

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Neamț a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Neamț, prin adresa nr. .../....2011, înregistrată la direcția generală sub nr. .../.....2011 cu privire la contestația formulată de **S.C. X** având CUI RO ... și sediul în ..., jud.Neamț.

Contestatia, inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala Neamt sub nr. .../....2011, a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. .../.....2011 avand la baza Raportul de Inspectie Fiscala nr. .../.....2011 si are ca **obiect măsura neadmiterii la deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de ...lei, măsură ce a avut ca efect stabilirea de obligații fiscale suplimentare în suma de ...lei** reprezentând:

- lei impozit pe profit;
- lei accesorii aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. .../.....2011, respectiv data de2011 și data depunerii contestației la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț, respectiv2011, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art. 207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Neamț este competentă să soluționeze contestația formulată de **S.C. X** din ..., județul Neamț.

I. Petenta contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. .../.....2011 emisă de Activitatea de Inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Neamț în baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../.....2011, prin care nu au fost admise la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de ...lei, stabilindu-se în sarcina acesteia obligații de plată suplimentare în sumă totală de ...lei reprezentând:

- lei impozit pe profit;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe profit;

În susținerea contestației, S.C.X din ... aduce următoarele argumente:

1. Prin Raportul de Inspectie Fiscala nr. ... /2011, care a stat la baza Deciziei de impunere nr. ... /2011, organele de inspectie din cadrul Activității de Inspectie Fiscală Neamț precizează că în luna februarie 2008, SC X a înregistrat, conform OD1/29.02.2008, in contul 654 pierderi in suma de ... lei, din vânzarea biletelor de avion, diminuând în mod eronat baza impozabila a impozitului pe profit, prin nerespectarea prevederilor art. 19 alin. 1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare care menționează "*Profitul impozabil se calculează ca diferența*

intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri"."

Constatarea ca suma de ... lei inregistrata in contul de cheltuieli 654 nu are corespondent in realizarea de venituri este nefondata si neverificata deoarece in data de 29.02.2008, SC X a înregistrat prin nota contabila nr. .../29.02.2008 imputatia sumei de ... lei către agentul de turism, prin operațiunea contabila 428.02 (Alte creanțe in legătura cu personalul) = 7581 (Venituri din despăgubiri, amenzi si penalități). De asemenea, SC Xa înregistrat in nota contabila nr. 1547/29.02.2008 imputatia sumei de ...lei către agentul de turism prin operațiunea contabila 428.02 (Alte creanțe in legătura cu personalul) = 7581 (Venituri din despăgubiri, amenzi si penalități).

În consecință, suma de ... lei este înregistrată în contul de venituri 7581, fiind îndeplinită astfel cerința prevăzuta la art. 19 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

În susținere, petenta anexează în copie nota contabilă nr..../29.02.2008, nota contabila nr. .../29.02.2008 și fisa contului 7581 pentru intreg anul 2008.

2. Constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că societatea a înregistrat în lunile martie 2008, iunie 2008, septembrie 2008 si iulie 2010, în contul 635 "Alte cheltuieli cu impozitele si taxele" suma de ...lei reprezentând taxa pe valoare adăugata, pentru care a pierdut dreptul de deducere ca urmare a depășirii limitei admisibile prevăzute de art. 21 alin. 3 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare, întrucât:

-suma de ...lei nu este defalcata in Raportul de Inspecție Fiscala nr. .../....2011 si nici in Decizia de Impunere nr. .../....2011 pe lunile menționate si anume, martie 2008, iunie 2008, septembrie 2008 si iulie 2010 fiind imposibil de determinat in mod exact la ce aspecte se face referire de fapt, singura motivație a inspectorilor fiind ca suma de ...lei reprezintă TVA pentru care SC X a pierdut dreptul de deducere ca urmare a depășirii limitei admisibile prevăzute de art. 21 alin. 3 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare.

- art. 21, alin. 3, lit. a) din Legea 571/2003, se referă la depășirea cheltuielilor de protocol, ori în luna martie 2008, SC X a inregistrat in contul 635N suma de ...lei reprezentând TVA care nu este aferent depășirii limitei admisibile la cheltuielile de protocol ci TVA aferent următoarelor facturi de servicii turistice:

- a) factura .../01.03.2008 furnizor SC ...reprezentând bilet avion achiziționat pentru clientul agenției de tursim aparținând SC ... cu un TVA aferent de ...lei;
- b) factura .../07.03.2008 furnizor SC reprezentând servicii cazare ..., cu un TVA aferent de ... lei;
- c) factura .../11.03.2008 furnizor SC ... reprezentând servicii cazare Hotel, cu un TVA aferent de lei;
- d) factura .../13.03.2008 furnizor SC ... reprezentând comision servicii turistice, cu un TVA aferent de ... lei.

Suma de ...lei reprezentând TVA aferentă achiziționării de servicii turistice conform facturilor menționate la literele a)-d) de mai sus, nu a fost dedusa de SC X in conformitate cu art. 152 ^1 alineatul 6 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal care prevede: *"Fără să contravină prevederilor art. 145 alin. (2), agenția de turism nu are dreptul la deducerea sau rambursarea taxei facturate de persoanele impozabile pentru livrările de bunuri și prestările de servicii în beneficiul direct al călătorului și utilizate de agenția de turism pentru furnizarea serviciului unic prevăzut la alin. (2)".*

Suma reprezentând TVA nededusă în conformitate cu art 152 ^ 1, alineatul 6 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal a fost înregistrată de SC X în contul 635N fiind deductibilă în conformitate cu art. 152 indice 1, alineatul 4 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal care prevede *"Baza de impozitare a serviciului unic prevăzut la alin. (2) este constituită din marja de profit, exclusiv taxa, care se determină ca diferență între suma totală care va fi plătită de călător, fără taxă, și costurile agenției de turism, inclusiv taxa, aferente livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii în beneficiul direct al călătorului, în cazul în care aceste livrări și prestații sunt realizate de alte persoane impozabile"*.

În susținere petenta anexează în copie jurnalul de cumpărări al agenției de turism pentru luna martie 2008, fișa contului 635 pentru perioada ianuarie-martie 2008 și fișa conturilor 4426.21 și 4426.01 reprezentând TVA pentru achizițiile agenției de turism pentru luna martie 2008.

Urmând același raționament descris mai sus, în perioada aprilie-iunie 2008. SC X înregistrează în contul 635N suma de ...lei reprezentând TVA care nu este aferent depășirii limitei admisibile la cheltuielile de protocol și TVA nedeductibilă aferentă facturilor emise de SC ... nr. .../14.05.2008 și nr. .../27.05.2008 în sumă totală de ... lei și TVA aferentă următoarelor facturi de servicii turistice în sumă totală de lei:

a) factura .../17.04.2008 furnizor SC reprezentând comision servicii achiziționate pentru clienții agenției de turism aparținând SC X cu un TVA aferent de ... lei;

b) factura .../18.04.2008 furnizor SC reprezentând comision servicii achiziționate pentru clienții agenției de turism aparținând SC X cu un TVA aferent de ... lei;

c) factura .../19.05.2008 furnizor SC ... reprezentând servicii turistice, cu un TVA aferent de ... lei;

d) factura/21.05.2008 furnizor SC ... reprezentând servicii turistice, cu un TVA aferent de lei.

Suma de ... lei reprezentând TVA aferent achiziționării de servicii turistice conform facturilor menționate la literele a)-d) de mai sus, nu a fost dedusă de SC X în conformitate cu art. 152 indice 1, alineatul 6 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal care prevede *"Fără să contravină prevederilor art. 145 alin. (2), agenția de turism nu are dreptul la deducerea sau rambursarea taxei facturate de persoanele impozabile pentru livrările de bunuri și prestațiile de servicii în beneficiul direct al călătorului și utilizate de agenția de turism pentru furnizarea serviciului unic prevăzut la alin. (2)"*.

Suma reprezentând TVA nededusă în conformitate cu art. 152 indice 1, alineatul 6 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal a fost înregistrată de SC X în contul 635N fiind deductibilă în conformitate cu art. art. 152 indice 1, alineatul 4 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal care prevede *"Baza de impozitare a serviciului unic prevăzut la alin. (2) este constituită din marja de profit, exclusiv taxa, care se determină ca diferență între suma totală care va fi plătită de călător, fără taxă, și costurile agenției de turism, inclusiv taxa, aferente livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii în beneficiul direct al călătorului, în cazul în care aceste livrări și prestații sunt realizate de alte persoane impozabile"*.

În susținerea cauzei, petenta anexează în copie fișa contului 635 pentru perioada ianuarie-iunie 2008 și fișa conturilor 442621 și 4426.01 reprezentând TVA aferentă achizițiilor agenției de turism pentru perioada aprilie-mai 2008.

Suma de ... lei reprezentând TVA nedeductibilă aferenta facturilor emise de SC ... nr. .../14.05.2008 si nr. .../27.05.2008 a fost luata in calculul cheltuielilor nedeductibile aferente trim. 2 2008, la rândul de amenzi, majorări unde suma menționata este conform registrului electronic fiscal de ... lei. Suma de ... lei se compune din rulajele conturilor 658.01.01 (500 lei) si 658.01.02 (...+... lei = ... lei) la care s - a adăugat si suma de ... lei reprezentând TVA nedeductibil aferenta facturilor emise de SC ... nr. 1010210/14.05.2008 si nr. .../27.05.2008.

În susținere, contestatara anexează în copie fisa contului 658.01.01 si 658.01.02 reprezentând majorări, amenzi si penalizări pentru perioada ianuarie-iunie 2008, precum și foaia din registrul electronic de evidenta fiscala pt. Trim. II 2008.

In perioada iulie-septembrie 2008, SC X inregistreaza in contul 635N suma de ... lei reprezentând TVA nedeductibil pentru depășirea cheltuielilor de protocol. Menționam ca aceasta suma a fost considerata cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit aferent trim. III 2008 conform registrului de evidenta fiscala.

Petenta anexează în copie fisa contului 635 pentru perioada iulie-septembrie 2008, precum și foaia din registrul electronic de evidenta fiscala pt. Trim. III 2008.

