întărirea disciplinei contractuale.

În drept, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, prevede :

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

În speță sunt incidente și prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare :

“ 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 cele ale pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se specifică :

“ 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”.

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din același exercițiu fiscal.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că la data de 14.08.2003, S.C. .X. S.R.L. a semnat .X./22.07.2002 încheiat inițial între .X. Bank S.A. pe de o altă parte și S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.A. pe de altă parte, în cuprinsul căruia se specifică expres că prin semnarea respectivului document, S.C. .X. S.R.L. își asumă toate riscurile care decurg din nerespectarea obligațiilor contractuale de către împrumutatul S.C. .X./ X S.A. în virtutea faptului că la momentul respectiv, contestatoarea făcea parte din grupul de firme .X./.

Obiectul Convenției de remitere de fidejusiune, cesiune de creanțe și facilitate de împrumut la termen nr..X./30.07.2004 încheiată între .X. Bank S.A. pe de o parte și S.C. .X. S.R.L. și S.C. X S.R.L. pe de altă parte a constat în aceea că ”.X. Bank S.A. acordă S.C. .X. S.R.L. (denumit client) o facilitate de credit sub formă de împrumut pe termen mediu (facilitatea) în condițiile det.X.e mai jos...”, clientul având obligația să ramburseze suma de .X. euro pe o perioadă de 36 de luni începând cu data de 30.07 2004.

Potrivit prevederilor Codului civil, fidejusiunea reprezintă convenția prin intermediul căreia o parte, denumită fidejutor se obligă față de o altă parte, denumită creditor (bancă) să execute obligația unui debitor (împrumutat) al creditorului în cazul în care nu ar executa-o el însuși.

Din analiza clauzelor Convenției nr..X./30.07.2004, existentă în copie la dosarul cauzei, se rețin următoarele aspecte :

- la cap.1 Remitere de fidejusiune clauza 1 din convenție se precizează “*banca remite pe S.C. .X. S.R.L de toate obligațiile rezultând din calitatea de garant fidejutor...Ca urmare, S.C. .X. S.R.L nu mai este obligată față de Bancă să garanteze plata de către .X./ a obligațiilor asumate prin contractele de credit .X./...*”,

- la cap.2 Cesiune de creanțe din convenție, .X. Bank SA și S.C. .X. S.R.L. a convenit ca ulterior remiterii de fidejusiune, societatea verificată să cesioneze de la Bancă o parte din creanțele avute de bancă asupra .X. în baza contractelor de credit .X./, iar plata prețului respectivei cesiuni de creanțe să se facă în rate.

Conform clauzei 6, prețul cesiunii de creanțe este “*...de 100 % din valoarea respectivelor creanțe, respectiv de X lei ROL și X USD... banca și .X. convin consolidarea în moneda EUR a prețului stabilit prin prezenta, astfel încât .X. datorează Băncii suma de X euro ca preț al cesiunii de creanțe*”, iar conform clauzei 7 “*Banca și .X. convin ca plata prețului cesiunii de creanțe să se facă în 36 de tranșe, conform graficului atașat la contract...dobânda care se aplică sumelor datorate de .X. Băncii este de euribor la una lună la care se adaugă o marjă de 3 % pe an, plătită în ultima zi lucrătoare a fiecărei luni*”,

- la cap.3 Novația prin schimbare de cauză a obligației din convenție la art.11 se precizează “*Banca și .X. convin la novația obligației de plată a prețului avută de .X. față de bancă... prin schimbarea cauzei acesteia, din obligație de plată a prețului în obligație de rambursare a unui împrumut către bancă*

între părți derulându-se în continuare un contract de împrumut având ca obiect suma de X euro...”

- la cap.4 Contractul de împrumut art.1 este prevăzut ca banca acordă societății verificate o facilitate de credit, sub formă de împrumut pe termen mediu pentru suma de X euro, facilitatea fiind considerată utilizată integral în scopul menționat la capitolul 3 al Convenției nr..X./30.07.2004.

Ulterior, societății contestatoare i-au fost cesionate creanțe de la .X. Bank S.A. în valoare de X euro, prețul cesiunii fiind de 100 % din valoarea creanțelor solicitate, dar obligația de plată a prețului cesiunii s-a schimbat în obligație de rambursare a unui împrumut pe termen de 3 ani către respectiva bancă, tot în valoare de X euro.

Valoarea ratelor de rambursare a împrumutului acordat pentru plata prețului cesiunii de creanțe de la .X. Bank S.A. în sumă de .X. lei a fost înregistrată de S.C. .X. S.R.L. în perioada ianuarie 2005 - martie 2007 în contul 668 “*Alte cheltuieli financiare*”, în categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil.

La art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede că : “(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare se efectuează potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunității economice - europene, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au solicitat lămuriri suplimentare Direcției Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerul Finanțelor Publice în ceea ce privește tratamentul contabil aplicabil operațiunilor de cesiune/preluare de creanțe, care prin adresa nr.X/25.01.2010, aflată în copie la dosarul cauzei a precizat :

“... menționăm faptul că, diferența dintre valoarea nominală a creanței preluate de societate și prețul cesiunii de creanță ce urmează a fi achitat cedentului, înregistrată din punct de vedere contabil la venituri, ..., reprezintă venit impozabil în conformitate cu prevederile Titlului II Impozit pe profit din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ”.

Asupra tratamentului contabil aplicabil acestui tip de operațiuni s-a pronunțat prin adresa nr.X/23.12.2009, aflată în copie la dosarul cauzei și Direcția de Legislație și Reglementări Contabile din cadrul Ministerului Finanțelor Publice într-o speță similară, în sensul că :

“...conform pct.207 alin.4 lit.a) și pct.209 alin.1 și 2 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comunității economice - europene, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu Directivele

europene aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005, cu modificările și completările ulterioare, în categoria veniturilor, se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. Activitățile curente sunt orice alte activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

Având în vedere cele prezentate, în cazul cesionării unei creanțe, diferența dintre valoarea creanței preluate prin cesionare și suma de achitat cedentului reprezintă venit la data constatării drepturilor și obligațiilor, potrivit clauzelor contractuale.”

Se reține că prin semnarea Amendamentului nr.2 la Contractul de facilitare credit pe descoperit de cont nr.0.X./22.07.2002 încheiat inițial între .X. Bank S.A. pe de o altă parte și S.C. .X S.R.L. și S.C. .X. S.A. pe de altă parte, S.C. .X. S.R.L. și-a asumat toate riscurile care decurg din nerespectarea obligațiilor contractuale de către împrumutatul S.C. .X./ X S.A., pentru ca ulterior, societății contestatoare să îi fie cesionate creanțe de la .X. X S.A. în valoare de X euro la prețul de 100 % din valoarea creanțelor solicitate, această obligație de plată fiind schimbată în obligație de rambursare a unui împrumut acordat pe termen de 3 ani de către respectiva bancă pentru aceeași sumă.

