

Decizia nr. 110 emisa de DGFP in anul 2008

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara a fost sesizata de Administratia finantelor publice Deva asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.A.**, cu sediul in Deva, str. ..., nr. ..., judetul Hunedoara.

Contestatia, a fost formulata impotriva **Deciziei de impunere nr. .../2008**, emisa de Administratia finantelor publice Deva si se refera la suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- ...lei - majorari de intarziere aferente TVA;
- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ...lei - impozit pe veniturile din salarii;
- ...lei - majorari aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ...lei - CAS suportat de angajati;
- ... lei - majorari de intarziere aferente CAS - angajati;
- ...lei - CAS suportat de angajator;
- ... lei - majorari de intarziere aferente CAS - angajator;
- ... lei - fond risc si accidente;
- ... lei - majorari de intarziere aferente fondului de risc;
- ... lei - CASS suportat de angajator;
- ... lei - majorari aferente CASS suportat de angajator;
- ... lei - CASS suportat de angajati;
- ... lei - majorari aferente CASS suportat de angajati;
- ... lei - contributie pentru concedii medicale si indemnizatii;
- ... lei - majorari aferente contributiei pt. concedii medicale;
- ... lei - contributie fond somaj suportat de angajator;
- ...lei - majorari contributie fond somaj suportat de angajator;
- ... lei - contributie fond somaj suportat de angajati;
- ... lei - fond garantare;
- ... lei - majorari aferente fond garantare.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara, constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, art. 206 si art. 207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003,

republicata, privind Codul de procedura fiscala, este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../2008, societatea comerciala sustine urmatoarele:

a) Cu privire la debitele stabilite suplimentar constand in : taxa pe valoarea adaugata si impozit pe profit

Toate bunurile si serviciile achizitionate de catre **S.C. X S.A. Deva** au fost efectuate in vederea realizarii de operatiuni taxabile, asa cum prevede art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Documentele justificative, care fac dovada intrarii in gestiune a produselor cuprinse in facturile fiscale sunt : note de intrare - receptie precum si procese verbale privind darea in consum a acestora catre salariatii societatii cu atributii de casier - taxator.

Asigurarile auto sunt aferente contractului de comodat incheiat cu SC Y SRL Deva, astfel ca sunt deductibile in conditiile pct. 54 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

b) Cu privire la obligatiile fiscale, cuprinse in decizia de impunere contestata, calculate asupra primelor de asigurare platite de societate in numele salariatilor

In perioada ... 2004 - ... 2008 societatea a achitat, in numele salariatilor, prime de asigurare in suma de ... lei, fara sa fie incluse in veniturile salariale ale acestora.

Primele de asigurare platite in numele salariatilor au fost tratate, de catre societate, drept cheltuieli nedeductibile, potrivit art. 21 alin. (4) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Primele de asigurare nu au fost incluse in veniturile salariatilor intrucat, aceasta ar fi condus la o dubla impunere, atat la nivelul angajatorului cat si la nivelul angajatului.

In consecinta, societatea contestatoare considera ca nu datoreaza debitele suplimentare stabilite prin Decizia nr. .../2008 si accesoriile aferente acestora.

Fata de cele sustinute, petenta solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata si anulara partiala a deciziei de impunere.

II. Prin raportul de inspectie fiscala, inregistrat sub nr. .../2008, care a stat la baza Deciziei de impunere nr. .../2008, organele de inspectie fiscala, au consemnat urmatoarele:

**a) Cu privire la debitele stabilite suplimentar constand in :
impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata**

1. Impozit pe profit

Cu ocazia efectuării controlului, organele de inspectie au constatat faptul ca:

pentru anul 2003

- societatea comerciala a inregistrat o pierdere contabila in suma de ... lei si un profit impozabil de ... lei (calculat in urma nedeductibilitatii unor cheltuieli in suma de ... lei) asupra caruia a fost calculat impozit pe profit in suma de ... lei;

- in urma verificarii, organele de inspectie au determinat un profit impozabil in suma de ... lei (calculat in urma nedeductibilitatii unor cheltuieli in suma de ... lei) asupra caruia au calculat impozit pe profit datorat, in suma de ... lei, in plus cu suma de ... lei.

pentru anul 2004

- societatea comerciala a inregistrat o pierdere contabila in suma de ... lei si un profit impozabil in suma de ... lei (calculat in urma nedeductibilitatii unor cheltuieli in suma de ... lei) asupra caruia a fost calculat impozit pe profit in suma de ... lei;

- in urma verificarii, organele de inspectie au determinat un profit impozabil in suma de ... lei (calculat in urma nedeductibilitatii unor cheltuieli in suma de ... lei) asupra caruia au calculat impozit pe profit datorat, in suma de ... lei, mai putin cu suma de in plus cu suma de ... lei.