3. Organele de inspecție fiscală, în mod eronat au considerat ca SC X si-a diminuat in perioada iunie 2008-octombrie 2008 profitul impozabil ca urmare a inregistrarii pe cheltuieli a sumelor facturate de Fundația ...in suma totala de ...lei conform contractelor de prestări servicii nr. .../01.09.2008, .../15.07.2008, .../01.07.2008, .../16.09.2008, .../01.08.2008, .../04.01.2008, .../15.08.2008 (anexate raportului de inspecție fiscala, nefiind respectate prevederile art. 21, alin. 1 si 4 lit. m din Legea 571/2003 coroborat cu punctul 48 din HG44/2004, potrivit căroră, „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 in baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

În realitate, există contracte de prestări servicii incheiate, respectiv contractele nr..../01.09.2008, nr..../15.07.2008, nr..../01.07.2008, nr..../16.09 2008, nr..../01.08.2008, nr..../04.01.2008, nr..../15.08.2008 (anexate raportului de inspecție fiscala), precum și procese verbale de prestare a serviciilor, anexate fiecărei facturi emise de Fundația ..., procese verbale ce au fost puse la dispoziția organelor de control si anexate raportului de inspecție fiscala. Totodata, specificul activității desfășurate de SC X, respectiv activitate de alimentație publica, dovedește necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

În ceea ce privește activitatea desfășurată de Fundația ..., aceasta are ca obiect principal de activitate școlarizarea elevilor in meseriile de bucătar, ospătar, chelner etc. Prin natura activității sale, SC X are nevoie de astfel de meserii. Serviciile facturate de Fundația ...căt-re X reprezintă servicii prestate de elevii scolii Fundației ...la SC X prin intermediul unui contract de prestări servicii incheiat intre Fundație si X. Serviciile prestate au fost de următoarea natura: ajutor de bucătar, chelner, ospătar, ajutor de barman in cadrul compartimentelor specializate din X respectiv: bucătărie,

laborator cofetărie, restaurant, cafenea. Serviciile oferite de Fundație au fost servicii complementare celor prestate de salariații curenți ai SC X completând munca salariaților mai ales în cadrul unor evenimente, mese organizate, zile de weekend sau seri în care serviciile de acest gen sunt puse la dispoziția clienților într-un program zilnic prelungit.

În conformitate cu Ordonanța 26/2000 cu privire la asociații și fundații, art. 46 și art. 48, fundațiile pot obține venituri din activități economice astfel:

"Art 46. - (1) Veniturile asociațiilor sau federațiilor provin din:

*a) cotizațiile membrilor.
b) dobânzile și dividendele rezultate din plasarea sumelor disponibile, în condiții legale;*

c) dividendele societăților comerciale înființate de asociații sau de federații;

d) venituri realizate din activități economice directe;

e) donații, sponsorizări sau legate;

f) resurse obținute de la bugetul de stat sau de la bugetele locale;

g) alte venituri prevăzute de lege.

(2) Veniturile fundațiilor sunt cete prevăzute la alin. (1) lit b)-g)."

"Art 48. - Asociațiile, fundațiile și federațiile pot desfășura orice alte activități economice directe dacă acestea au caracter accesoriu și sunt în strânsă legătură cu scopul principal al persoanei juridice."

De asemenea, Fundația ...este înregistrată în vectorul fiscal ca fiind plătitoare de impozit pe profit și a depus pentru anul 2008 declarația 101 înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Roman cu numărul .../09.05.2010, menționând veniturile obținute din activități economice, contrar celor afirmate de inspectorii fiscali în decizia de impunere, pagina 2 și anume *"furnizorul serviciilor menționate, respectiv Fundația ..., nu declară veniturile realizate din activitatea economică."*

Totodată, Fundația ...a depus bilanțul și contul de profit și pierdere pentru anul 2008 în formatul lung aferent organizațiilor care desfășoară și activități economice, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice ...cu numărul .../30.04.2009, codul CAEN declarat pentru activitatea economică fiind 7830 - Servicii de furnizare și management a forței de muncă.

Organele de control au precizat în mod eronat în cuprinsul Deciziei de Impunere nr. .../....2011, că Fundația ...nu a declarat veniturile obținute din activitatea economică, subliniind doar eroarea de declarare inițială a Fundației (declarația inițială 101 pentru anul 2008), însă nu a menționat nimic cu privire la faptul că Fundația a depus și o declarație rectificativă nr. .../09.05 2010 și că aceasta a depus corect și la timp bilanțul pentru anul 2008, bilanț în care activitatea economică este clar evidențiată. De asemenea, deși pe parcursul controlului li s-a pus la dispoziție copia declarației 101 rectificative pentru anul 2008, depusă de Fundația ..., acest lucru nu a fost menționat și nici luat în considerare.

Deși Normele metodologice de aplicare ale art. 21 din Codul Fiscal prevăd că justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucru, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, documente ce au fost prezentate de SC X, organele de control au considerat că există doar o prezumție relativă a prestării

efective a serviciilor, fara sa invoce baza legala pentru care nu au ținut cont de respectivele procese verbale asumate de cele doua parti.

De asemenea organele de inspecție au afirmat ca sumele facturate sunt excesive, luând in considerare pentru comparație un salariu minim pentru un muncitor calificat pentru anul 2008 de 600 lei/luna. Acest raționament este incorect deoarece:

- salariul minim pentru un muncitor calificat in industria turismului la SC X nu a fost cel prevăzut in Hotărârea de Guvern referitoare la salariul minim brut garantat in plata in anul 2008 ci salariul minim prevăzut in Contractul Colectiv de Munca al SC X contract inregistrat la Direcția de Munca si Protecție sociala Neamț cu numărul .../01.10.2007. Conform acestui contract colectiv de munca, salariul minim acordat in SC X pentru posturi ca barman, ospătar, bucătar a fost in anul 2008 de 648 ron/luna si nu de 600 ron/luna cum greșit au reținut inspectorii fiscali;

- salariul mediu brut achitat de SC X in anul 2008 pentru salariații din departamentele ...(restaurant, cafenea, laborator), pentru o funcție de muncitor necalificat a fost de 800 ron/luna la care prin adăugarea sporurilor de munca suplimentara sau de munca sâmbăta si duminica se ajungea la un salariu brut de 1.000 ron/luna pentru un muncitor necalificat, conform statului de plata atașat ca dovada;

- contribuția angajatorului aferenta salariului lunar brut a fost in anul 2008 de 27.46% ceea ce a dus la un cost salarial mediu lunar pentru un muncitor necalificat din departamentele ..., Restaurant, Cafenea, Laborator, de cel puțin 1.275 ron/luna superior sumei de 960 lei/luna/om achitata Fundației

Pentru a cuantifica mai bine nivelul prestațiilor achitate Fundației ..., in contextul activității desfășurate de SC X in anul 2008, precizam:

- costurile salariale anuale brute, inclusiv contribuțiile legale aferente, pentru salariații departamentelor ... (restaurant, cafenea, laborator), in anul 2008 au fost de ... lei conform fiselor de cont analitice atașate;

- costul prestațiilor facturate de Fundația ..., in suma de ...lei, a reprezentat un procent de 11.73% (.../...) din costurile salariale ale departamentelor menționate;

- cifra de afaceri înregistrata in anul 2008 de departamentele: ... (restaurant, cafenea, laborator) a fost de ... lei conform fiselor de cont analitice atașate;

- costul prestațiilor facturate de Fundația ..., in suma de ...lei, a reprezentat un procent de 2.42% (.../...) din cifra de afaceri realizata de departamentele care au beneficiat de aceste prestații! Aceasta in timp ce costurile salariale anuale brute, inclusiv contribuțiile legale aferente, pentru salariații departamentelor ...(restaurant, cafenea, laborator), in anul 2008 au fost intr-un procent de 20.64% din cifra de afaceri realizata de aceste departamente.

Referitor la maniera in care inspectorii au ales sa prezinte relația dintre SC X si Fundația ..., doar prin prisma faptului ca doamna ...- administrator la SC X deține si funcția de președinte in cadrul Fundației ...cu o cota de participare de 25%, menționam ca intre SC X si Fundația ... exista o relație de parteneriat, scopul înființării acestei Fundații de către dna. ...fiind asigurarea activității SC X cu personal excelent calificat in meseriile de baza precum: bucătar, chelner, ospătar, barman, cofetar etc.

Conform relației contractuale dintre cele 2 entități, Fundația ...prestează servicii către SC X prin intermediul elevilor sai, elevi care prestează activități in cadrul SC X in scopul obținerii de venituri pentru susținerea activității Fundației. Situația este similara de exemplu cu multe alte situații relatate de mass media in televiziune sau presa prin care diferite Fundații vand de exemplu cu ocazia zilei de 1 iunie felicitări lucrate de

copii/elevi in scopul obținerii de venituri pentru susținerea activităților non profit. Un alt exemplu este cel al Primăriei din Lyon, Franța, care are sub patronaj o astfel de Școală Hoteliera de tipul Scolii Hoteliere ..., elevii acestei școli asigurând serviciile de catering in cadrul evenimentelor organizate de Primărie.

În susținerea celor precizate, petenta anexează următoarele documente:

- declarația 101 pentru anul 2008 depusa de Fundația ...si inregistrata la AFP Roman cu numărul .../09.05.2010;
- bilanțul pentru anul 2008 depus de Fundația ...la AFP Roman cu numărul .../30.04.2009;
- anexa la contractul colectiv de munca al SC X referitoare la grila minima de salarizare;
- stat de plata pentru luna iunie 2008 pentru departamentul Restaurant al SC X;
- fise de cont analitice pentru conturile 641 si 645;
- fisa de cont analitica pentru contul 707.

4. Prin Raportul de Inspecție Fiscala nr. ... /2011 si Decizia de Impunere nr. ... /2011 emise de Activitatea de Inspecție Fiscala Neamț, organele de inspecție au precizat că în luna iulie 2008, SC X a diminuat profitul impozabil prin înregistrarea in contul 628 a sumei de ... lei conform facturii .../15.07.2008 emisa de SC ..., ce reprezintă o cheltuiala atribuabila direct unei imobilizări corporale.

Referitor la factura nr.../15.07.2008 emisa de SC ..., in Decizia de Impunere nr. ... /2011 se menționează ca este o cheltuiala atribuabila direct unei imobilizări corporale, lucru care nu este real si pentru care nu este prezentata baza legala. In fapt, factura reprezintă contravaloarea unui serviciu de consultanta pe care aceasta firma ni l-a prestat in vederea obținerii unei finanțări nerambursabile.