Față de situația de fapt și având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că S.C. .X. S.R.L. a majorat nejustificat cheltuielile deductibile fiscal din perioada ianuarie 2005 - martie 2007 cu suma de .X. lei pentru care nu a prezentat prin contestație și nici pe parcursul căii administrative de atac, argumente și documente justificative prin care să probeze în ce mod respectivele cheltuieli financiare au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile la nivelul societății contestatoare, așa cum se prevede la art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare.

Astfel, afirmația societății potrivit căreia *“decizia de includere pe cheltuieli, eşalonat în funcție de scadențe a sumelor achitate în baza convenției s-a făcut ținând cont de faptul că, semnarea amendamentului în data de 14.08.2003 ... a condus evident la realizarea de venituri suplimentare de către societate în perioada următoare prin posibilitatea participării la licitații, susținuți de către celelalte firme din grup ”* este lipsită de relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece din argumentele din contestație și din documentele aflate la dosar nu reiese modul în care asumarea de către garantul S.C. .X. S.R.L. a riscurilor care decurg din nerespectarea obligațiilor contractuale față de bancă de către S.C. .X./ X S.A, conform clauzelor din Amendamentul nr.2 Contractul de facilitare credit pe descoperit de cont nr.X./22.07.2002, ar fi condus la încheierea de noi contracte generatoare de venituri la nivelul societății contestatoare.

De asemenea, la cap.III Impozit pe profit lit.b) din Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că :

“la calculul profitului impozabil aferent trim.II 2005 societatea a considerat contravaloarea ratelor în sumă de .X. lei aferente primelor două trimestre ale anului 2005, drept cheltuială nedeductibilă, pentru ca ulterior acestei perioade cheltuielile respective să fie tratate drept cheltuieli deductibile”, ceea ce probează o dată în plus faptul că societatea contestatoare în mod eronat a înregistrat în perioada ianuarie 2005 - martie 2007 suma de .X. lei în contul 668 “Alte cheltuieli financiare”, în categoria cheltuielilor deductibile fiscal.

Afirmația contestatoarei referitoare la natura și definiția contractului de factoring, reglementate de art.6 alin.2 din Legea nr.469/2002 privind unele măsuri pentru întărirea disciplinei contractuale, nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar asupra sumei de .X. lei reprezentând contravaloarea ratelor de rambursare a împrumutului în sumă de .X. euro acordat de .X. Bank S.A., sumă care a fost eronat înregistrată de contestatoare la cheltuieli deductibile fiscal.

Ori, obiectul contractului de factoring nr.X/25.08.2003 încheiat între societatea contestatoare în calitate de aderent și .X. Bank S.A. în calitate de factor l-a constituit acordarea de către bancă a unei facilități de factoring în valoare de X lei prin cumpărarea creanțelor aderentului, aspect care nu are influență asupra momentului și modului de înregistrare în contabilitatea societății contestatoare a valorii ratelor de rambursare achitate.

Nici afirmația contestatoarei referitoare la constatarea organelor de inspecție fiscală privind nerespectarea de către societate a prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare nu are relevanță și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece prin înregistrarea contabilă a echivalentului sumei de X euro la data de 30.07.2004, respectiv :

473	=	1622	X lei
<i>“Decontări din operații în curs de clarificare”</i>		<i>“Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență”</i>	

potrivit funcțiunii conturilor contabile a fost reflectată înregistrarea unor sume pentru care la momentul efectuării sau constatării acestora nu s-a putut lua măsura de înregistrare definitivă într-un cont de cheltuieli, necesitând clarificări suplimentare.

Potrivit prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, societatea contestatoare avea obligația să clarifice aceste sume într-un termen de 3 luni de la înregistrare, mai mult la sfârșitul exercițiului fiscal 2004 orice sumă înregistrată în contul 473 “Decontări din operații în curs de clarificare”, trebuia să fie clarificată și înregistrată pe conturile corespunzătoare.

Astfel, înregistrările existente în contabilitatea societății din perioada ianuarie 2005 - martie 2007 :

668	=	461	.X. lei
-----	---	-----	---------

<i>“Alte cheltuieli financiare”</i>	=	<i>“Debitori diverși”</i>
668		473
<i>“Alte cheltuieli financiare”</i>		<i>“Decontări din operații în curs de clarificare”</i>

reflectă faptul că respectiva sumă a fost evidențiată în conturile de cheltuieli, după o perioadă îndelungată, față de luna iulie 2004, deși societatea cunoștea încă de la momentul semnării Convenției nr..X./30.07.2004, natura și destinația acestor sume, așa cum reiese din susținerile din contestație, potrivit cărora : *“În urma negocierilor a fost diminuată suma de plată până la nivelul de X euro, banca oferind soluția transformării acestei datorii din obligație de plată a prețului în obligație de rambursare a unui împrumut către banca, conform cap.3 clauza nr.11 din Convenția de remitere de fidejusiune, cesiune de creanțe și facilitate de împrumut la termen nr..X./30.07.2004”*, fiind deci, doar o decizie internă a societății, includerea ulterioară, eșalonată, pe cheltuieli a sumelor achitate în baza convenției, în exercițiile fiscale ale celor trei ani următori, prin încălcarea dispozițiilor contabile mai sus invocate.

În concluzie, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil suma de .X. lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, conform căruia: *“contestația poate fi respinsă ca a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

c) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei
Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil aferent anului 2004 a cheltuielilor în sumă de .X. lei, în condițiile în care această cheltuială este aferentă unor venituri financiare înregistrate în exercițiul financiar 2002, iar societatea a fost verificată în ceea ce privește impozitul pe profit de organele de inspecție fiscală pentru anul 2002 întocmindu-se în acest sens Procesul verbal nr..X./21.06.2004.

În fapt, în perioada octombrie - decembrie 2004 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat la cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în contul 665

“Cheltuieli din diferențe de curs valutar” suma de .X. lei, pe motiv că această sumă reprezintă corecția unor venituri impozabile, înregistrate în mod eronat în anul 2002.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin Procesul verbal nr..X./21.06.2004, care a avut ca obiect impozitul pe profit aferent perioadei ianuarie 2001 - aprilie 2004, nu au fost consemnate niciun fel de constatări legate de veniturile financiare din anul 2002, despre care societatea susține că au fost înregistrate în mod eronat.

