

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr.158 din X iunie 2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. "X" S.A. din X

Cu adresa nr.X/X.03.2010, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr.X/X.04.2010, **Directia Generala a Finantelor Publice Prahova-Activitatea de Insectie Fiscala** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. "X" S.A.** din X, Jud. Prahova, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.X din X.03.2010* intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova.

Decizia de impunere nr.X/X.03.2010 a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala generala incheiat in data de X.03.2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr. X/X.03.2010.

S.C. "X" S.A. are sediul social in mun. X, str....., nr.... Jud. Prahova, este inregistrata la O.R.C. Prahova sub nr. J29/X/X.05.1991 si detine codul unic de inregistrare nr.X cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de **X lei** reprezentand:

- X lei - impozit pe profit;
- X lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei - impozit pe veniturile din salarii;
- X lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe din salarii.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societatii contestatoare in data de X.03.2010, iar contestatia a fost depusa si inregistrata la D.G.F.P. Prahova - A.I.F. sub nr.X/X.03.2010.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

[...]Contractul de asociere in participatiune incheiat cu S.C. X S.R.L. nu are ca obiect al asocierii 'terenul' la care dvs. faceti referire, ci doar mijloacele fixe. Acest fapt este confirmat si de procesul-verbal de predare-primire a mijloacelor fixe. In concluzie, consideram ca societatea nu datoreaza suma mentionata de dvs. ca majorare a cheltuielilor de exploatare.

Mentionam, inca o data, ca S.C. X S.A. a initiat o actiune de reziliere a contractului de asociere in participatiune incheiat cu S.C. X S.R.L., neexistand pana in acest moment o hotarare definitiva si irevocabila, dosarul aflandu-se pe rolul Tribunalului Prahova. Totodata, precizam ca incheierea oricarui act privind modificarea sau completarea contractului ar influenta fundamental solutia instantei de judecata, in defavoarea societatii noastre, respectiv a municipalitatii. [...]

Fata de constatarea privind inregistrarea de cheltuieli fara a avea la baza documente justificative conform legii, precizam ca incepand cu anul 2003, societatea noastra a detinut si a platit redeventa aferenta terenului pietelor si a Oborului din X, in baza contractului de

concesiune nr.X/X.01.2003, aprobat prin HCL nr.X/X.11.2002. Acest contract s-a incheiat initial pentru o perioada de 5 (cinci) ani, cu posibilitatea prelungirii acestuia.

In termenul de valabilitate al contractului de concesiune, Consiliul Local al Municipiului X, a hotarat prin HCL nr. X/X.03.2007, prelungirea concesiunii terenului pietelor si a Oborului catre S.C. X S.A. pentru o perioada de X ani.

In consecinta, termenul de valabilitate al contractului de concesiune nr.X/2003 a fost prelungit ca urmare a prevederilor HCL nr.X/2007 ale carei dispozitii sunt **obligatorii**, iar hotararile Consiliului Local au putere de act normativ la nivelul unitatii administrativ teritoriale. In consecinta, conform prevederilor legale, ca persoana juridica cu sediul social in municipiul X, intelegem sa respectam cu buna credinta si intocmai hotararile consiliului local al municipiului. [...]

Consideram ca societatea a procedat legal in raport cu **data emiterii facturii fiscale**. [...]

Impozitul pe venit din cota de participare salariatii la profit aferent anului 2007 si 2008 l-am constituit, retinut si virat la data acordarii drepturilor in suma totala de X lei. Codul fiscal-Legea 571/2003-art.55 nu precizeaza ca aceasta speta face parte din categoria veniturilor din salarii, drept pentru care acest impozit l-am declarat in "DECLARATIA 100" dintr-o eroare materiala la impozit pe dividende.

In ordinele de plata intocmite am specificat destinatia impozitului.

Consideram ca acest impozit nu-l mai datoram inca odata avand in vedere ca a fost virat in termen legal. [...]

Retinand argumentele referitoare la situatiile de fapt si de drept anterior expuse, va rugam [...] sa dispuneti admiterea contestatiei [...] In sensul recalcularii cheltuielilor nedeductibile, impozitului pe salarii si majorarile aferente."