Acest serviciu de consultanta a constat in:

- redactarea cererii de finanțare conform cerințelor din Ghidul Solicitantului;
- redactarea planului de afaceri si marketing conform cerințelor din Ghidul Solicitantului;
- calculul previziunilor financiare ale proiectului propus la implementare de către SC X S.A.

Conform Cap. 2 al contractului de consultanta menționat, obiectul contractului il constituie:

- consultanta pentru elaborarea documentației de finanțare, si anume: realizarea cererii de finanțare si a documentelor economico-financiare cerute de ghidul de finanțare;
- consultanta, asistenta tehnica si manageriala pe toata durata implementării proiectului; conform actului adițional nr. .../29.04.2010 la contractul de consultanta nr. .../02.08.2007, obiectul 2 din contractul de prestări servicii si anume consultanta, asistenta tehnica si manageriala pe toata durata implementării proiectului a fost reziliat.

Redactarea cererii de finanțare si a anexelor aferente nu a insemnat același lucru cu Proiectul Tehnic al Investiției/Devizul General al Investiției, proiect tehnic ce a fost realizat de SC

Cererea de finanțare depusa de SC X la ADR NORD EST PIATRA NEAMȚ a fost una de succes si ca urmare am incheiat contractul de finanțare nerambursabila cu Ministerul Dezvoltării Regionale si Turismului.

În contextul în care România prezintă un grad de absorbție foarte scăzut al fondurilor intracomunitare, petenta nu înțelege de ce este pusă la îndoială deductibilitatea serviciilor de consultanță care duc la absorbția acestor fonduri, la dezvoltarea societăților care le accesează și implicit la creșterea veniturilor acestora!

Ca urmare, în conformitate cu Normele metodologice de aplicare ale art. 21 din Codul Fiscal, aceste servicii de consultanță sunt deductibile întrucât:

- exista încheiat contractul de prestări servicii nr..../2007;
- exista la sediul societății dosarele cererii de finanțare întocmite de SC ... care justifică efectuarea serviciilor prestate, însă pe care organele de control au refuzat să le vada și să ia act de prestarea efectivă a acestui serviciu de consultanță;
- din cuprinsul dosarelor cererii de finanțare rezulta că este un proiect pe specificul activității SC X.

Referitor la mențiunea organelor de control potrivit căreia contractul de consultanță nr. .../2007 a fost înregistrat în evidența SC X în mod diferit, la momente diferite (anul 2008 față de anul 2010), petenta precizează:

- nu exista nicio bază legală care să judece deductibilitatea unei cheltuieli dintr-o anumită perioadă funcție de o altă înregistrare (aparent similară) efectuată într-un an următor;

- contractul de consultanță în suma totală de ...euro, a fost împărțit în 4 tranșe facturate astfel:

1. la data semnării s-a facturat suma de ... euro reprezentând avans conform art 7, litera a) din contractul .../02.08.2007. Suma a fost facturată în anul 2007 nefăcând obiectul prezentului raport de inspecție fiscală;

2. în data de 15.07.2008, odată cu finalizarea prestării consultanței pentru elaborarea documentației de finanțare, și anume: realizarea cererii de finanțare și a documentelor cerute de ghidul de finanțare, s-a facturat suma de ...euro. conform art. 7, litera b) din contractul .../02.08.2007.

În evidența SC X această factură a fost înregistrată în contul de cheltuieli 628 - Cheltuieli cu servicii efectuate de terți, cheltuieli considerate în mod nejustificat de către organele de control ca fiind nedeductibile motivându-se că în conformitate cu OMFP 1752/2005 astfel de cheltuieli reprezintă costuri direct atribuibile unei imobilizări. În fapt nu este adevărată susținerea organelor de control întrucât punctul 92. aliniatul 2 din OMFP 1752/2005 menționează:

" Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acestora, sunt:

a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea;

b) cheltuieli materiale;

c) costurile de amenajare a amplasamentului;

d) costurile inițiale de livrare și manipulare;

e) costurile de instalare și asamblare;

f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor

g) onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc".

Serviciile facturate de SC conform facturii .../15.07.2008 nu reprezintă niciun cost din cele menționate de OMFP nr.1752/2005. Ele nu sunt cheltuieli de proiectare întrucât în această categorie intra proiectele tehnice de execuție a lucrărilor de construcții și instalații, proiecte realizate în cadrul SC X de către furnizorul SC De asemenea, serviciile de consultanță facturate de SC ... nu reprezintă onorarii profesionale plătite avocaților și experților întrucât onorariile reprezintă plata efectuată

către un intelectual (avocat, medic etc) liber profesionist pentru un serviciu prestat în sfera ocupațiilor sale.

3. În data de 08.04.2010. SC ... a facturat (factura .../08.04.2010) conform art. 7, litera c) din contractul .../02.08.2007 suma de ... euro reprezentând plata serviciilor de consultanță ca urmare a semnării de către SC X a contractului de finanțare nerambursabilă cu Autoritatea de Management. Din cuprinsul art. 7 litera c) din contract rezultă ca această facturare și respectiv plata a fost condiționată de succesul proiectului depus de SC X și implicit de semnarea contractului de finanțare nerambursabilă. În caz contrar această plată nu ar mai fi fost datorată de SC X către SC

În anul 2010, anul facturării tranșei 3 de către SC ..., OMFP 1752/2005 a fost abrogat de către OMFP 3055/2009 - în vigoare la momentul respectiv. Conform punctului 52 din OMFP 3055/2009, alineatul 2,

"În cazul producției de imobilizări, exemple de cheltuieli încadrate la alte cheltuieli direct atribuibile sunt următoarele:

- a) costurile de amenajare a amplasamentului;*
- b) costurile inițiale de livrare și manipulare;*
- c) costurile de instalare și asamblare;*
- d) costurile de testare a funcționării corecte a activului;*
- e) onorarii profesionale și comisioane achitate în legătură cu activul etc."*

Prevederile OMFP 3055/2009 de la litera e) menționată mai sus și anume **"onorarii profesionale și comisioane achitate în legătură cu activul"** nu este identică cu cea formulată în anul 2008 de către OMFP 1752/2005, punctul ..., litera g) și anume **"onorariile profesionale plătite avocaților și experților"**.

Din acest motiv, SC X interpretând factura din anul 2010 ca fiind un "comision de succes" al proiectului facturat de furnizorul de consultanță, fiind o plată condiționată de obținerea unui anumit rezultat (spre deosebire de plățile anterioare aferente contractului, plăți care au reprezentat contravaloarea serviciilor prestate pe baza predării dosarelor cererii de finanțare către beneficiarul SC X), a înregistrat în anul 2010 factura .../08.04.2010 în contul de imobilizări 231. Organele de control au concluzionat în urma acestor operațiuni "recunoașterea implicită de către societate a faptului că aceste cheltuieli nu sunt deductibile" fără să facă mențiuni și precizări la faptul că și contractul de consultanță prevede tranșe diferite de facturare condiționate de anumite etape dar și că reglementările contabile în vigoare au fost diferite în anul 2008 față de anul 2010.

Mai mult decât atât, în decizia de impunere a inspectorii fiscale afirmă eronat că "diferența de valoare a contractului a fost înregistrată de agentul economic în contul 231, conform punctului ..., alin. 1 și 2 din OMFP 1752/2005 (în vigoare la data efectuării operațiunii)." Ori, afirmația lor este falsă întrucât OMFP 1752/2005 nu mai era în vigoare în anul 2010 (anul înregistrării în contul 231) fiind abrogat de OMFP 3055/2009.

În susținerea acestui capăt de cerere, petenta anexează în copie:

- contractul de consultanță nr. .../02.08.2007;
- factura nr..../08.04.2010 emisă de SC ...;
- factura nr..../15.07.2008 emisă de SC ...;
- dovada depunerii la ADR Piatra Neamț a dosarului cererii de finanțare întocmit de SC

5. Organele de inspecție fiscală, în mod eronat au modificat baza de impunere aferentă impozitului pe profit cu suma de ...lei , înregistrată de S.C. X în luna ianuarie 2010 în cont 6588, conform od .../31.01.2010, sumă reprezentând închidere contract leasing .../...pentru autoturismul Wolksvagen Polo.

Organele de inspecție precizează că aceasta înregistrare a fost determinată de faptul ca in perioada menționată, autoturismul Polo, care făcea obiectul unui contract de leasing aflat in derulare, a fost avariat, urmat de paguba totala. Întrucât despăgubirea a fost încasată de proprietarul autoturismului, respectiv societatea de leasing, SC X nu a încasat veniturile din despăgubiri de la societatea de asigurări, desi a achitat pe cheltuiala sa primele de asigurare, se considera ca suma de ...lei este neaferenta veniturilor, fiind nedeductibila din punct de vedere fiscal, conform art. 21, alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Referitor la inregistrarea cheltuielilor generate de avariarea totala a unui autoturism achiziționat de SC X in leasing financiar, contestatara precizează că autoturismul Wolksvagen Polo a fost achiziționat conform contractului de leasing financiar nr. .../...contract care include si asigurarea autoturismului. In conformitate cu prevederile punctului 11.5 din acest contract, in cazul daunei totale locatorul va primi despăgubirea din partea asigurătorului. Valoarea despăgubirii va fi compensata cu ratele de leasing ramase de achitat urmând ca diferența sa fie restituita sau facturata utilizatorului.

In contextul in care a avut loc un accident, mașina fiind avariata, SC X a procedat la:

-casarea acesteia si la scoaterea ei din funcțiune, in conformitate cu prevederile punctului 114 din Ordinul 3055/2009 care prevede: "O imobilizare corporala trebuie scoasa din evidenta la cedare sau casare, atunci cand niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioara";

-înregistrarea operațiunilor in contabilitate in conformitate cu prevederile punctului 115, aliniatul (2) din Ordinul 3055/2009 care precizează ca: "In scopul prezentării in contul de profit si pierdere, câștigurile sau pierderile obținute in urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență intre veniturile generate de scoaterea din evidenta (in cazul nostru aceste venituri sunt asimilate soldului datorat către firma de leasing, sold ce urmează a fi compensat cu asigurarea pe care locatorul o va incasa conform contractului de leasing, sold ce va dispărea din evidenta SC X ca urmare a anularii acestei datorii) si valoarea sa neamortizata, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta si trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli dupa caz, la elementul "*Alte venituri din exploatare*", respectiv "*Alte cheltuieli de exploatare*" (adică contul 658), dupa caz".