Având în vedere că luna decembrie 2002 în care s-a produs înregistrarea eronată a veniturilor financiare a fost supusă unei inspecții fiscale și faptul că societatea și-a însușit rezultatele inspecției, fără ca Procesul verbal nr..X./21.06.2004 să fie contestat în acest sens, organele de inspecție fiscală au constatat că stornarea unui venit ce a fost luat în considerare la depunerea declarației fiscale aferente perioadei în care s-a efectuat operațiunea, perioadă care a fost supusă inspecției fiscale, ar presupune o reluare a verificării operațiunii inițiale înregistrată în luna decembrie 2002, fapt ce contravine prevederilor art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi ce au fost menținute prin conținutul art.105 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, înregistrarea sumei de .X. lei la cheltuielile deductibile aferente anului 2004, contravine prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care a fost redimensionată baza impozabilă a impozitului pe profit prin majorarea acesteia cu respectiva sumă stabilind în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei.

Societatea susține că în data de 31.12.2002, cu notele contabile nr. 665/.X. și nr.665/.X. s-a înregistrat o diferență favorabilă de curs valutar în sumă de .X. lei ca efect al reevaluării eronate a unor contracte de subînchiriere autoturisme încheiate cu diverși clienți ai societății.

Societatea consideră că a respectat prevederile pct.3.1 și pct.6.9 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/2002, legiuitorul prevăzând posibilitatea corectării unei erori contabile pe seama rezultatului curent, în sensul stornării sumei de .X. lei pe seama exercițiului curent în anul 2004, motivat de faptul că eroarea nu putea fi trecută cu vederea.

În drept, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare în anul 2004 prevede :

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se

iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare” ;

coroborat cu pct.12 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

“ 12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile, conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Potrivit acestor dispoziții legale, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și care sunt efectuate pentru realizarea veniturilor din același exercițiu fiscal.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că suma de .X. lei înregistrată de S.C. .X. S.R.L. în perioada octombrie – decembrie 2004 la cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, reprezintă corecția diferenței favorabile de curs valutar înregistrate de societate cu notele contabile nr.X/.X. și nr.X/52293 la venituri financiare la data de 31.12.2002.

Respectiva corecție la notele contabile a fost efectuată prin anularea efectului acestora, repartizându-se în mod egal soldul rămas în cuantum de .X. lei pe cele trei luni ale trimestrului IV 2004, așa cum reiese din nota explicativă dată de administratorul societății .X, aflată în copie la fila 95 din dosarul cauzei.

În concluzie, diferența favorabilă de curs valutar a fost înregistrată inițial la venituri financiare la luna decembrie 2002, iar anularea acestei sume a fost efectuată prin înregistrarea sumei de .X. lei la cheltuieli deductibile fiscal, ulterior în anul 2004, respectiv în alt exercițiu fiscal.

Se reține că anul 2002 când au fost înregistrate respectivele venituri financiare face parte din perioada ianuarie 2001 - aprilie 2004 care a făcut obiectul unei inspecții fiscale anterioare din punct de vedere al impozitului pe profit întocmindu-se în aceste sens Procesul verbal nr..X./21.06.2004 prin care nu au fost consemnate nici un fel de constatări legate de diferențele favorabile de curs valutar despre care societatea susține că au fost înregistrate în mod eronat la venituri. Societatea contestatoare și-a însușit rezultate inspecției fiscale, respectivul proces verbal nefiind contestat.

Potrivit prevederilor art.105 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ Reguli privind inspecția fiscală

(3) *Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.(...) ”*

Având în vedere că societatea și-a însușit rezultate inspecției fiscale materializate prin Procesul verbal nr..X./21.06.2004, rezultă că demersul respectiv de stornare a unui venit ce a fost luat în considerare la depunerea declarației fiscale aferente perioadei în care s-a efectuat operațiunea, perioadă care a fost supusă deja inspecției fiscale, ar presupune o reluare a verificării operațiunii inițiale înregistrate în luna decembrie 2002, fapt ce contravine prevederilor art.105 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că înregistrarea la cheltuielile deductibile aferente anului 2004 a sumei de .X. lei, care este aferentă unor venituri înregistrate în anul 2002, contravine prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care în temeiul prevederilor art. 216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 12.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, conform căruia:”*contestația poate fi respinsă ca a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit în sumă de **X lei**.

d) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei
Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu programele informatice, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă o situație diferită față de cea stabilită de organele de inspecție fiscală, în sensul că nu reiese cu claritate motivul pentru care respectivele cheltuieli cu programele informatice utilizate în activitatea firmei nu fac parte din categoria imobilizărilor necorporale.

În fapt, în luna mai 2004 și perioada februarie 2006 - august 2006, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil, în contul 628 “*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*”, suma totală de .X. lei, în baza următoarelor contracte : contract de implementare X

nr.X/28.11.2003 încheiat cu S.C. X S.R.L, contract pentru furnizarea de Suport tehnic privind sistemul de software automatic nr.X/2006, contract X - X pentru implementarea Sistemului X nr.X/16.06.2006, contract nr.X/01.11.2006 pentru implementarea sistemului X, ultimele trei fiind încheiate cu S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. avea obligația înregistrării cheltuielilor ocazionate cu implementarea soluției informatice integrate X și sistemului software X, precum și achiziția softului X drept immobilizări necorporale, urmând ca acestea să fie recuperate pe calea amortizării începând cu luna următoare dării în folosință, în conformitate cu prevederile pct.64, pt.68, pct.79, pct.81 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precum și cele ale art.24 alin.1, alin.3 lit.d), alin.10 și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au încadrat în mod eronat cheltuielile ocazionate de consultanță pentru configurarea și dezvoltarea softurilor și cele legate de analiza oportunității de a implementa programele informatice utilizate în activitatea firmei, în categoria immobilizărilor necorporale ce urmează a se recupera pe calea amortizării. Societatea mai susține că respectivele cheltuieli care făceau obiectul contractelor susmenționate, nu îndeplinesc condițiile legale pentru încadrarea lor în categoria immobilizărilor necorporale, motiv pentru care au fost considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, contribuind direct la realizarea de venituri impozabile, invocând în susținere prevederile art.21 alin.2 lit.j) și lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.24 alin.1, alin.10 și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată, prevede :

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(10) Cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte valori similare, precum și cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă immobilizări necorporale se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o

perioadă de 3 ani. Pentru brevetele de invenție se poate utiliza și metoda de amortizare degresivă sau accelerată.

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează :

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

Totodată la pct.4.5, pct.4.16 și pct.4.18 din Ordinul ministrului finanțelor publice ne.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene se prevede :

“ 4.5. - 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.

4.16. - În cadrul altor imobilizări necorporale se înregistrează programele informatice create de unitate sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și alte imobilizări necorporale.