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de X.03.2010 de reprezentantii D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala la S.C. "X" S.A. din X, Jud. Prahova, s-au stabilit urmatoarele:

"[...]Inspectia fiscala a fost inscrisa in Registrul unic de control la nr.X, s-a desfasurat la sediul societatii situat in municipiul X, str....., nr....., jud..... [...]

Capitolul III Constatari fiscale

1.Impozitul pe profit [...]

Anul 2008 [...]

Din verificarile efectuate au rezultat deficiente in ceea ce priveste modul de stabilire a profitului impozabil, dupa cum urmeaza:

a) inregistrarea de cheltuieli aferente asociatiunii in participatiune constituita intre SC X SA, in calitate de asociat prim si SC X SRL, in calitate de asociat secund, fara a tine cont de prevederile contractuale

In acest sens aratam: [...]

Din verificarile efectuate a rezultat ca suma de X lei reprezentand cheltuieli aferente asocierii, respectiv amortizarea mijloacelor fixe date in folosinta asocierii, impozitul asupra terenului si constructiilor situate pe acesta, a fost suportata integral pe costuri de catre societate, desi conform prevederilor contractuale cota ce-i revine acesteia este de X%, respectiv X lei [...]

Prin modul in care a procedat SC X SA nu a respectat prevederile pct.221 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si ale art.28 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. [...]

c) inregistrarea de cheltuieli fara a avea la baza documente justificative conform legii

In exercitiul financiar 2008 societatea a achitat catre Consiliul Local al Municipiului X suma de X lei, suma evidentiata in contul 612 "cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriiile", analitic 612.2. [...] Conform explicatiilor inscrise in documentele de plata, suma reprezinta redeventa pentru anul 2008. Pentru justificarea deductibilitatii fiscale a acestor cheltuieli societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente:

1- contractul de concesiune nr.X/X.01.2003 incheiat cu Consiliul Local al Municipiului X in baza HCL nr.X/2002.

Contractul, avand ca obiect preluarea in concesiune de catre SC X SA a terenurilor aferente pietelor si Oborului ce fac parte din domeniul public al Municipiului X, a fost incheiat pe o perioada de X ani incepand cu data semnaturii, respectiv **perioada X.2003 - X.2008**.

Prin acte aditionale incheiate in perioada 2003 - 2005 au fost suplimentate atat suprafata concesionata cat si redeventa aferenta concesiunii. Astfel, la data de X.06.2005 suprafata concesionata este de X mp, iar redeventa anuala datorata concedentului este de X euro, platibila in patru rate trimestriale. In baza actului aditional nr.X/X.03.2007, inregistrat la SC X SA sub nr.X/X.07.2007, valoarea redeventei anuale se modifica incepand cu data de X.03.2007, stabilindu-se un quantum de X lei, platibil in patru rate trimestriale.

Conform actelor aditionale mentionate mai sus nu au fost aduse modificari in ceea ce priveste clauzele initiale ale contractului referitoare la durata, situatiile de incetare, precum si modificarea sau completarea acestuia. Ca urmare, din continutul contractului de concesiune rezulta cu claritate ca:

a)- prelungirea, modificarea sau completarea contractului se face prin acordul scris al partilor:

Cap. III. Durata contractului, art.4 "Prezentul contract poate fi prelungit prin acordul scris al partilor, conform prevederilor legilor in vigoare la data expirarii acestei perioade";

Cap. XI. Dispozitii finale, art.14 "Modificarea sau completarea prezentului contract se poate face, cu acordul partilor, prin act aditional"

b)- incetarea contractului intervine la expirarea duratei stabilite in contract: Cap. VIII. Incetarea contractului de concesiune, art.11, alin.1, lit.a) "La expirarea duratei stabilite in contract, daca partile nu convin in scris, prelungirea acestuia, in conditiile legii"

2- Hotararea Consiliului Local al Municipiului Ploiesti nr.X/X.03.2007 prin care s-a hotarat aprobarea prelungirii concesionarii directe a suprafetei de X mp, reprezentand teren pieta, catre SC X SA X, pe o perioada de X ani, in schimbul unei redevente anuale in suma de X lei platibila in patru rate trimestriale, urmand ca aceasta hotarare sa fie dusa la indeplinire de catre Directia Patrimoniu din cadrul Primariei municipiului X si SC X SA X.