Astfel SC X a calculat următoarele:

1. valoarea rămasa neamortizata, in urma casării mijlocului fix a fost de ...lei;
2. soldul datoriei către firma de leasing la momentul inregistrării casării a fost de ...lei;
3. valoarea netă inregistrata in contul 658 conform prevederilor menționate mai sus:
...-...ron = ...ron.

Aceasta valoare neta de ... lei care reprezintă valoare neamortizata a unui mijloc fix scos din funcțiune prin casare, este deductibilă la calculul profitului impozabil in conformitate cu prevederile punctului 71 indice 6 din Normele Metodologice ale Codului Fiscal care spun: "Cheltuielile inregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoare fiscala incomplet amortizata sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile". În consecință sunt cheltuieli deductibile.

In același timp, si prevederile punctului 41 din Normele Metodologice ale Codului Fiscal precizează ca "Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau activelor corporale, constatate lipsa in gestiune sau degradate si neimputabile, inclusiv tva aferenta, dupa caz, pentru care s-au incheiat contracte de asigurare, nu intra sub incidenta art. 21 alin. 4 din Codul Fiscal" - adică nu sunt nedeductibile. Precizam faptul ca pentru mașina casata exista contract de asigurare si anume contractul de leasing financiar ...semnat si de Porsche Broker de Asigurare SRL .

În susținerea celor precizate mai sus, petenta anexează în copie:

- contractul de leasing ...;
- procesul verbal de scoatere din funcțiune din 13.01.2010;
- procesul verbal de predare al autovehiculului din 13.01.2010.

6. SC X contesta si calculul majorărilor de intarziere, prezentat de organul de inspecție fiscală in Anexa 10 la raportul de inspecție fiscala nr.... /2011, acesta fiind eronat din următoarele motive:

-sumele constând in diferente de impozit au fost contestate, asa cum s-a arătat mai sus;

-pentru trimestrul II anul 2008 s-au calculat majorări de intarziere, conform Anexei 10 la raportul de inspecție, în sumă de ... lei aferente unui impozit suplimentar de plata de ... lei, in loc de un impozit suplimentar de plata calculat chiar de inspectori in Anexa 7 pentru trimestrul II 2008 în sumă de ... lei;

-pentru trimestrul III anul 2009 s-au calculat majorări de intarziere, conform Anexei 10 la raportul de inspecție, în sumă de ... lei aferente unui impozit suplimentar cumulat de plata de ... lei, in loc de un impozit cumulat suplimentar de plata calculat chiar de inspectori in Anexa 7 pentru trimestrul III 2009 în sumă de ... lei pentru anul 2008 + ... lei la trimestrul III 2009 = ... lei;

-pentru trimestrul I anul 2010 s-au calculat majorări de intarziere, conform Anexei 10 la raportul de inspecție, în sumă de ...lei aferente unui impozit cumulat suplimentar de plata la trim. I 2010 în sumă de ... lei, in loc de un impozit cumulat suplimentar de plata calculat chiar de inspectori in Anexa 7 pentru trimestrul I 2010 în sumă de ... lei (... lei pentru anul 2008 + ... lei pentru anul 2009 + o lei pentru trim. I anul 2010). Cauza calculului eronat efectuat de inspectori este faptul ca la trimestrul I 2010, desi au determinat cheltuieli nedeductibile, din cauza pierderii fiscale înregistrate la aceasta data, profitul impozabil nu a fost influențat, societatea datorând in final la trim. I 2010 un impozit forfetar în sumă de ... lei;

-pentru trimestrul II anul 2010 s-au calculat majorări de întârziere conform Anexei 10 la raportul de inspecție de ... lei aferente unui impozit cumulat suplimentar de plata la trim. II 2010 în sumă de 22.133 lei, in loc de un impozit cumulat suplimentar de plata calculat chiar de inspectori in Anexa 7 pentru trimestrul II 2010 în sumă de ... lei (... lei pentru anul 2008 + ... lei pentru anul 2009 + o lei pentru trim. I anul 2010 + ... lei pentru trim. II anul 2010).

S.C. X contesta de asemenea suma **de ... lei** reprezentând penalități de intarziere, calculate in Anexa 10 la raportul de inspecție fiscala întrucât nu a fost prezentat un calcul detaliat al acestei sume.

Referitor la modul in care s-a desfășurat inspecția fiscala, contestatara precizează ca nu a găsit disponibilitate la inspectorii fiscali in a discuta toate problemele apărute in timpul controlului si de a purta discuția finala in prezenta persoanelor răspunzătoare de conducerea si evidenta contabilității. Astfel, formularul privind înștiințarea pentru discuția finala a fost inmanat contribuabilului in ziua de 01 iunie 2011, ora 10, cand inspectorii s-au si prezentat de fapt pentru discuția finala. Contribuabilul nu a fost anunțat in prealabil despre aceasta discuție astfel incat nu a

avut timpul necesar sa solicite prezenta la discuție a persoanelor răspunzătoare de evidenta contabila. De altfel se observa si in cuprinsul formularului privind înștiințarea pentru discuția finala, ca ora prevăzuta pentru discuție era ora 13, iar in fapt asa cum rezulta si din cuprinsul raportului de inspecție fiscala, cap. V - Discuția finala cu contribuabilul, pagina 9, discuția finala a avut loc la sediul agentului economic la ora 10, contrar orei menționate in instiintare.

II. Prin Decizia de impunere nr. ... din data de ...2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2011, organele de inspecție fiscală au stabilit de plată în sarcina S.C. X S.A., printre altele, suma de ...lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe profit.

Aspectele care au modificat baza de impozitare a impozitului pe profit si care au dus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare, sunt următoarele:

1. -în luna februarie 2008, societatea a înregistrat conform OD nr.1/29.02.2008, în contul 654, pierderi în sumă de ... lei din vânzarea biletelor de avion, diminuând baza impozabilă aferentă impozitului pe profit, prin nerespectarea prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

2. -în lunile martie 2008, iunie 2008, septembrie 2008 și iulie 2010, agentul economic a înregistrat în contul 635 „Alte cheltuieli cu impozitele și taxele”, fără a fi luată în calcul ca nedeductibilă din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei pentru care a pierdut dreptul de deducere ca urmare a depășirii limitei admisibile prevăzute la art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare;

3. -în perioada iunie 2008-octombrie 2008, societatea a diminuat profitul impozabil ca urmare a înregistrării pe cheltuieli a sumelor facturate de Fundația Hanul Ancuței în sumă totală de ...lei, conform contractelor de prestări servicii nr..../01.09.2008, .../15.07.2008, .../01.07.2008, .../16.09.2008, .../01.08.2008, .../04.01.2008, .../15.08.2008, anexate la raportul de inspecție fiscală. Obiectul contractelor îl reprezintă „punerea de către prestator la dispoziția beneficiarului a unui număr de 10 persoane-elevi, în curs de calificare în meseria de ospătari bucătari, în scopul determinat de comun acord de părțile contractante privind prestarea de către elevi a serviciilor specifice pregătirii lor, în schimbul unui preț stabilit de comun acord între părți”, respectiv 240 lei de persoană/săptămână.

În ceea ce privește deductibilitatea acestor cheltuieli, legiuitorul a prevăzut pe lângă condiția generală stipulată la art.21 alin.(1) din Codul fiscal, și anume, serviciile să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și condiții specifice necesare și suficiente, reglementate de dispozițiile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv justificarea necesității prestării acestora în scopul activității pe bază de documente probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării.

Cu ocazia inspecției fiscale, s-a constatat că în justificarea serviciilor societatea nu a prezentat suficiente documente justificative care sa ateste că respectivele servicii au fost efectiv prestate în interesul societății și în legătură cu veniturile realizate.

Totodată, s-a procedat la analiza situației existente între S.C. X și Fundația ..., constatându-se că doamna ...are calitate de asociat și administrator la S.C.X(cota de participare de 60%) și de președinte în cadrul Fundației ... (cota de participare 25%).

În ceea ce privește documentele prezentate de agentul economic pentru justificarea prestării efective a serviciilor, organul de inspecție a considerat că există

doar o prezumție relativă a prestării efective a serviciilor, deoarece este incidentă și verificarea nivelului de piață al prețului plătit, raportat la cantitatea și calitatea serviciilor, atunci când prestatorul și beneficiarul sunt entități afiliate, în conformitate cu art.11 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult decât atât, s-a constatat că:

-sumele facturate sunt excesive, în sensul că pentru elevii cursanți, aflați în perioada de școlarizare la Fundația ..., beneficiarul prestării s-a obligat să plătească câte 240 lei de persoana/săptămână, respectiv 960 lei/lună (programul maxim admis de Codul muncii fiind de 6 ore pe zi pentru persoane sub 18 ani), față de salariul minim în anul 2008, pentru un muncitor calificat, care a fost de 600 lei/lună;

-elevii cursanți puși la dispoziția S.C.X de către Fundația ..., nu au calitatea de salariați și nu beneficiază de sumele luate în calcul la determinarea onorariului convenit, prevăzut la art.2 din contractele încheiate;

-furnizorul serviciilor menționate, respectiv Fundația ..., nu declară veniturile realizate din activitatea economică. Această constatare s-a făcut în urma verificării declarației 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2008, declarație înregistrată la A.F.P.Roman sub nr..../10.02.2009, anexată în copie la raportul de inspecție fiscală.

4.- în luna iulie 2008, S.C. X diminuează profitul impozabil, prin înregistrarea în contul 628 „Cheltuieli privind prestările de servicii” a sumei de ... lei, conform facturii nr..../15.07.2008 emisă de S.C. ..., ce reprezintă o cheltuială atribuibilă direct unei imobilizări corporale.

Această factură a fost întocmită în baza contractului de servicii de consultanță nr..../02.08.2007, în valoare totală de ...euro, având ca obiect „realizarea serviciilor de consultanță pentru un proiect de investiții în infrastructura de primire turistică în cadrul Axei Prioritare 5: Dezvoltare durabilă și promovarea turismului din Programul Operațional Regional.”

Diferența de valoare a contractului a fost înregistrată de agentul economic în contul de 231 „Imobilizări în curs”, conform pct.... alin.(1) și (2) din O.M.F.P.nr.1752/2005 (în vigoare la data efectuării operațiunii).