4.18. - Un activ necorporal se înregistrează inițial la costul de achiziție sau de producție, așa cum sunt definite la pct. 3.1. din prezentul capitol.”

Dispozițiile legale sus citate se coroborează cu cele ale pct.64 (1), pct.68, pct.79 și pct.81 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene care precizează :

“ 64. - (1) Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii și deținute pe o perioadă mai mare de un an. Ele trebuie evaluate la costul de achiziție sau la costul de producție, cu respectarea prevederilor pct. 65 și 66.

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.

79. - În cadrul avansurilor și altor imobilizări necorporale se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, programele informatice create de entitate sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și alte imobilizări necorporale.

81.- Un activ necorporal se înregistrează inițial la costul de achiziție sau de producție, așa cum sunt definite în prezentele reglementări.”

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu producerea programelor informatice sau cu achiziționarea acestora de la terți se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, după darea în folosință a programelor informatice, prin utilizarea metodei de amortizare liniară pe o perioadă de trei ani.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că programele informatice X, X, X au făcut obiectul contractelor : de implementare X nr.X/28.11.2003 încheiat cu S.C. X S.R.L, contract pentru furnizarea de Suport tehnic privind sistemul de software automatic nr.X/2006, contract .X./ - 015 pentru implementarea Sistemului X Sales nr.X/16.06.2006,

contract nr.X/01.11.2006 pentru implementarea sistemului Software Socrate la societatea verificată.

Respectivele programe informatice sunt elemente ale muncii intelectuale stocate pe suporturile tehnice ale S.C. .X. S.R.L, cum ar fi : dischete, hard-discuri, CD-uri, fiind achiziționate de la terți pentru necesitățile proprii și utilizate în activitatea firmei.

Din analiza clauzelor contractului nr.X/31.06.2006 încheiat cu S.C. X X S.R.L. în calitate de furnizor/executant, aflat în copie la fila nr.70 din dosarul cauzei a reieșit că acesta a avut ca obiect furnizarea și implementarea de suport tehnic privind sistemul software .X./, în schimbul unui preț.

Potrivit art.7 din contract *“dreptul de proprietate intelectuală asupra softului X și a oricăror modificări/completări a acestuia este și va rămâne în patrimoniul ITTS, clientul având numai dreptul de a utiliza acest soft în baza licenței achiziționate de la X S. Prin implementarea softului X în sistemele proprietatea clientului, acesta din urmă nu dobândește drepturi de proprietate proprii asupra softului (...) ci dobândește dreptul de utilizare a programului .X./, în baza licenței acordate de ITTS pentru perioade de timp limitate, conform convenției părților”, iar acest drept va intra în patrimoniul clientului numai după achitarea integrală a tuturor sumelor datorate ITTS ca efect al încetării acestui contract.*

Obiectul acestui contract era prevăzut a se realiza prin trei etape :

-“Etapa I Efectuarea de către X a unui studiu necesar pentru adoptarea deciziei privind implementarea softului X constând în evaluarea condițiilor și parametrilor de hard și soft ale Clientului în scopul implementării softului AM....”

-“Etapa II executarea de către X a unui proiect pe baza informațiilor obținute ca urmare a efectuării studiului mai susmenționat, proiect în baza căruia se va proceda la implementarea softului .X./... ”

-“Etapa III analiza finală a rezultatelor implementării softului AM în vederea evaluării modului de funcționare și utilizare a softului AM.. “, reiese că aceste studii de evaluare condiții și parametri de hard și soft ai clientului vizând implementarea programelor informatice achiziționate de la terți pentru necesitățile proprii de utilizare precum și analiza finală a rezultatelor implementării softului AM, fac parte din categoria imobilizărilor necorporale.

Din analiza contractului nr.16 înregistrat sub nr.X/07.11.2006 încheiat cu S.C. X S.R.L. în calitate de furnizor/executant, aflat în copie la fila nr.35 din dosarul cauzei a reieșit că acesta a avut ca obiect implementarea sistemului X în schimbul unui preț, prin parcurgerea mai multor etape, respectiv :

- etapa 1 - executarea de către furnizor a unui proiect de implementare a sistemului X,
- etapa II - executarea de către furnizor a interfeței între sistemul X și sistemul X pentru transferul datelor între cele două aplicații,
- etapa III - acordarea licențelor definitive X.

Respectivele etape aveau ca termen de realizare din data 11.07.2006 până la data 30.09.2006, iar plățile trebuiau efectuate până cel târziu la 31.10.2006, conform anexei nr.1 la contract, ceea ce probează faptul că societatea contestatoare a înregistrat toate cheltuielile aferente acestui contract în perioada iulie - octombrie 2006, deci la momentul primirii facturilor.

De asemenea, se reține din constatările organelor de inspecție fiscală și din documentele aflate la dosarul cauzei înaintate de Direcția generală a finanțelor publice .X. faptul că :*“societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă doar licențele pentru utilizarea acestor programe informatice, omițând să înregistreze și programele informatice achiziționate“*, ceea ce demonstrează odată în plus că prin înregistrarea în evidența contabilă a softului, societatea contestatoare nu a respectat prevederile legale mai sus citate, cu consecința majorării nejustificate a cheltuielilor de exploatare la momentul primirii facturilor.

Astfel, invocarea de către contestatoare a prevederilor art.21 alin.2 lit.j) și lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri (...)

j) cheltuielile de cercetare, precum și cheltuielile de dezvoltare care nu îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca immobilizări necorporale din punct de vedere contabil ;

k) cheltuielile pentru perfecționarea managementului, a sistemelor informatice, introducerea, întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea atestării conform cu standardele de calitate“, nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectivele prevederi legale definesc mai multe feluri de cheltuieli care concurează la realizarea de venituri impozabile, ori dreptul de deducere la calculul profitului impozabil a respectivelor cheltuieli menționate la articolele de lege sus menționate și care face obiectul cauzei soluționate prin prezenta decizie, este expres reglementat de art.24 alin.1, alin.10 și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, față de prevederile legale mai sus menționate, societatea avea obligația de a înregistra cheltuielile în sumă de .X. lei ocazionate de implementarea soluției informatice integrate X, sistemului software Socrate și achiziția softului X în categoria immobilizărilor necorporale, urmând ca acestea să fie recuperate pe calea amortizării începând cu luna următoare dării în folosință și nu la luna înregistrării contravalorii serviciilor facturate de S.C. X S.R.L și S.C. X S.R.L., așa cum a procedat societatea contestatoare.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală în mod corect au calculat amortizarea pe perioada scursă de la darea în folosință a programelor informatice și până la data recuperării integrale a valorii de intrare, cu localizarea acesteia pe fiecare lună, conform anexei nr.14 la Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010 aflată în copie la fila 26 din dosarul cauzei.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente în susținerea afirmațiilor din contestație, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările de la cap. III A Impozit pe profit lit.d) din Raportul inspecție fiscală din data de 09.06.2010, rezultă că organele de inspecție fiscală legal au constatat ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei și au stabilit în sarcina societății impozitul pe profit aferent, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, conform cărora :

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

e) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu lucrările de proiectare întocmite de S.C. .X. BIROU DE .X. S.R.L, în condițiile în care din constatările organelor de inspecție fiscală nu reiese dacă respectivele planuri la lucrări de proiectare s-au materializat în lucrări de reamenajare, schimbare a destinației unor clădiri și dacă acestea au fost finalizate sau recepționate.