Mentionam ca nu a fost pusa la dispozitia organelor de control anexa la care se face referire la art.1 din HCL nr.X/2007, desi a fost solicitata reprezentantilor societatii, astfel incat nu au putut fi identificate suprafetele de teren ce fac obiectul hotararii.

Din documentele puse la dispozitie a rezultat ca HCL nu s-a concretizat in incheierea unui acord scris intre parti prin care sa se prevada prelungirea termenului de valabilitate a contractului de concesiune nr.X/2003, valoarea redeventei anuale si suprafata de teren concesionata. Ca urmare, societatea a continuat si dupa data expirarii termenului de valabilitate a contractului de concesiune nr.X/2003 sa achite redeventa in alt quantum si pentru alta suprafata de teren decat cele propuse prin HCL, respectiv la nivelul si pentru suprafata prevazute in ultimul acord scris incheiat intre parti (act aditional nr.X/X.X.2007) cu valabilitate pana la X.X.2008.

Din cele de mai sus, rezulta ca dupa data expirarii perioadei de valabilitate a contractului de concesiune nr.X/2003 (ianuarie 2008) si pana la X.X.2008, intre CL al municipiului X, in calitate de concedent, pe de o parte si SC X SA X, in calitate de concesionar, pe de alta parte, nu a fost incheiat un acord scris din care sa rezulte prelungirea duratei contractului, suprafata concesionata si redeventa datorata. [...]

Avand in vedere cele prezentate, organele de control au stabilit ca fata de cheltuielile cu redeventa in suma de X lei inregistrate in exercitiul fiscal 2008, societatea nu indeplineste conditiile legale de deductibilitate a celor aferente perioadei februarie - decembrie 2008 in quantum de X lei (X lei cheltuieli inregistrate - X lei cheltuieli deductibile aferente lunii ianuarie). [...]

e) inregistrarea de cheltuieli ce nu sunt aferente exercitiului financiar

In acest sens aratam: in luna februarie 2008 unitatea a inregistrat in cheltuieli de exploatare suma de X lei [...] reprezentand contravaloarea serviciilor de monitorizare prestate de SC X SRL X pentru perioada X X - X X 2007, incalcand astfel:

- principiul independentei exercitiului prevazut la pct.45 din OMFP nr.1752/2005, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia "trebuie sa se tina cont de veniturile si cheltuielile aferente exercitiului financiar, indiferent de data incasarii sau platii acestor venituri si cheltuieli";
- art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia "Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, **dintr-un an fiscal,...**"

Consecinta fiscala a deficientelor prezentate mai sus a fost majorarea cheltuielilor de exploatare cu suma totala de X lei, [...]

Avand in vedere cele sus prezentate si in conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv a articolelor:

- 21, alin.(1) - pentru deficientele prezentate la lit.a),b) si d);
- 21, alin.(4), lit.f) - pentru deficienta prezentata la lit.c);
- 19, alin.(1) - pentru deficienta prezentata la lit.e),

la control a fost majorat profitul impozabil cu suma totala de X lei [...] si impozitul pe profit cu suma de X lei [...]

Pentru impozitul stabilit suplimentar, in conformitate cu prevederile art.120, alin.(1) din OG nr.92/2003, R, cu modificarile si completarile ulterioare, au fost calculate pana la data de X.X.2010 majorari de intarziere in suma de X lei [...]

Anul 2009 [...]

Controlul efectuat, prin sondaj, a constatat urmatoarele deficiente:

1) inregistrarea in perioada ianuarie - septembrie de cheltuieli in suma totala de X lei care din punct de vedere fiscal nu indeplinesc conditiile de deductibilitate, avand urmatoarea structura:

a) X lei reprezentand cheltuieli de natura celor mentionate la pct. Impozit pe profit - Anul 2008, lit.a) care, conform contractului de asociere, revin asociatului secund, respectiv SC X SRL (total cheltuieli X lei x X%) [...]

b) X lei reprezentand contravaloarea redeventei inregistrate in cheltuielile de exploatare in perioada ianuarie - iunie 2009 fara a avea la baza documente justificative, in conditiile legii.

Pentru justificarea inregistrarii in conturile de cheltuieli societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractul de concesiune nr.X/2003 si hotararea Consiliului Local al Municipiului X nr.X/X.03.2007.