Acest tratament fiscal diferit al cheltuielilor înseamnă de fapt, recunoașterea implicită de către societate a faptului că aceste cheltuieli nu sunt deductibile, în lipsa elementelor prevăzute de lege, urmând a se recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, potrivit art.24 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

5.- în luna ianuarie 2010, S.C.X înregistrează conform OD 61471/31.01.2010, în contul 6588 „Cheltuieli privind activele cedate”, suma de ...lei, reprezentând închidere contract leasing nr..../... pentru un autoturism Wolkswagen Polo.

Agentul economic motivează că această înregistrare a fost determinată de faptul că în perioada menționată, autoturismul Polo, care făcea obiectul unui contract de leasing aflat în derulare, a fost avariat, urmat de pagubă totală.

S.C.X a procedat la scăderea din gestiune a mijlocului fix, înregistrat în momentul în care a devenit utilizator, afectând contul 6588 „Cheltuieli privind activele cedate” și respectiv contul 167 „Alte împrumuturi și datorii”, motivând că această înregistrare a fost determinată de casarea mijlocului fix.

În urma verificării efectuate s-a constatat că agentul economic, în calitate de utilizator, a casat un mijloc fix pentru care nu a fost transferat dreptul de proprietate, întrucât contractul de leasing se afla în derulare și nici nu a făcut dovada dezmembrării acestuia și valorificării părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă, potrivit pct.71⁶ din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât despăgubirea a fost încasată de către proprietarul autoturismului, respectiv societatea de leasing, S.C. X nu a încasat veniturile din despăgubiri de la

societatea de asigurări, deși a achitat pe cheltuiala sa primele de asigurare, se consideră că suma de ...lei este neaferentă veniturilor, fiind nedeductibilă din punct de vedere fiscal, conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

Situația diferențelor privind impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2010 este prezentată în anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală.

Pentru diferențele de impozit pe profit stabilite în timpul inspecției fiscale au fost calculate, printre altele obligații de plată accesorii **în sumă de ...lei**, conform anexei nr.10 la raportul de inspecție fiscală.

III. Luand in considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative in vigoare pe perioada verificata, se retin urmatoarele:

Referitor la aspectele de procedură invocate, cu privire la faptul că formularul privind înștiințarea pentru discuția finală a fost inmanat contribuabilului în ziua de 01 iunie 2011, ora 10, cand inspectorii s-au și prezentat de fapt pentru discuția finală, iar ora prevăzută pentru această discuția finală, potrivit înștiințării, era ora 13, precizăm că potrivit Raportul de inspecție fiscală nr. .../....2011, contribuabilul a fost informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală, iar discuția finală purtată cu d-na ..., în calitate de administrator, a avut loc, potrivit reglementărilor legale în materie, aceasta exprimându-si punctul de vedere cu privire la constatările cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. .../....2011.

1. Referitor la suma de ... lei reprezentand cheltuieli neadmise la deducere la calculul profitului impozabil, care au dus la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .. lei.

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice Neamt se poate pronunta asupra masurii privind neadmiterea la deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de ... lei, in conditiile in care contestatara aduce in sustinerea cauzei argumente și documente care nu au fost avute in vedere de catre organele de inspectie fiscala.

In fapt,

Prin Raportul de Inspecție Fiscală nr. ... /2011, care a stat la baza Deciziei de impunere nr. ... /2011, organele de inspecție din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Neamt precizează că în luna februarie 2008, SC X a înregistrat, conform OD1/29.02.2008, în contul 654 pierderi în suma de ... lei, din vânzarea biletelor de avion, diminuând în mod eronat baza impozabila a impozitului pe profit, prin nerespectarea prevederilor art. 19 alin. 1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Contestatara precizează ca în mod eronat organul de inspecție fiscală a considerat că suma de ... lei înregistrata în contul de cheltuieli 654 nu are corespondent în realizarea de venituri întrucât, SC Xa înregistrat prin nota contabilă

nr./29.02.2008 imputatia sumei de ... lei către agentul de turism, prin operațiunea contabila 428.02 (Alte creanțe in legătura cu personalul) = 7581 (Venituri din despăgubiri, amenzi si penalități). Totodată, prin nota contabila nr. 1547/29.02.2008, a înregistrat imputatia sumei de ...lei către agentul de turism, prin operațiunea contabila 428.02 (Alte creanțe in legătura cu personalul) = 7581 (Venituri din despăgubiri, amenzi si penalități).

În consecință, suma de ... lei este înregistrată în contul de venituri 7581, fiind îndeplinită astfel cerința prevăzută la art. 19 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținere, petenta anexează în copie nota contabilă nr...../29.02.2008, nota contabila nr. .../29.02.2008 și fisa contului 7581 pentru intreg anul 2008.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../12.07.2011, organul de inspecție fiscală precizează că argumentele prezentate de petentă în contestație sunt diferite de cele constatate cu ocazia controlului, în sensul că veniturile înregistrate prin nota contabilă nr...../29.02.2008 au fost prezentate ca fiind imputații la inventar în sumă totală de ... lei, iar din fișa contului 7581, prezentată la contestație, rezultă că această sumă a fost defalcată ulterior și s-a extras din total sumele prezentate ca fiind realizate din veniturile imputate agentului de turism.

In drept,

În conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Potrivit art.213 alin.(4) din O.G.nr.../2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare la data formularii contestatiei,

" Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."

În același sens punctul 182.1 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G.nr.../2003, republicata, precizează:

"În temeiul art.182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală."

Fata de motivele de fapt și de drept, se reține că organul de inspecție fiscală nu a acceptat deductibilitatea cheltuielilor în suma de ... lei, reprezentând pierderi din vânzarea biletelor de avion, întrucât nu au fost respectate prevederile art. 19 alin. 1 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației, petenta aduce argumente și documente suplimentare, diferite de cele prezentate cu ocazia controlului, așa cum reiese și din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, asupra cărora organul de inspecție fiscală nu s-a pronunțat.

Ținând seama de prevederile art.105 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat, prin care se precizează ***"Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere"***, precum și ale art.7 alin.(2), potrivit cărora ***" Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și***

documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz ", urmeaza a se proceda la aplicarea prevederilor art. 216 alin.(3) din O.G.nr.../2003, republicata, respectiv la desființarea partiala a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. .../...2011 avand la baza Raportul de Inspectie Fiscala nr. .../...2011 cu privire la neadmiterea la deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de ... lei, care au generat un impozit pe profit suplimentar în sumă de 71 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze situatia de fapt prin alte persoane decat cele care au efectuat inspectia fiscala, in sensul celor retinute in motivarea prezentului capat de cerere.

La reverificare se vor avea în vedere și Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.../2003, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.2137/2011 care precizeaza:

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

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Avand în vedere cele sus menționate, se remite cauza Activității de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. Neamt, pentru a se pronunța asupra argumentelor și documentelor aduse ulterior, tinand cont de prevederile legale, de motivațiile petentei, precum și de cele retinute prin prezenta, solicitand, dacă este cazul, și alte documente, în vederea soluționării cauzei.

2.Referitor suma de ...lei reprezentând cheltuieli neadmise la deducere la calculul profitului impozabil, care au determinat stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ...lei.

Cauza supusa soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice Neamt este dacă măsura organelor de inspecție fiscală privind neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de ...lei, este legală, în condițiile în care argumentele aduse de contestatară nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

In fapt,

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. .../...2011 avand la baza Raportul de Inspectie Fiscala nr. .../...2011, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamt, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere la calculul profitului impozabil aferent lunilor martie 2008, iunie 2008, septembrie 2008 și iulie 2010, suma de ...lei, înregistrată de societate în contul 635 „Alte cheltuieli cu impozitele și taxele”, reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care a pierdut dreptul de deducere ca urmare a depășirii limitei admisibile prevăzute la art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit anexei nr.9 la raportul de inspecție fiscală, taxa pe valoarea adăugată în suma de ...lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă la stabilirea profitului impozabil și se compune din:

- ... lei, taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă lunii martie 2008;
- ... lei, taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă lunii iunie 2008;

-(-)... lei, reglare cheltuieli TVA nedeductibilă aferentă lunii septembrie 2008;
-... lei, TVA depășire cheltuieli protocol 2009, înregistrate în cont 635, conform OD 1/20.07.2010, sume neluate în calcul la stabilirea profitului impozabil;
-... lei, TVA nedeductibilă Aredoro înregistrată în cont 635, conform OD 1/20.07.2010, neluată în calcul ca cheltuială nedeductibilă la stabilirea profitului impozabil.

S.C. X contestă suma de ...lei, întrucât nu a fost defalcata de organele de inspecție în Raportul de Inspecție Fiscală nr. .../....2011 și nici în Decizia de Impunere nr. .../....2011 pe lunile menționate și anume, martie 2008, iunie 2008, septembrie 2008 și iulie 2010 fiind imposibil de determinat în mod exact la ce aspecte se face referire de fapt, singura motivație a organelor de inspecție fiind că suma de ...lei reprezintă TVA pentru care SC X a pierdut dreptul de deducere ca urmare a depășirii limitei admisibile prevăzute de art. 21 alin. 3 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În continuare, petenta precizează că sumele de ... lei și ... lei reprezintă TVA aferentă unor facturi de servicii turistice, care nu a fost dedusă de SC X în conformitate cu art. 152 ¹ alineatul 6 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal care prevede: *"Fără să contravină prevederilor art. 145 alin. (2), agenția de turism nu are dreptul la deducerea sau rambursarea taxei facturate de persoanele impozabile pentru livrările de bunuri și prestările de servicii în beneficiul direct al călătorului și utilizate de agenția de turism pentru furnizarea serviciului unic prevăzut la alin. (2)".*

Sumele reprezentând TVA nededusă în conformitate cu art 152 ¹, alineatul 6 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal au fost înregistrate de SC X în contul 635N fiind deductibile în conformitate cu art. 152 indice 1, alineatul 4 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal care prevede *"Baza de impozitare a serviciului unic prevăzut la alin. (2) este constituită din marja de profit, exclusiv taxa, care se determină ca diferență între suma totală care va fi plătită de călător, fără taxă, și costurile agenției de turism, inclusiv taxa, aferente livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii în beneficiul direct al călătorului, în cazul în care aceste livrări și prestări sunt realizate de alte persoane impozabile".*

Suma de ... lei reprezentând TVA nedeductibilă aferentă facturilor emise de SC ...nr. .../14.05.2008 și nr. .../27.05.2008 a fost luată în calculul cheltuielilor nedeductibile aferente trim. 2 2008, la rândul de amenzi, majorări unde suma menționată este conform registrului electronic fiscal de ...lei. Suma de ...lei se compune din rulajele conturilor 658.01.01 (500 lei) și 658.01.02 (...+... lei = ... lei) la care s-a adăugat și suma de ... lei reprezentând TVA nedeductibilă aferentă facturilor emise de SC ...nr. .../14.05.2008 și nr./27.05.2008.