În fapt, în lunile martie 2005, septembrie și decembrie 2006, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în contul 628 *”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”*, suma totală de .X. lei, în baza unor facturi fiscale nr..X./11.03.2005, nr..X./05.09.2006, nr..X./20.12.2006 care conțin contravaloarea unor lucrări de proiectare și planuri întocmite de S.C. .X. BIROU DE .X. S.R.L.

Prin procesele verbale de predare-primire nr.X/11.03.2005, nr.X/05.09.2006 și nr.120.12.2006, S.C. .X. BIROU DE .X. S.R.L a predat planurile efectuate la lucrările *„Reamenajare Service Auto în .X. .X., str. Depozitelor nr.26”* și *„Schimbare destinație spații comerciale în spații birouri .X. .X., Str. .X./ .X./ nr.187”*, pentru imobile care se află în proprietatea societății contestatoare.

Organele de inspecție fiscală au constatat, pe baza documentelor prezentate și a notei explicative date de directorul economic al societății, faptul că, aceste cheltuieli în sumă totală de .X. lei sunt de natura investițiilor efectuate de societatea contestatoare în scopul modernizării, îmbunătățirii unor imobile, aceasta având obligația de a înregistra suma respectivă în

debitul contului 231 *“Imobilizări corporale în curs de execuție”* și nu în contul 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”*, urmând ca la recepția lucrărilor această sumă să fie inclusă în valoarea activului, cheltuielile ocazionate fiind recuperate în continuare pe calea amortizării.

Având în vedere că prin modalitatea de înregistrare în contabilitate, nu au fost respectate prevederile art.24 alin.1 și alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat lucrările efectuate ca fiind lucrări de investiții cu care au reîntregit profitul impozabil și au calculat amortizarea pentru perioada trim.II 2005 - trim.III 2009 în sumă de .X. lei, conform anexei nr.17 la Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010, necordând drept de deducere pentru suma de .X. lei.

Societatea consideră că îndeplinește prevederile art.219 din anexa nr.1 la OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în sensul că aceste soluții tehnice puteau sau nu să fie aplicate sau să fie aplicate după o anumită perioadă de timp, îndeplinind doar criteriul unui studiu și pe cale de consecință respectivele cheltuieli au fost incluse în categoria celor deductibile fiscal, cu atât mai mult cu cât soluțiile propuse vizau efectuarea de lucrări de reamenajare și reparare a spațiilor existente fără a îmbunătăți parametrii tehnici ai construcțiilor în cauză.

Contestatoarea susține că lucrările de reamenajare și reparații propuse de către firma de .X., nu reprezintă investiții nefiind necesară majorarea valorii imobilelor în discuție, aspect susținut și de evidența contabilă proprie, în perioadele următoare neînregistrându-se în contul 231 *“Imobilizări corporale în curs”* sume care să vizeze cele două locații care fac obiectul serviciilor de proiectare.

În drept, în perioada 2005 - 2006 sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”, coroborate cu cele ale art.21 alin.1 și alin.2 lit.j) din același act normativ, potrivit cărora :

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

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

j) cheltuieli de cercetare, precum și cheltuielile de dezvoltare care nu îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca immobilizări necorporale din punct de vedere contabil.”

Față de prevederile legale citate, se reține că reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, potrivit prevederilor pct.75 din Anexa nr.1 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, modificat și completat de OMFP nr.2001/2006:

75. - (1) Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.

(2) În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depășește cinci ani, aceasta trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o.

(3) În situația în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nici o distribuie din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuie și a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

De asemenea sunt aplicabile prevederile art.24 alin.1, alin.3 lit.d) și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal :

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. [...]

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

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

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează :

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

În materia investițiilor aferente clădirilor, sunt incidente și prevederile pct.7 lit.d) din Hotărârea Guvernului nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997 și Hotărârea Guvernului nr.568/2000, unde se precizează :

“Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel :

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării acestora și care majorează valoarea de intrare a acestora [...]

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient ”.

Aceste prevederi au fost menținute prin pct.94 alin.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora :

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial. Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, lucrările de reparații au ca scop îmbunătățirea stării de funcționare a mijloacelor fixe prin înlocuirea unor componente uzate, în timp ce lucrările de investiții duc la îmbunătățirea performanțelor mijlocului fix față de parametrii funcționali, tehnici stabiliți inițial, având ca efect sporirea gradului de confort și ambient și majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.

Referitor la încadrarea lucrărilor în categoria de reparații sau de modernizare la clădiri, Direcția generală de legislație și reglementare în domeniul activelor statului din Ministerul Finanțelor Publice a exprimat punctul de vedere într-o speță asemănătoare :

“ Din punctul de vedere al atribuțiilor noastre și în conformitate cu prevederile legale [...] exemplificăm că, în categoria lucrărilor de reparații intră lucrări de genul : zugrăveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolației, [...] înlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natură (înlocuirea gresiei, faianței, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), înlocuirea unor rețele electrice, termice de canalizare existente și uzate și altele de acest gen.

În categoria lucrărilor de modernizare, în cazul de față clădiri, intră lucrări de genul : consolidări, compartimentari, tavane false, pereți despărțitori, montări de ferestre și uși PVC cu geam termopan, balus.X. inox, placări pereți cu rigips, lucrări de instalație electrică noi sau care conduc la o putere sporită față de vechile instalații și altele de aceeași natură care conduc la îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau la reabilitarea și modernizarea termică a acestora.”

Lucrările de proiectare facturate de S.C. .X. BIROU DE .X. S.R.L. pentru „Reamenajare Service Auto în .X. .X., str. Depozitelor nr.26” și „Schimbare destinație spații comerciale în spații birouri .X. .X., Str. .X./ .X./ nr.187” vizau îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai imobilelor cu creșterea gradului de confort și ambient.