Documentele prezentate nu au putut fi luate in considerare la stabilirea deductibilitatii cheltuielilor intrucat, asa cum s-a prezentat la punctul "Impozit pe profit - anul 2008", litera c), incepand cu luna februarie 2008 contractul de concesiune nr.763/2003 a incetat ca urmare a expirarii termenului de valabilitate, nefiind prelungit prin acordul scris al partilor. [...]

d) X lei reprezentand cota de X% din totalul cheltuielilor cu achizitia de servicii juridice (X lei) transmisa prin deconturile lunare de catre SC X SRL, cheltuieli ce nu sunt aferente asociatiunii in participatiune, asa cum este prezentat la pct.Impozit pe profit - Anul 2008, pct.b) [...]

In conformitate cu prevederile art.21, alin.(1) si alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, cheltuielile de natura celor prezentate mai sus sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil. [...]

Tinand cont de profitul impozabil stabilit suplimentar si faptul ca la calculul impozitului pe profit datorat la 30.09.2009 societatea nu a luat in calcul deducerile reprezentand sponsorizari in suma de X lei, la control a fost stabilit un impozit pe profit de X lei, cu X lei mai putin decat obligatia calculata de societate.

Pentru impozitul stabilit suplimentar datorat pentru trimestrele I si II 2009, in conformitate cu prevederile art.120, alin.(1) din OG nr.92/2003, R, cu modificarile si completarile ulterioare, au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei [...].

4.Impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor [...]

Din verificarile efectuate prin sondaj in lunile decembrie 2006, februarie si decembrie 2007, mai 2008, mai si iunie 2009, la control au fost constatate deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere stabilita de societate. In acest sens aratam:

In baza prevederilor art.1, alin.(1), lit.e) din OG nr.64/2001 privind repartizarea profitului la societatile nationale, companiile nationale si societatile comerciale cu capital integral sau

majoritar de stat, precum si la regiile autonome, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea a repartizat din profitul realizat in exercitiile financiare 2007 si 2008 pentru participarea salariatilor la profit suma totala de X lei. Aceasta suma a fost distribuita catre salariati si catre manager (director general) in lunile mai 2008, respectiv mai 2009 [...] Controlul a constatat ca aceste sume nu au fost incluse de societate in baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor.

Asa cum am prezentat la pct. "Impozitul pe veniturile din dividende" intrucat societatea a considerat in mod nejustificat aceste venituri ca fiind dividende, a calculat, inregistrat si declarat impozit pe dividende in suma totala de X lei [...]

Conform prevederilor legale mentionate mai sus, s-a retinut ca societatea avea obligatia impozitarii sumelor reprezentand participarea salariatilor la profit in conformitate cu prevederile Titlului III "Impozitul pe venit" din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, fata de impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor stabilit de societate in cuantum de X lei, la control s-a stabilit un impozit in suma totala de X lei, rezultand o diferenta suplimentara de X lei. [...]

In conformitate cu prevederile art.120, alin.(1) si (2) din OG nr.92/2003 (R) cu modificarile si completarile ulterioare, pentru diferenta suplimentara stabilita la control in suma totala de X lei au fost calculate majorari de intarziere in cuantum de X lei [...]. Majorarile au fost calculate pana la data de X.03.2010. [...]"

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* Controlul efectuat la S.C. "X" S.A. X si concretizat prin **Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere emise in data de X.03.2010**, a avut ca obiectiv, printre altele, stabilirea modului de calcul, evidentiere si virare a impozitului pe profit din perioada ianuarie 2008 - septembrie 2009, cat si a impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor pentru perioada iulie 2006 - septembrie 2009.

S.C. "X" S.A. X are ca obiect principal de activitate "... " - cod CAEN

a) Referitor la impozitul pe profit

In fapt, S.C. "X" S.A. X a incheiat un **contract de asociatiune in participatiune (X/X.09.2001)** cu S.C. "X" S.R.L. X pentru administrarea activului Obor X, prin care partile au decis modul de organizare, aportul partilor, cat si modul de repartizare a beneficiilor si pierderilor rezultate din activitatea desfasurata in urma asocierii, respectiv X% S.C. "X" S.A. X si X% S.C. "X" S.R.L. X.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele deficiente:

- In mod gresit societatea contestatoare a suportat pe costuri totalul cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe aduse ca aport in cadrul asocierii, cat si a celor cu plata impozitului pe teren si cladiri aferente zonei ce face obiectul asociatiunii. Astfel, s-a considerat ca au fost incalcate prevederile **art.28 din Codul fiscal si pct.221 din OMFP nr.1752/2005**, stabilind pentru anul 2008 suma de X lei ($X \times X\%$ - procentul de participare la asociere al S.C. "X" S.R.L. X) si pentru anul 2009 suma de X lei ($X \text{ lei} \times X\%$), drept cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21, alin.(1) din Codul fiscal.