Fata de cele constatate, organele de inspectie au stabilit, in sarcina societatii, impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei (... - ...), pentru care au calculat majorari de intarziere de ... lei.

2. Taxa pe valoarea adaugata

Cu ocazia efectuării controlului, organele de inspectie au constatat ca, in perioada supusa verificarii, societatea a dedus, in mod nejustificat, taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei, astfel :

- ... lei - TVA dedus fara a avea la baza documente justificative;
- ... lei - TVA aferent cheltuielilor de protocol, nedeductibile fiscal.

Pentru neplata in termen a taxei pe valoarea adaugata, stabilita suplimentar, au fost calculate majorari de intarziere in suma de ...lei.

b) Cu privire la obligatiile fiscale, cuprinse in decizia de impunere contestata, calculate asupra primelor de asigurare platite de societate in numele salariatilor

Organele de inspectie au constatat ca, in perioada ... 2004 - ... 2008, societatea a achitat, in numele salariatiilor proprii, prime pentru asigurari de viata, in suma totala de ... lei, fara sa fie incluse in veniturile salariale ale acestora.

Avand in vedere prevederile art. 55 alin. (1), alin. (2) lit. k) si alin. (3) lit. g) din Codul fiscal, organele de inspectie au inclus aceste sume in veniturile salariale ale angajatilor respectivi, astfel ca au calculat, suplimentar, urmatoarele obligatii catre bugetul consolidat al statului:

- ...lei - impozit pe veniturile din salarii;
- ...lei - majorari aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ...lei - CAS suportat de angajati;
- ... lei - majorari de intarziere aferente CAS - angajati;
- ...lei - CAS suportat de angajator;
- ... lei - majorari de intarziere aferente CAS - angajator;
- ... lei - fond risc si accidente;
- ... lei - majorari de intarziere aferente fondului de risc;
- ... lei - CASS suportat de angajator;
- ... lei - majorari aferente CASS suportat de angajator;
- ... lei - CASS suportat de angajati;
- ... lei - majorari aferente CASS suportat de angajati;
- ... lei - contributie pentru concedii medicale si indemnizatii;
- ... lei - majorari aferente contributiei pt. Concedii medicale;
- ... lei - contributie fond somaj suportat de angajator;
- ...lei - majorari contributie fond somaj suportat de angajator;
- ... lei - contributie fond somaj suportat de angajati;
- ... lei - fond garantare;
- ...lei - majorari aferente fond garantare.

III. Avand in vedere constatarile organelor de control, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada supusa verificarii, invocate de societatea contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:

a) 1. Cu privire la impozitul pe profit in suma de ... lei si majorarile de intarziere de ... lei

In fapt, prin raportul de inspectie inregistrat sub nr. .../2008, organele de inspectie au consemnat, faptul ca:

pentru anul 2003

- societatea comerciala a determinat, un profit impozabil in suma de ... **lei** (calculat in urma nedeductibilitatii unor cheltuieli in suma de ... **lei**) asupra caruia a fost calculat impozit pe profit in suma de ... **lei**;
- in urma verificarii, organele de inspectie au determinat un profit impozabil in suma de ... **lei** (calculat in urma nedeductibilitatii unor cheltuieli in suma de ... **lei**) asupra caruia au calculat impozit pe profit datorat, in suma de ... **lei**, in plus cu suma de ... **lei**.

pentru anul 2004

- societatea comerciala a determinat un profit impozabil in suma de ... **lei** (calculat in urma nedeductibilitatii unor cheltuieli in suma de ... **lei**) asupra caruia a fost calculat impozit pe profit in suma de ... **lei**;
- in urma verificarii, organele de inspectie au determinat un profit impozabil in suma de ... **lei** (calculat in urma nedeductibilitatii unor cheltuieli in suma de ... **lei**) asupra caruia au calculat impozit pe profit datorat, in suma de ... **lei**, mai putin cu suma de in plus cu suma de ... **lei**.

Prin decizia de impunere contestata, organele de inspectie au stabilit pentru anii 2003 si 2004 impozit pe profit, suplimentar, in suma totala de ... **lei** (... – ...).