Din analiza proceselor verbale de predare-primire nr.X/11.03.2005, nr.X/05.09.2006 și nr.1/20.12.2006, aflate la filele 19-21 din dosarul cauzei, se reține că suma totală de .X. lei achitată de S.C. .X. S.R.L. reprezintă

contravaloarea unor servicii de proiectare a lucrărilor de reamenajare pentru service auto și reamenajare spații comerciale în birouri, constând în plan amenajări exterioare, detalii platforme auto și platforme pietonale asfalt, beton, plan iluminat exterior, plan canalizare, plan recompartimentări birouri, plan pardoseli, plan amplasare corpuri de iluminat, plan tavane, plan tâmplării interioare și exterioare, plan și detalii amplasare firmă luminoasă și finisaje exterioare fațadă, plan amenajare parcări.

Destinația serviciilor de proiectare a lucrărilor de amenajare pentru service-ul auto și de reamenajare a unor spații comerciale în spații de birouri este precizată și prin nota explicativă dată de directorul economic Demian Rodica Adriana în timpul inspecției fiscale, aflată la fila 18 din dosarul cauzei, potrivit căreia : „factura nr..X./11.03.2003 reprezintă servicii de proiectare a lucrărilor de amenajare pentru service-ul auto ... factura nr..X./05.09.2006 reprezintă servicii de proiectare aferente imobilului situat în .X. .X., Str. .X./ .X./ nr.187... spațiul a fost dat în chirie începând cu luna octombrie 2006 unei persoane juridice și necesită în acest scop, efectuarea unor lucrări de reamenajare, în vederea schimbării destinației, din spațiu comercial în spațiu birouri... factura nr..X./20.12.2006 reprezintă servicii de proiectare a altor lucrări de reamenajare aferente tot imobilului situat în .X. .X., Str. X nr.187. Clădirile situate în .X. .X., str. Depozitelor nr.26 erau și sunt și în prezent în proprietatea S.C. .X. S.R.L. (...). Imobilul situat în .X. .X., Str. .X./ .X./ nr.187 se afla în anul 2005 în proprietatea contestatoarei, iar începând cu luna octombrie 2006 a fost închiriat unei persoane juridice. (...) Planurile aferente facturii nr..X./20.12.2006 au fost aprobate de S.C. .X. S.R.L. în calitate de proprietar al clădirii, dar au fost predate chiriașului în vederea executării unor lucrări suplimentare de reamenajare a spațiului închiriat”.

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat decizia de neacordare a deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu lucrările de proiectare, numai pe considerentul că :”...cheltuielile în sumă de .X. lei sunt de natura investițiilor efectuate de societate în scopul îmbunătățirii mijloacelor fixe, aceasta având obligația de a înregistra suma respectivă în debitul contului 231 „Imobilizări corporale în curs” până la data recepției lucrărilor”, dar fără să analizeze dacă există contract între contestatoare și S.C. .X. BIROU DE .X. S.R.L., dacă au fost demarate lucrări de reamenajare pentru service auto și reamenajare a spațiilor comerciale în birouri, la imobilele din .X. .X., conform soluțiilor tehnice și proiectelor întocmite de firma de .X., stadiul lucrărilor propuse de firma de .X., sau dacă aceste lucrări au fost finalizate și recepționate până la data încheierii inspecției fiscale, cu consecințe asupra modului de înregistrare în contabilitatea societății și a modului de recuperare a respectivelor cheltuieli.

În concluzie, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră : *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia :

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

să se desființeze Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010 pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice impozitul pe profit aferent proiectelor de reamenajare propuse de firma de .X., pe aceeași perioadă verificată și să stabilească existența contractului, stadiul acestor lucrări, sau dacă lucrările au fost finalizate și recepționate până la finalul perioadei verificate, precum și modul de recuperare a cheltuielilor cu lucrările de proiectare, în conformitate cu prevederile art. 24 alin.11 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

f) Referitor impozitul pe profit în sumă de X lei

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu aduce nici un fel de motivații în susținerea contestației referitor la această sumă.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. S.R.L. impozit pe profit în sumă de X lei aferent unor cheltuieli în sumă de .X. lei cu achizițiile de cărți în baza unor facturi emise de S.C. .X. .X./ S.R.L. din perioada mai 2008 - iunie 2009.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de X lei, aferent acestui tip de cheltuieli constatate ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, pe motiv că nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri, în baza prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația nr.837/24.06.2010 societatea nu motivează în nici un fel și nu prezintă în susținere documente referitoare la impozitul pe profit în sumă de X lei, aferent unor cheltuieli cu achizițiile de cărți.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, conform căroră :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.12.1 lit.b) din O Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se specifică :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct. 2.4 din același act normativ, conform căroră :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Se reține că societatea, deși contestă suma totală de .X./ lei reprezentând impozit pe profit calculat prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010 aduce argumente numai în ce privește impozitul pe profit aferent prestărilor de servicii de intermediere vânzări autovehicule, cheltuielilor financiare, diferențelor de curs valutar, cheltuielilor cu implementare programe, lucrări proiectare .X..

Deoarece societatea nu aduce nici o motivație și nu prezintă în susținere documente referitoare la impozitul pe profit suplimentar în sumă de **X lei** aferent cheltuielilor cu achizițiile de cărți, contestația S.C. .X. S.R.L. va fi respinsă ca nemotivată pentru această sumă.

g) În ceea ce privește majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă totală de **.X./ lei**, aceasta reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de **.X./ lei**, precum și ca nemotivată pentru suma **X lei** reprezentând impozit pe profit, se va respinge contestația societății și pentru accesoriile aferente acestor sume.

Totodată, întrucât a fost desființată Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală

nr..X./10.06.2010 contestată pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, se vor desființa și accesoriile aferente acestei sume.

Având în vedere că accesoriile în sumă totală de .X./ lei au fost calculate pentru întregul impozit pe profit în sumă de .X./ lei, fără ca suma accesoriilor să poată fi defalcată pentru fiecare capăt de cerere în parte, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010 pentru suma totală de .X./ lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

B. Taxa pe valoarea adăugată

a) Referitor taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de intermediere în vânzări auto și consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto în sumă de .X./ lei

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de intermediere în vânzări auto și consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto, în condițiile în care societatea nu demonstrează cu documente justificative dacă bunurile achiziționate au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada 01.08.2008 - 31.10.2009, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei înscrisă în facturi care vizează operațiuni a căror realitate nu a putut fi dovedită, conform aspectelor constatate la cap.III A lit.a) referitor la impozit pe profit din Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. S.R.L. taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X./ lei, aferentă serviciilor, precum și achizițiilor de cărți.