In drept,

Referitor la deductibilitatea limitată a cheltuielilor, art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;"

Referitor la sarcina probei, O.G. nr. .../2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, prevede următoarele:

-la art. 64 „*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*”

-la art. 65 „*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

În legatură cu conținutul contestației, la art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din O.G. nr. .../2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, se precizează:

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază; [...]*”

Față de situația de fapt și de drept prezentată anterior, reținem:

Organele de inspecție fiscală au dreptul de a aprecia starea de fapt fiscală pentru un anumit contribuabil astfel încât să adopte soluția legală bazată pe constatările complete asupra aspectelor verificate.

Din constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală și din documentele existente la dosarul cauzei prin prisma textelor de lege invocate mai sus se reține faptul că organele de inspecție fiscală au procedat la neadmiterea la deducere la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a cheltuielilor în sumă de ...lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă depășirii cheltuielilor de protocol, înregistrate în cont 635, cheltuieli nedeductibile, care fie nu au fost luate în calcul, fie au fost luate în calcul cu întârziere de către societate la calculul profitului impozabil.

Potrivit Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr..../12.07.2011, argumentele aduse de contestatară nu se referă la sumele care au fost luate în calcul de către organele de inspecție, în vederea reîntregirii bazei impozabile aferente impozitului pe profit.

Astfel, sumele de ...lei și ... lei au fost luate în calcul cu întârziere de către agentul economic, respectiv în trimestrul III 2008, ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, organul de inspecție procedând la reîntregirea bazei impozabile aferente trimestrului I 2008 și trimestrului II 2008, când aceste cheltuieli au fost efectuate efectiv, iar în trimestrul III 2008, când societatea a ținut cont de aceste sume la determinarea profitului impozabil, organul de inspecție a procedat la diminuarea bazei impozabile.

Referitor la sumele de ... lei și ... lei reprezentând TVA aferentă depășirii cheltuielilor de protocol efectuate în anul 2009, înregistrate de societate în cont 635, conform OD 1/20.07.2010, sume neluate în calcul de către agentul economic la stabilirea profitului impozabil ca fiind cheltuieli nedeductibile, S.C.Xnu aduce nici un argument în susținerea contestației.

Astfel, având în vedere că motivele invocate în contestație și documentele anexate nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție, precum și prevederile art.213 alin.(1) din O.G.nr..../2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, „*În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de*

dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”,
urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de ...lei reprezentând cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și implicit pentru impozitul pe profit și suma de ...lei.

3.Referitor suma de ...lei reprezentând cheltuieli neadmise la deducere la calculul profitului impozabil și impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ...lei

Cauza supusa solutionarii Directiei Generale a Finantelor Publice Neamt este daca măsura organelor de inspecție fiscală privind neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de ...lei, este legală, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au stabilit cu claritate situația de fapt, iar petenta depune în susținerea contestației documente suplimentare, ce nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt,

Cu ocazia inspecției fiscale, s-a constatat că în perioada iunie 2008-octombrie 2008, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile sumele facturate de Fundația ... în sumă totală de ...lei, conform contractelor de prestări servicii nr..../01.09.2008, .../15.07.2008, .../01.07.2008, .../16.09.2008, .../01.08.2008, .../04.01.2008, .../15.08.2008.

Pentru justificarea serviciilor, societatea nu a prezentat suficiente documente care sa ateste că respectivele servicii au fost efectiv prestate în interesul societății și în legătură cu veniturile realizate, fiind încălcate dispozițiile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv justificarea necesității prestării acestora în scopul activității pe bază de documente probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării.

Totodată, s-a procedat la analizarea situației existente între S.C. Xși Fundația ..., constatându-se că doamna ...are calitate de asociat și administrator la S.C.X(cota de participare de 60%) și de președinte în cadrul Fundației ... (cota de participare 25%).

În ceea ce privește documentele prezentate de agentul economic pentru justificarea prestării efective a serviciilor, organul de inspecție a considerat că există doar o prezumție relativă a prestării efective a serviciilor, deoarece este incidentă și verificarea nivelului de piață al prețului plătit, raportat la cantitatea și calitatea serviciilor, atunci când prestatorul și beneficiarul sunt entități afiliate, în conformitate cu art.11 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult decât atât, s-a constatat că:

-sumele facturate sunt excesive, în sensul că pentru elevii cursanți, aflați în perioada de școlarizare la Fundația ..., beneficiarul prestării s-a obligat să plătească câte 240 lei de persoana/săptămână, respectiv 960 lei/lună (programul maxim admis de Codul muncii fiind de 6 ore pe zi pentru persoane sub 18 ani), față de salariul minim în anul 2008, pentru un muncitor calificat, care a fost de 600 lei/lună;

-elevii cursanți puși la dispoziția S.C.X de către Fundația ..., nu au calitatea de salariați și nu beneficiază de sumele luate în calcul la determinarea onorariului convenit, prevăzut la art.2 din contractele încheiate;

-furnizorul serviciilor menționate, respectiv Fundația ..., nu declară veniturile realizate din activitatea economică. Această constatare s-a făcut în urma verificării declarației 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2008, declarație înregistrată

la A.F.P.Roman sub nr..../10.02.2009, anexată în copie la raportul de inspecție fiscală.

S.C.X din Roman contestă măsura organelor de inspecție fiscală privind neadmiterea la deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de ...lei sume facturate de Fundația ..., în perioada iunie 2008-octombrie 2008, conform contractelor de prestări servicii nr..../01.09.2008, .../15.07.2008, .../01.07.2008, .../16.09.2008, .../01.08.2008, .../04.01.2008, .../15.08.2008.

Obiectul contractelor menționate anterior îl reprezintă „punerea de către prestator la dispoziția beneficiarului a unui număr de 10 persoane-elevi, în curs de calificare în meseria de ospătari bucătari, în scopul determinat de comun acord de părțile contractante privind prestarea de către elevi a serviciilor specifice pregătirii lor, în schimbul unui preț stabilit de comun acord între părți”, respectiv 240 lei de persoană/săptămână.

Serviciile facturate de Fundația ...către X reprezintă servicii prestate de elevii scolii Fundației ...la SC X de următoarea natura: ajutor de bucătar, chelner, ospătar, ajutor de barman in cadrul compartimentelor specializate din X respectiv: bucătărie, laborator cofetărie, restaurant, cafenea. Serviciile oferite de Fundație au fost servicii complementare celor prestate de salariații curenți ai SC Xcompletând munca salariaților mai ales in cadrul unor evenimente, mese organizate, zile de weekend sau seri in care serviciile de acest gen sunt puse la dispoziția clienților intr-un program zilnic prelungit.

Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractele de prestări servicii încheiate cu Fundația ..., respectiv contractele nr..../01.09.2008, nr..../15.07.2008, nr..../01.07.2008, nr..../16.09 2008, nr..../01.08.2008, nr..../04.01.2008, nr..../15.08.2008 (anexate raportului de inspecție fiscală), precum și procese verbale de prestare a serviciilor, anexate fiecărei facturi emise de Fundația Totodata, precizează petenta, specificul activității desfășurate de SC X, respectiv activitate de alimentație publică, dovedește necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

Cu adresa nr..../31.08.2011, petenta completează, la solicitarea Biroului soluționare contestații, cu adresa nr..../23.08.2011, dosarul cauzei cu o serie de documente, respectiv: grafice ore prezență elevi la activități S.C.X S.A., 21 de fotografii ale elevilor surprinși în cadrul activităților desfășurate la S.C.X S.A., 3 articole din presă care susțin parteneriatul între S.C.X și Fundația ..., precum și utilitatea prestării acestor servicii.

În drept.

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“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 activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Potrivit pct.48 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de

lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

În conformitate cu prevederile art.7 pct.21 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“21.persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

(...)

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”

Potrivit prevederilor art.11 alin.(1) și (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

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

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

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

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

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

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

Așadar, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele justificative.

Prin contractele de prestări servicii încheiate cu Fundația ..., valabile în perioada iunie 2008 – octombrie 2008, se prevede că obiectul contractului îl constituie "punerea de către prestator la dispoziția beneficiarului a unui număr de 10 persoane – elevi, în curs de calificare în meseria de ospătar-bucătar, în scopul determinat de comun acord de părțile contractante privind prestarea de către elevi a serviciilor specifice pregătirii lor, în schimbul unui preț stabilit de comun acord."

În ceea ce privește tariful prestației, acesta este stabilit ca tarif fix pe persoană și pe săptămână.

La dosarul contestației, petenta anexează procesele verbale de prestare a serviciilor de către elevii cursanți ai fundației, iar la solicitarea Biroului soluționare contestații, aceasta depune în susținerea cauzei, suplimentar, graficele privind numărul de ore prezență elevi la activitățile S.C.X S.A., fotografiile ale elevilor surprinși în cadrul activităților desfășurate la S.C.X S.A., precum și articole din presă care confirmă parteneriatul între S.C.X și Fundația ..., documente asupra cărora organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.213 alin.(4) din O.G.nr.../2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare la data formularii contestatiei, potrivit căroră,

" Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."

In acelasi sens punctul 182.1 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G.nr.../2003, republicata, precizeaza:

"În temeiul art.182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală."

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, reiese că organele de inspecție fiscală s-au rezumat, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. .../....2011 avand la baza Raportul de Inspectie Fiscala nr. .../....2011, la constatarea că societatea nu a prezentat suficiente documente care sa ateste că respectivele servicii au fost efectiv prestate în interesul societății și în legătură cu veniturile realizate, fiind încălcate dispozițiile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, fără a verifica dacă serviciile au fost efectiv prestate, dacă au fost executate în baza unui contract încheiat între părți și fără a face o analiză în detaliu a documentelor prezentate de contestatara în susținerea cauzei.