Fata de cele consemnate in raportul de inspectie contestat, se retin urmatoarele:

- impozitul pe profit suplimentar, in suma de ... **lei**, aferent anului 2003, a fost calculat ca urmare majorarii profitului impozabil cu suma de ... **lei** (Fond special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap stabilit suplimentar prin procesul verbal nr. .../2003);
- impozitul pe profit in suma de ... **lei**, considerat ca fiind constituit si inregistrat in plus in evidenta contabila a societatii, este justificat de catre organele de inspectie prin faptul ca, in mod eronat, societatea a cuprins in baza de calcul a impozitului pe profit (ca fiind nedeductibile) cheltuielile cu primele pentru asigurari de viata, efectuate in numele salariatilor proprii.

Fata de cele aratate mai sus, se concluzioneaza ca:

- fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, stabilit in limitele legale de catre organele de control, cu ocazia efectuării unei verificari anterioare, **reprezinta cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit**;
- primele de asigurare platite de angajator, in numele angajatilor, trebuiau incluse in veniturile salariale ale angajatilor, ele **reprezentand cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit**.

In aceste conditii, fata de cele retinute, urmeaza a se admite contestatia pentru:

- impozitul pe profit in suma de ... lei;
- majorari de intarziere in suma de ... lei.

a) 2. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si majorarile de intarziere aferente de ...lei

In fapt, prin raportul de inspectie contestat, organele de inspectie au consemnat ca, in perioada supusa verificarii, societatea a dedus, in mod nejustificat, taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei, astfel :

- ... lei - TVA dedus fara a avea la baza documente justificative;
- ... lei - TVA aferent cheltuielilor de protocol, nedeductibile fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

A. Referitor la taxa pe valoarea adaugata dedusa fara a avea la baza documente justificative

Organele de inspectie au consemnat faptul ca, *in exercitiile financiare ale anilor 2005 si 2006, societatea a inregistrat pe cheltuieli de exploatare si a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta, pe baza unor facturi fiscale, in care la denumirea produsului achizitionat era precizat generic "Marochinarie".*

Intrucat, in facturile respective, nu au fost precizate analitic produsele achizitionate, organele de inspectie nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata, in suma de 369 lei, inscrisa in aceste facturi pe motiv ca nu exista documente justificative care sa faca dovada efectuarii operatiunii.

Pe de alta parte, in sustinerea contestatiei, societatea prezinta urmatoarele Note de receptie privind produsele de marochinarie achizitionate, pe baza facturilor fiscale:

- .../2005 pentru 4 buc. borsete;
- .../2005 pentru 2 buc. posete pentru taxat;
- .../2005 pentru 3 buc. posete pentru taxat;
- .../2005 pentru 1 buc. poseta pentru taxat;
- .../2005 pentru 1 buc. geanta „Diplomat”;
- .../2005 pentru 4 buc. borsete;
- .../2006 pentru 2 buc. posete pentru taxat;
- .../2006 pentru 2 buc. posete pentru taxat;
- .../2006 pentru 1 buc. poseta pentru taxat si 1 buc. borseta;
- .../2006 pentru 1 buc. poseta pentru taxat;
- .../2006 pentru 1 buc. poseta pentru taxat;

- .../2006 pentru 1 buc. geanta „Diplomat”.

Totodata, societatea contestatoare a depus în susținere procese verbale de predare primire a produselor respective către salariații societății cu atribuții de casier - taxator.

In drept, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (8) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);”

În aceste condiții, se reține că, societatea comercială avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de **369 lei**, înscrisă în facturile fiscale, de care se face vorbire în raportul de inspecție contestat, pentru care organele de control au considerat că nu sunt documente justificative, astfel că nu se justifică acest debit, stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestată.

Urmare celor reținute, **se admite contestatia** societății pentru suma de ... lei precum și pentru majorările de întârziere în suma de ... lei.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă, aferentă cheltuielilor de protocol

Organele de inspecție au constatat faptul că, în perioada verificată societatea a efectuat cheltuieli de protocol în suma totală de lei, nedeductibile fiscal, întrucât, în această perioadă s-au înregistrat pierderi.

In drept, art. 21 alin. (3) lit. a), art. 128 alin. (8) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, prevăd următoarele:

„ART. 21

Cheltuieli [...]

(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;

ART. 128

Livrarea de bunuri [...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):[...]

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.

Pct. 11 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, precizeaza:

„În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.”

Având în vedere cele arătate mai sus, se reține ca, în mod legal, organele de inspecție au calculat taxa pe valoarea în suma de ... lei, aferentă cheltuielilor de protocol.

Urmare celor reținute, **contestatia societății va fi respinsă**, ca neintemeiată, pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei.