Organele de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei aferentă serviciilor de intermediere în vânzări auto și consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto, în baza prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că S.C. .X. S.R.L. nu se regăsește în situația unor achiziții de servicii destinate operațiunilor taxabile proprii.

Societatea invederează că deține contracte comerciale încheiate pentru intermediere în vânzări auto cu S.C. .X. X S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.X./ S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. S .X. S.R.L, serviciile prestate de aceste societăți sunt aferente activității desfășurate reprezentând

intermediere în vânzarea de vehicule, ele regăsindu-se în același quantum în operațiunile impozabile facturate către diverși clienți.

De asemenea, deține contracte pentru consultanță în afaceri și management cu S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., precizând că dispozițiile art.145 alin.3 și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal îi sunt deplin aplicabile.

În drept, art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în perioada verificată, prevede că :

“ Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile; ”

coroborate cu cele ale pct.45 alin.2 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal :

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.1 și 2 trebuie îndeplinite următoarele cerințe :

A)bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere. “

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat de destinația bunurilor achiziționate, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Se reține din constatările consemnate la Cap.B lit.b) din Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010, faptul că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X./ lei** aferentă perioadei 01.08.2008 - 31.09.2009 înscrisă în facturi care vizează operațiuni a căror realitate și necesitate nu a putut fi dovedită, deoarece societatea nu se regăsește în situația unor achiziții de servicii destinate operațiunilor taxabile care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile respective.

Totodată la art.156 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare se precizează :

“ (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile : [...]

c) să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate atât la sediul principal, cât și la subunități “,

coroborate cu prevederile art.56 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“ *Prezentarea de înscrisuri*

(1) *În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. Organul fiscal are dreptul de a solicita și altor persoane înscrisuri, dacă starea de fapt fiscală nu a fost clarificată pe baza înscrisurilor puse la dispoziție de către contribuabili ”.*

În cauză fiind vorba de achiziția de servicii de intermediere în vânzări auto și consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto, societatea contestatoare trebuia să prezinte în justificare documente din care să reiasă modul efectiv în care utilizarea respectivelor servicii a avut ca efect realizarea de operațiuni taxabile, ori din constatările organelor de inspecție fiscală, astfel cum au fost det.X.e la Cap.III A pct.a) referitor la impozit pe profit din prezenta decizie a reieșit că prin documentele prezentate cu ocazia inspecției fiscale, societatea contestatoare nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor facturate de cele opt societăți menționate și nici nu a fost justificată necesitatea acestor servicii, modul concret în care acestea ar fi contribuit la realizarea de venituri impozabile și ar fi fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Față de susținerea contestatoarei potrivit căreia rezultatele pozitive nu puteau fi înregistrate doar cu cei 14 angajați din compartimentul de vânzări care au desfășurat activitatea la sediul societății contestatoare, strict în cele opt ore de program, aceștia având conform fișei postului alte obligații de muncă ce nu vizau strict vânzarea auto, se reține că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece din analiza fișei postului de consultant vânzări .X. .X., existentă la fila 19 din dosarul cauzei reiese că respectivul angajat avea în timpul programului de muncă ca sarcini principale : activitate de vânzare, urmărire clienți indicați de intermediari, distribuire oferte de vânzare intermediarilor, testarea pieței, consultanță de finanțare, urmărește întocmirea facturilor proforme, situația incasărilor de la clienți, acordă consultanță tehnică privind dotările și accesoriizarea autovehiculelor, ori aceste atribuții prevăzute în fișa postului sunt specifice tocmai activității de vânzări auto și consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto servicii, nefiind “*alte obligații de muncă*” așa cum susține societatea prin contestație.

Se reține că .X. .X. în calitate de consultant vânzări la S.C. .X. S.R.L. îndeplinea în timpul programului de muncă (opt ore de luni până vineri și 5 ore sâmbăta) aceleași atribuții și sarcini și ca agent vânzări la S.C. .X. S.R.L. în timpul normei de lucru de 2 ore/zi, în perioada 29.03.2004 - 21.01.2008, perioadă care se suprapune cu perioada verificată prin Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010, deci nu se justifica facturarea de către S.C. .X. S.R.L. către societatea contestatoare a aceluiași tip de servicii de intermediere

vânzări autovehicule și management în domeniul auto, pentru că respectivul angajat se regăsea la ambele societăți în funcția de agent-consultant vânzări și nu dispunea de fondul de timp necesar îndeplinirii concomitente a aceluiași sarcini.

Suținerea societății potrivit căreia serviciile prestate de aceste societăți sunt aferente activității desfășurate, ele regăsindu-se în același quantum în operațiunile impozabile facturate către diverși clienți, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece cele două facturi de venituri, prezentate ca exemplu în contestație emise către clientul S.C. .X./ .X./ LEASING IFN S.A. au data emiterii **anterioară** datei facturilor de achiziție a serviciilor de la firmele de intermediere în vânzări și consultanță în afaceri, după cum urmează :

- factura fiscală nr..X./**27.02.2009** către clientul S.C. .X./ .X./ LEASING IFN S.A. are data emiterii anterioară facturii nr.55/23.03.2009 de la prestatorul S.C. S .X. S.R.L.

- factura fiscală nr..X./**02.04.2009** către clientul S.C. .X./ .X./ LEASING IFN S.A. are data emiterii anterioară facturii nr.64/16.04.2009 de la prestatorul S.C. .X..X./ S.R.L.,

fiind puțin probabil ca o societate să factureze clientului său anumite venituri înainte cu 24 de zile și respectiv 14 zile de a cunoaște valoarea serviciilor achiziționate și care trebuiau recuperate prin preț.

Astfel, afirmația contestatoarei referitoare la aplicabilitatea în speță a prevederilor art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal referitoare la facturare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece în speța dedusă judecării nu este vorba numai despre deducerea taxei pe valoarea adăugată în baza unor facturi fiscale, ci s-a reținut de către organele de inspecție fiscală faptul că societatea contestatoare nu a prezentat în justificare documente din care să reiasă modul efectiv în care utilizarea respectivelor servicii de intermediere în vânzări auto și consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto a avut ca efect realizarea de operațiuni taxabile, or dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat tocmai de destinația bunurilor achiziționate, așa cum se specifică la art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, se reține ca în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării de servicii de intermediere în vânzări auto și consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto servicii, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X./ lei**, în baza prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare

Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căreia : *"contestația poate fi respinsă ca a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat"*.

b) Referitor la suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de cărți

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu aduce nici un fel de motivații în susținerea contestației.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. S.R.L. taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X./ lei, compusă din taxa pe valoarea adăugată aferent serviciilor în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de cărți în sumă de .X.lei.