Astfel, se va ține seama de prevederile art.105 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat, prin care se precizeaza **"Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere "**, precum si ale art.7 alin.(2), potrivit carora **" Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz "**

Referitor la mențiunea organului de inspecție fiscală cu privire la faptul că Fundația ... nu a declarat veniturile obținute în urma prestării serviciilor în baza contractelor încheiate cu S.C.X S.A., precizăm că acest lucru nu poate sta la baza

neadmiterii la deducere de către S.C.Xa cheltuielilor în sumă de ...lei. Totodată, constatările organului de inspecție fiscală cu privire la faptul că suma plătită de către S.C.X pentru fiecare din persoanele care au prestat serviciul este superioară salariului minim achitat în anul 2008, nu are nicio relevanță în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a făcut o analiză detaliată a realității serviciilor și orelor prestate de către fiecare elev cursant, a tarifelor practicate pe piața liberă pentru servicii similare.

Totodată, din constatările organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală, se reține că S.C.X și Fundația ... au același același acționar, doamna ...având calitatea de asociat și administrator la S.C.X(cota de participare de 60%) și de președinte în cadrul Fundației ... (cota de participare 25%).

În ceea ce privește prevederile legale mai sus menționate, se reține că în cazul tranzacțiilor între persoane afiliate, autoritățile pot ajusta veniturile sau cheltuielile pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate, prin estimarea prețului de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării, având în vedere prețul de piață practicat de alte entități independente pentru produse sau servicii comparabile, folosind metoda cea mai adecvată situației de fapt.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, reiese că organele de inspecție s-au pronunțat asupra cheltuielilor cu prestările de servicii în sumă de ...lei, prin neadmiterea la deducere a acestora în totalitate la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 48 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, fără să analizeze aceste servicii din punct de vedere al prevederilor art.7 pct.21 alin.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la relația de afiliere între părțile contractante, deși este precizată relația juridică a acestora în raportul de inspecție fiscală și fără a stabili metoda care trebuie folosită în vederea stabilirii prețului de piață al serviciilor furnizate de către Fundația ..., societății comerciale X din Roman, conform art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele precizate mai sus, actele normative invocate, faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă că organele de inspecție fiscală au avut cunoștință despre documentele anexate în susținerea contestației și au analizat aceste documente, precum și despre documentele depuse ulterior de către petentă, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. .../2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

coroborat cu punctele 11.6 și 11.7 din O.P.A.N.A.F.nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. .../2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

și se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. .../....2011 și Raportul de inspecție fiscală nr. .../....2011, emise de Activitatea de inspecție fiscală Neamț, pentru cheltuielile nedeductibile în sumă de ...lei și impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ...lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze aceste cheltuieli, în funcție de dispozițiile legale în vigoare, de argumentele și documentele aduse în susținerea cauzei de societatea contestatoare și de cele reținute prin prezenta decizie.

4.Referitor suma de ... lei reprezentând cheltuieli neadmise la deducere la calculul profitului impozabil, ce au avut ca rezultat stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ...lei

Cauza supusa solutionarii Directiei Generale a Finantelor Publice Neamt este daca măsura organelor de inspecție fiscală privind neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de ..., este legală, în condițiile în care argumentele aduse de contestatară nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt,

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. .../....2011 având la bază Raportul de inspecție fiscală nr. .../....2011, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere la calculul profitului impozabil suma de ... lei, ce reprezintă o cheltuială atribuibilă direct unei imobilizări corporale, înregistrată de către societate în contul 628 „Cheltuieli privind prestările de servicii” în baza facturii nr..../15.07.2008 emisă de S.C. ...

Această factură a fost întocmită în baza contractului de servicii de consultanță nr..../02.08.2007, în valoare totală de ...euro, având ca obiect „realizarea serviciilor de consultanță pentru un proiect de investiții în infrastructura de primire turistică în cadrul Axei Prioritare 5: Dezvoltare durabilă și promovarea turismului din Programul Operațional Regional.”

Diferența de valoare a contractului a fost înregistrată de agentul economic în contul de 231 „Imobilizări în curs”, conform pct.... alin.(1) și (2) din O.M.F.P.nr.1752/2005 (în vigoare la data efectuării operațiunii).

Organul de inspecție fiscală consideră că acest tratament fiscal diferit al cheltuielilor înseamnă de fapt, recunoașterea implicită de către societate a faptului că aceste cheltuieli nu sunt deductibile, în lipsa elementelor prevăzute de lege, urmând a se recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, potrivit art.24 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. X precizează că în mod eronat organul de inspecție fiscală a considerat suma de ... lei ca fiind o cheltuială atribuibilă direct unei imobilizări corporale întrucât această sumă reprezintă în fapt contravaloarea unui serviciu de consultanță pe care S.C. ... l-a prestat în vederea obținerii unei finanțări nerambursabile și care a constat în:

- redactarea cererii de finanțare conform cerințelor din Ghidul Solicitantului;
- redactarea planului de afaceri și marketing conform cerințelor din Ghidul Solicitantului;
- calculul previziunilor financiare ale proiectului propus la implementare de către SC X S.A.

Conform Cap. 2 al contractului de consultanță menționat, obiectul contractului îl constituie:

-consultanta pentru elaborarea documentației de finanțare, si anume: realizarea cererii de finanțare si a documentelor economico-financiare cerute de ghidul de finanțare;

-consultanta, asistenta tehnica si manageriala pe toata durata implementării proiectului; conform actului adițional nr. 2/29.04.2010 la contractul de consultanta nr. .../02.08.2007, obiectul 2 din contractul de prestări servicii si anume consultanta, asistenta tehnica si manageriala pe toata durata implementării proiectului a fost reziliat.

În data de 15.07.2008, odată cu finalizarea prestării consultantei pentru elaborarea documentației de finanțare, si anume: realizarea cererii de finanțare si a documentelor cerute de ghidul de finanțare, s-a facturat suma de ...euro. conform art. 7, litera b) din contractul .../02.08.2007.

In evidenta SC X aceasta factura a fost inregistrata in contul de cheltuieli 628 - Cheltuieli cu servicii efectuate de terți, cheltuieli considerate in mod nejustificat de către organele de control ca fiind nedeductibile motivandu-se ca in conformitate cu OMFP 1752/2005 astfel de cheltuieli reprezintă costuri direct atribuibile unei imobilizări. In fapt nu este adeverata susținerea organelor de control intrucat punctul aliniatul 2 din OMFP 1752/2005 menționează:

" Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

g) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea;

h) cheltuieli materiale;

i) costurile de amenajare a amplasamentului;

j) costurile inițiale de livrare și manipulare;

k) costurile de instalare și asamblare;

l) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor

g) onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc".

Petenta consideră că serviciile facturate de SC, conform facturii .../15.07.2008, nu reprezintă niciun cost din cele menționate de OMFP 1752/2005. Ele nu sunt cheltuieli de proiectare intrucat in aceasta categorie intra proiectele tehnice de execuție a lucrărilor de construcții si instalații, proiecte realizate in cadrul SC X de către furnizorul SC De asemenea, serviciile de consultanta facturate de SC ... nu reprezintă onorarii profesionale plătite avocaților si experților intrucat onorariile reprezintă plata efectuata către un intelectual (avocat, medic, etc) liber profesionist pentru un serviciu prestat in sfera ocupațiilor sale.

Redactarea cererii de finanțare si a anexelor aferente nu a insemnat același lucru cu Proiectul Tehnic al Investiției/Devizul General al Investiției, proiect tehnic ce a fost realizat de SC

Ca urmare, în conformitate cu Normele metodologice de aplicare ale art. 21 din Codului Fiscal, aceste servicii de consultanta sunt deductibile intrucat:

- exista încheiat contractul de prestări servicii nr..../2007;
- exista la sediul societății dosarele cererii de finanțare întocmite de SC ... care justifica efectuarea serviciilor prestate, însă pe care organele de control au refuzat sa le vada si sa ia act de prestarea efectiva a acestui serviciu de consultanta;
- din cuprinsul dosarelor cererii de finanțare rezulta ca este un proiect pe specificul activității SC X.

În drept,

Referitor la costurile direct atribuibile unei imobilizări, punctul alineatul 2 din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene precizează:

“.... - (2) **Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:**

a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea;

b) cheltuieli materiale;

c) costurile de amenajare a amplasamentului;

d) costurile inițiale de livrare și manipulare;

e) costurile de instalare și asamblare;

f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;

g) onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc.”

Față de situația de fapt și de drept prezentată, se reține că potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. ../...2011, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere la calculul profitului impozabil suma de ... lei, ce a fost considerată la inspecția fiscală o cheltuială atribuibilă direct unei imobilizări corporale și care, în mod eronat, a fost înregistrată de către societate în contul 628 „Cheltuieli privind prestările de servicii” în baza facturii nr..../15.07.2008 emisă de S.C. ...

Potrivit Contractului servicii de consultanță nr..../02.08.2007 încheiat între S.C...., în calitate de consultant și S.C.X S.A., în calitate de client, obiectul contractului îl constituie „Realizarea următoarelor servicii de consultanță pentru un proiect de investiții în infrastructură de primire turistică în cadrul Axei prioritare 5: Dezvoltare durabilă și promovarea turismului din Programul Operațional Regional:

1.consultanță pentru elaborarea documentației de finanțare (realizarea cererii de finanțare și a documentelor economico-financiare cerute de ghidul de finanțare);

(...).”

Potrivit art.7 al Contractului servicii de consultanță nr..../02.08.2007, referitor la pret, modalități și condiții de plată,

„(...)

b)Clientul va plăti suma de ...euro, în baza facturii emise de Consultant, care reprezintă plată intermediară pentru serviciile consultanță pentru elaborarea documentației de finanțare (realizarea cererii de finanțare și a documentelor economico-financiare cerute de ghidul de finanțare)(...);

c)Clientul va achita Consultantului suma de ... euro, ca plată finală pentru serviciile consultanță pentru elaborarea documentației de finanțare (realizarea cererii de finanțare și a documentelor economico-financiare cerute de ghidul de finanțare)(...).”

Ca urmare, se reține că atât suma de ...euro, cât și suma de ...euro, facturate de S.C. ..., reprezintă în fapt, același lucru, potrivit art.7 lit.b) și c) din Contractul de servicii de consultanță nr..../02.08.2007, respectiv **plată intermediară/finală pentru serviciile de consultanță pentru elaborarea documentației de finanțare (realizarea cererii de finanțare și a documentelor economico-financiare cerute de ghidul de finanțare)**, sume care au fost tratate diferit de către societate, din punct de vedere fiscal, la calculul profitului impozabil.