Referitor la majorările de întârziere în suma de ... lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită ca obligație fiscală suplimentară, stabilită prin decizia de impunere contestată, se reține ca stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natură taxei pe valoarea adăugată, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere, societatea datorează și suma de ... lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accesoriul urmează*

principalul, drept pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata si nemotivata.

b) Cu privire la obligatiile fiscale, cuprinse in decizia de impunere contestata, calculate asupra primelor de asigurare platite de societate in numele salariatilor

In fapt, organele de inspectie au constatat ca, in perioada ... 2004 - ... 2008, societatea a achitat, in numele salariatilor proprii, prime pentru asigurari de viata, in suma totala de ... lei, fara sa fie incluse in veniturile salariale ale acestora.

In drept, prevederile art.55 alin.(1), (3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipuleaza:

“Definirea veniturilor din salarii

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

...(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate dependentă includ, însă nu sunt limitate la:

...g) primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii.”

Norme metodologice

70. “La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi:

... h) contravaloarea primelor de asigurare suportate de persoana juridică sau de o altă entitate, pentru angajații proprii, precum și pentru alți beneficiari, cu excepția primelor de asigurare obligatorii potrivit legislației în materie.

Tratamentul fiscal al avantajului reprezentând contravaloarea primelor de asigurare este următorul:

- pentru beneficiarii care obțin venituri salariale și asimilate salariilor de la suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse prin cumularea cu veniturile de această natură ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare;”

Rezulta astfel, caracterul imperativ al normei legale in tratamentul fiscal al primelor de asigurare suportate de angajator pentru angajati.

In mod eronat contestatoarea a considerat ca legiuitorul ofera posibilitatea unei optiuni asupra modului de impozitare al primelor de asigurare, in sensul de a le considera cheltuieli nedeductibile in detrimentul impozitarii lor ca venituri de natura salariala sau asimilate salariilor.

Pe cale de consecinta, organele de inspectie fiscala in mod legal au calculat suplimentar urmatoarele obligatii catre bugetul consolidat al statului:

- ...**lei** - impozit pe veniturile din salarii;
- ...**lei** - majorari aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ...**lei** - CAS suportat de angajati;
- ... **lei** - majorari de intarziere aferente CAS - angajati;
- ...**lei** - CAS suportat de angajator;
- ... **lei** - majorari de intarziere aferente CAS - angajator;
- ... **lei** - fond risc si accidente;
- ... **lei** - majorari de intarziere aferente fondului de risc;
- ... **lei** - CASS suportat de angajator;
- ... **lei** - majorari aferente CASS suportat de angajator;
- ... **lei** - CASS suportat de angajati;
- ... **lei** - majorari aferente CASS suportat de angajati;
- ... **lei** - contributie pentru concedii medicale si indemnizatii;
- ... **lei** - majorari aferente contributiei pt. Concedii medicale;
- ... **lei** - contributie fond somaj suportat de angajator;
- ...**lei** - majorari contributie fond somaj suportat de angajator;
- ...**lei** - contributie fond somaj suportat de angajati;
- ... **lei** - fond garantare;
- ... **lei** - majorari aferente fond garantare.

Avand in vedere cele aratate mai sus si in temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

1. Admiterea contestatiei formulata de S.C. X S.A. pentru suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ...lei - taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;

2. Respingerea, ca neintemeiata, a contestatiei formulata de S.C. X S.A. pentru suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar aferenta cheltuielilor de protocol;
- **899 lei** - majorari de intarziere aferente TVA;
- ...lei - impozit pe veniturile din salarii;
- ...lei - majorari aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ...lei - CAS suportat de angajati;
- ... lei - majorari de intarziere aferente CAS - angajati;
- ...lei - CAS suportat de angajator;
- ... lei - majorari de intarziere aferente CAS - angajator;
- ... lei - fond risc si accidente;
- ... lei - majorari de intarziere aferente fondului de risc;
- ... lei - CASS suportat de angajator;
- ... lei - majorari aferente CASS suportat de angajator;
- ... lei - CASS suportat de angajati;
- ... lei - majorari aferente CASS suportat de angajati;
- ... lei - contributie pentru concedii medicale si indemnizatii;
- ... lei - majorari aferente contributiei pt. Concedii medicale;
- ... lei - contributie fond somaj suportat de angajator;
- ...lei - majorari contributie fond somaj suportat de angajator;
- ... lei - contributie fond somaj suportat de angajati;
- ... lei - fond garantare;
- ...lei - majorari aferente fond garantare.

Punctul 2 din prezenta decizie poate fi atacat la Tribunalul Hunedoara, in termen de 6 luni de la data comunicarii.