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X.lei aferentă achizițiilor de cărți în baza unor facturi emise de S.C. .X. .X./ S.R.L, pe considerentul că acestea nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, în temeiul prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația nr.837/24.06.2010 societatea nu motivează în nici un fel modul în care respectivele achiziții de cărți au contribuit la operațiunile taxabile ale societății.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevăd :

" Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ".

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.12.1 lit.b) din OPANAF nr.519/2005, potrivit căreia :

"Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării",

coroborate cu prevederile pct. 2.4 din același act normativ, potrivit căreia :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Se reține că societatea, deși contestă suma totală de .X./ lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată calculată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010 aduce argumente numai în ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii de intermediere vânzări autovehicule.

Deoarece societatea nu aduce nici o motivație referitoare taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de cărți în baza unor facturi emise de S.C. .X. .X./ S.R.L. și la modul în care respectivele achiziții de cărți au contribuit la operațiunile taxabile ale societății, contestația S.C. .X. S.R.L. va fi respinsă ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă X lei.

c) Referitor la suma de .X./ lei compusă din taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei și .X./ lei majorări de întârziere aferente

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste sume, în condițiile în care față de suma de .X./ lei reprezentând TVA dedusă nejustificat de societate și înscrisă în anexa nr.20 la Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010, organele de inspecție fiscală au preluat eronat suma de .X. lei, ca obligație de plată la bugetul de stat.

În fapt, prin anexa nr.20 la Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010 denumită Situația privind TVA aferentă prestărilor de servicii pentru care nu s-a făcut dovada efectuării acestora, aflată la fila 8 din dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA dedusă nejustificat de societatea în sumă de .X./ lei, iar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010 organele de inspecție fiscală au preluat eronat suma de .X. lei, ca obligație de plată la bugetul de stat.

Totodată, conform anexei nr.21 la Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010 denumită Situația calculului dobânzilor și penalităților de întârziere, baza de calcul a respectivelor accesorii a reprezentat-o suma de .X. lei.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au majorat nejustificat cuantumul obligației suplimentare de TVA stabilite de la suma de .X./ lei, prevăzută în anexa nr.20 la Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010, la suma de .X. lei prevăzută în anexa nr.21, sumă eronată care a stat la baza calculului accesoriilor aferente.

În drept, art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

“ Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”,

coroborat cu prevederile pct.12.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora :

“Contestația poate fi admisă și actul administrativ fiscal atacat anulat și în situații cum sunt: constatarea existenței unei excepții de fond sau de procedură, lipsa unuia dintre elementele referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 42 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, republicat.”

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat concluzia de la cap. B Taxa pe valoarea adăugată lit.a) din Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010, conform căreia *“nu se justifică dreptul de deducere a TVA în cuantum de .X. lei”*, precum și calculul majorărilor de întârziere aferente, pe constatarea eronată că *“S.C. .X. S.R.L. a dedus în perioada 01.08.2008-31.09.2009, nejustificat TVA în cuantum de .X. lei, anexa nr.20...”*, deși prin respectiva anexă la Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010, existentă în copie la fila 8 din dosarul cauzei era calculată taxa pe valoarea adăugată dedusă nejustificat de societate în sumă de .X./ lei.

De asemenea, din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că Direcția generală a finanțelor publice .X. a specificat următoarele :

“...prin anexa nr.21, organele de control, în mod eronat au inclus TVA în sumă de .X./ lei aferentă facturii nr.6/20.02.2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. pe baza căreia unitatea verificată a achiziționat un autoturism înregistrat ca marfă, atât debitul cât și majorarea corespunzătoare au fost preluate, în mod eronat prin Raportul de inspecție fiscală și în Decizia de impunere ca obligații de plată la buget .Urmare recalculării majorărilor de întârziere aferente TVA a rezultat o diferență în minus față de suma calculată cu ocazia controlului în cuantum de .X./ lei (.X./ lei - .X./ lei) reprezentând taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente. În situația dată, se impune anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./10.06.2010 pentru suma totală de .X./ lei ”.

Organele fiscale au recalculat majorările de întârziere la plată aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere argumentele contestatoarei si

documentele aflate la dosarul cauzei, respectiva sumă cifrându-se la suma de .X./ lei, față de suma inițială de .X./ lei.

În concluzie, urmează să se admită contestația societății pentru suma de .X./ lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr.X/20.02.2009, constând în diferența dintre suma preluată eronat de organele de inspecție fiscală în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010, respectiv suma de .X. lei și suma prevăzută în Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010, respectiv suma de .X./ lei, în temeiul prevederilor art.216 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pe cale de consecință, urmează ca în baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" să se admită contestația societății și pentru majorările de întârziere în sumă de .X./ lei provenită din diferența de .X./ lei - .X./ lei, calculate eronat prin Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010 și respectiv înscrise în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010, contestată.

d) În ceea ce privește majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei, aceasta reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

Față de susținerea contestatoarei potrivit căreia "*la calculul accesoriilor aferente TVA, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de valoarea TVA de rambursat înregistrată de societate pe perioada 01.02.2010-30.04.2010, sumă cu care ar fi trebuit diminuată suma stabilită suplimentar care a stat la baza calculului dobânzilor de întârziere*", aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectivele deconturi de TVA invocate prin contestație privesc perioada **februarie - aprilie 2010**, care este ulterioară perioadei 01.08.2008 - 31.10.2009 ce a fost verificată din punct de vedere al TVA prin Raportul de inspecție fiscală din 09.06.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010, contestate.

Se reține că, respectivele deconturi de TVA din perioada februarie - aprilie 2010 pot face obiectul unei verificări ulterioare pe linie de TVA, dar nu pot influența în niciun fel modul de calcul al majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X./ lei și ca nemotivată pentru suma de .X.lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmează ca în baza principiului de drept accesoriul urmează principalul să se respingă ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X./ lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul prevederilor legale precizate în conținutul prezentei decizii, coroborate cu cele art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 12.1 lit.a), lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată se :

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** pentru suma totală de **.X./ lei** reprezentând :

.X./ lei - impozit pe profit suplimentar,

.X./ lei - taxa pe valoarea adăugată.

.X./ lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** pentru suma totală de **X lei** reprezentând :

X lei - impozit pe profit suplimentar,

X lei - taxa pe valoarea adăugată.

3. Admiterea contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** pentru suma totală de **.X./ lei** reprezentând :

.X./ lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X./ lei - majorări de întârziere la plată aferente TVA și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. pentru respectiva sumă.

4. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2010 pentru suma totală de **X lei** reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit suplimentar,

.X./ lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere parțial desființată, să procedeze la o nouă

verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL

X