Astfel, suma de ... lei, reprezentând echivalentul a ...euro, a fost înregistrată în contul 628 „Cheltuieli privind prestările de servicii” în baza facturii nr..../15.07.2008 emisă de S.C. ..., iar suma de ...lei reprezentând echivalentul a ...euro a fost înregistrată de agentul economic în contul de 231 „Imobilizări în curs”, în baza facturii nr.49/08.04.2010 emisă de S.C. ..., în ciuda faptului că ambele sume reprezintă

contravaloarea aceluiasi serviciu care este asimilat unor cheltuieli atribuibile direct unei imobilizări corporale.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, mențiunea petentei cu privire la faptul că, serviciile facturate de SC, conform facturii ../15.07.2008, nu reprezintă niciun cost din cele menționate de OMFP 1752/2005, întrucât costurile atribuibile imobilizărilor corporale stipulate în actul normativ precizat anterior, nu au caracter limitativ, ci exemplificativ.

Avand in vedere situația în fapt și în drept prezentată anterior, reținem ca în mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere la calculul profitului impozabil suma de ... lei, aceasta urmând a se recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, potrivit art.24 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, **urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C.X S.A împotriva acestei sume și implicit împotriva impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ...lei, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr. ../....2011 având la bază Raportul de inspecție fiscală nr. ../....2011, emise de Activitatea de Inspectie Fiscala Neamț.**

5.Referitor suma de ...lei reprezentând cheltuieli neadmise la deducere la calculul profitului impozabil și impozitul pe profit aferent în sumă de ... lei

Cauza supusa solutionarii Directiei Generale a Finantelor Publice Neamt este daca măsura organelor de inspecție fiscală privind neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de ...lei, este legală, în condițiile în care argumentele aduse de contestatară nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt,

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. ../....2011 emis de Activitatea de Inspectie Fiscala Neamț, în luna ianuarie 2010, S.C.Xa înregistrat în contul 6588 „Cheltuieli privind activele cedate”, suma de ...lei, reprezentând închidere contract leasing nr..../... pentru un autoturism Wolksvagen Polo avariat în totalitate.

Întrucât despăgubirea a fost încasată de către proprietarul autoturismului, respectiv societatea de leasing, S.C. X nu a încasat veniturile din despăgubiri de la societatea de asigurări, deși a achitat pe cheltuiala sa primele de asigurare, se consideră că suma de ...lei este neaferentă veniturilor, fiind nedeductibilă din punct de vedere fiscal, conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S.C.Xcontestă masura organelor de inspecție privind neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de ...lei, întrucât autoturismul Wolksvagen Polo a fost achiziționat conform contractului de leasing financiar nr. ../... contract care include si asigurarea autoturismului.

Astfel, în conformitate cu prevederile punctului 11.5 din acest contract, in cazul daunei totale, locatorul va primi despăgubirea din partea asigurătorului. Valoarea despăgubirii va fi compensata cu ratele de leasing ramase de achitat urmând ca diferența sa fie restituita sau facturata utilizatorului.

In contextul in care a avut loc un accident, mașina fiind avariata, SC X a calculat următoarele:

- valoarea rămasă neamortizată, în urma casării mijlocului fix a fost de ...lei;
- soldul datoriei către firma de leasing la momentul înregistrării casării a fost de ...lei;
- valoarea netă înregistrată în contul 658 conform prevederilor menționate mai sus:
...-...ron = ...ron.

Această valoare netă de ... lei care reprezintă valoare neamortizată a unui mijloc fix scos din funcțiune prin casare, este deductibilă la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile punctului 71 indice 6 din Normele Metodologice ale Codului Fiscal care spun: " *Cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoare fiscală incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile*". În consecință sunt cheltuieli deductibile.

În drept,

Potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

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

Totodată, conform prevederilor art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. (...)."

Referitor la contractele de leasing, art.25 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

"(1) În cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului operațional, locatorul are această calitate."

Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de către utilizator, în cazul leasingului financiar, și de către locator, în cazul leasingului operațional, cheltuielile fiind deductibile, potrivit art. 24.

(2) În cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobânda, iar în cazul leasingului operațional locatorul deduce chiria (rata de leasing)."

În conformitate cu prevederile art.21*) alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil,

"c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme."

Potrivit Contractului de leasing financiar nr....încheiat între Porsche Leasing Romania IFN S.A., în calitate de locator și S.C.X S.A., în calitate de utilizator, la punctul 11 „Asigurarea bunului în leasing” este stipulat:

„11.1 Brokerul va încheia asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto pentru Obiectul în leasing pentru întreaga durată a Contractului. Costurile pentru această asigurare sunt suportate de către Utilizator.

(...)

11.5 În cazul furtului sau al daunei totale, Locatorul va primi de la Asigurător o despăgubire egală în primul an de leasing cu prețul de achiziție, iar în următorii ani, cu valoarea de piață a Obiectului în leasing (...). **Locatorul va avea dreptul la încasarea tuturor facturilor emise înainte de data evenimentului și neîncasate, plus ratele de capital rămase de achitat până la sfârșitul contractului, inclusiv valoarea reziduală.**

În măsura în care valoarea despăgubirii plătite de către Asigurător depășește sumele datorate de către Utilizator Locatorului, diferența va fi plătită Utilizatorului. În caz contrar Utilizatorul va suporta diferența.”

Referitor la scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale, O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează:

“114. - (1) O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.

(2) Dacă o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidență valoarea contabilă a părții înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare.

115. - (1) **În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări corporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.**

(2) În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta și trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul "Alte venituri din exploatare", respectiv "Alte cheltuieli de exploatare", după caz.”

Potrivit textelor de lege sus citate, se reține că la scoaterea din evidență a unei imobilizări corporale, câștigurile sau pierderile prezentate în contul de profit și pierdere trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență a acestuia și valoarea sa neamortizată.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere cheltuielilor în sumă de ...lei, reprezentând valoarea neamortizată la scoaterea din funcțiune a unui autoturism Volkswagen Polo, avariat în totalitate, achiziționat conform contractului de leasing financiar nr. .../..., ca urmare a neînregistrării de către S.C. Xa veniturilor din despăgubiri încasate de la firma de asigurări.

În condițiile în care contravaloarea despăgubirii ar fi fost încasată de către S.C.X S.A., în calitate de utilizator, acesta ar fi înregistrat valoarea despăgubirii primite de la Asigurător în cont 758 “Alte venituri din exploatare”, venituri impozabile la calculul profitului impozabil, iar cheltuielile cu valoarea rămasă neamortizată a autoturismului avariat, ar fi fost deductibile.

În situația, în care valoarea despăgubirii a fost încasată de către Locator, așa cum este stipulat în contractul de leasing, societatea de leasing ar fi trebuit să factureze S.C.X contravaloarea capitalului rămas, Utilizatorul înregistrând despăgubirea plătită de Asigurator direct Locatorului, eventuala diferență de la

societatea de asigurari dintre suma despăgubită și contravaloarea facturilor compensate, precum și cheltuiala cu valoarea rămasă neamortizată a autoturismului.

În ceea ce privește contestația formulată de S.C.X S.A., se reține că societatea nu aduce argumente pentru acordarea deductibilității cheltuielilor cu valoarea rămasă neamortizată a autoturismului avariat, în sumă de ...lei, respectiv nu face dovada că a înregistrat în evidența contabilă proprie veniturile din despăgubirea încasată de către locator.

Față de cele prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil, cheltuielilor în sumă de ...lei, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C.X pentru această sumă și impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

6. Referitor la obligațiile de plată accesorii în sumă de ...lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată ca urmare a neadmiterii la deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de ...lei, menționăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pe de o parte, organul de soluționare a contestațiilor nu s-a putut pronunța integral asupra cheltuielilor nedeductibile, pronunțând soluția de desființare a actului administrativ fiscal pentru cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei și soluția de respingere pentru cheltuielile nedeductibile în suma de ... lei, iar pe de altă parte, petenta face referire prin contestația formulată la neconcordanțele existente între sumele stabilite ca baze impozabile aferente impozitului pe profit, prin anexele la raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța asupra obligațiilor de plată accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru care s-au pronunțat soluțiile de respingere și desființare, urmând a se desființa parțial **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. .../....2011 având la bază Raportul de inspecție fiscală nr. .../....2011 și în ceea ce privește obligațiile de plată accesorii în suma de ...lei, cu aplicarea ulterioară a prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. .../2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată ca:**

„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.”,

iar în O.M.F.P. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. .../2003, republicată, este stipulat faptul că:

„11.5 În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Astfel, potrivit pct. 102.5 din Normele de aplicare a O.G. nr. .../2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, **organul de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au efectuat prezenta inspecție, va proceda la recalcularea obligațiilor de plată accesorii aferente impozitului pe profit ținând cont de cele reținute în prezenta decizie privind capetele de cerere desființate din actele atacate privind cheltuielile nedeductibile în sumă de lei și capatul de cerere respins privind**

cheltuielile nedeductibile în sumă de lei, cu luarea în considerare a principiului de drept potrivit căruia “accesoriul urmează principalul”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 210, art. 216 alin. (1), (3) și alin.(3[^]) și art. 218 din O.G. nr. .../2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. .../....2011 având la bază Raportul de inspecție fiscală nr. .../....2011, cu privire la cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei și impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, urmând ca în 30 de zile de la comunicare organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestate, să procedeze la o nouă verificare, care va viza strict aceste sume, pentru care nu s-au pronunțat organele de soluționare a contestației, având în vedere atât starea de fapt rezultată din evidența contabilă a societății, cât și celelalte aspecte și argumente aduse de organul de soluționare a contestației pentru aceste sume.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X din ... împotriva cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei și impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. .../....2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală având la bază Raportul de inspecție fiscală nr. .../....2011, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. .../....2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../....2011 în ceea ce privește obligațiile de plată accesorii în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, urmând ca organul de inspecție să procedeze la recalcularea majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit și a majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ținând cont de cele reținute în prezenta decizie privind **capetele de cerere desființate din actele atacate privind cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei și impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și capetele de cerere respinse privind cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei și impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia la Tribunalul Neamț, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.