- De asemenea, s-a constatat faptul ca societatea contestatoare, in calitate de concesionar, a suportat pe cheltuieli incepand cu luna februarie 2008 redeventa platita Consiliului Local al Municipiului X, in calitatea sa de concedent,

in conditiile in care intre acestia nu mai exista un acord scris, contractul de concesiune nr.X din X.01.2003 incheiat in acest sens si actele aditionale ulterioare fiind iesite din termen. S-a stabilit astfel ca sumele platite in contul redeventei, respectiv suma de **X lei** pentru perioada februarie - decembrie 2008 si suma de **X lei** pentru perioada ianuarie - iunie 2009 nu pot fi considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, fiind efectuate fara a avea la baza documente justificative, conform prevederilor art.21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal.

- Prin inregistrarea pe cheltuieli in luna februarie 2008 a sumei de **X lei** reprezentand contravaloarea serviciilor de monitorizare aferente anului precedent, respectiv perioadei X X - X X 2007, s-a stabilit ca au fost incalcate prevederile pct.45 din OMFP nr.1752/2005 coroborat cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 in sensul ca potrivit principiului independentei exercitiilor, cheltuiala fiind aferenta anului fiscal 2007, la calculul profitului impozabil pentru anul 2008 suma in cauza nu are caracter de deductibilitate fiscala.

- Fata de profitul impozabil stabilit de societatea contestatoare pentru anul fiscal 2009, organele de inspectie fiscala au considerat ca fiind nedeductibila fiscal cheltuiala cu achizitia unor servicii de natura juridica in suma de **X lei** (cota parte la asociere de X%) transmisa prin deconturile lunare de catre partenerul sau la contractul de asociere in participatiune, conform art.21, alin.(1) din Codul fiscal motivand ca aceste cheltuieli nu sunt aferente respectivei asocieri.

- Pe langa aceste deficiente, organele de inspectie fiscala au stabilit si alte cheltuieli nedeductibile, dar care nu au fost contestate.

Astfel, reprezentantii A.I.F. Prahova au stabilit in baza **art.19, alin.(1) si a art.21, alin.(1) si alin.(4), lit.f) din Codul fiscal** cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pentru anul 2008 in suma totala de **X lei**, din care S.C. "X" S.A. X considera ca fiind gresit incadrate in aceasta categorie suma de **X lei** (X lei + X lei + X lei), iar pentru anul 2009 cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil in suma totala de **X lei** conform **art.21, alin.(1) si (4), lit.f) din Codul fiscal**, din care societatea considera gresit incadrate in aceasta categorie suma de **X lei** (X lei + X lei + X lei).

Drept urmare, pentru anul 2008 a fost stabilita in sarcina societatii contestatoare o diferenta suplimentara aferenta impozitului pe profit in suma de **X lei** (X lei x 16%) cu majorari de intarziere aferente in suma de **X lei**, calculate in baza **art.120, alin.(1) din Codul de procedura fiscala**.

Pentru perioada trim.I - trim.III 2009, aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal in suma totala de **X lei**, rezulta o diferenta suplimentara la impozitul pe profit in suma de X lei (X lei x 16%), insa organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea comerciala nu a sczut din impozitul pe profit datorat cheltuielile cu sponsorizarea in suma de X lei, astfel ca la control s-a stabilit ca datorat un impozit pe profit mai mic cu X lei decat cel calculat si declarat de societatea comerciala (X lei impozit stabilit de societate - X lei impozit stabilit la control).

Au fost calculate in baza **art.120, alin.(1) din Codul de procedura fiscala** doar majorari de intarziere in suma de **X lei** pentru perioada in care obligatia fiscala datorata a fost mai mare decat cea stabilita de societate, pana la momentul in care aceasta a fost anulata prin influentarea in minus a impozitului pe profit calculat la control.

Pe total perioada verificata, la control a fost stabilita o diferenta suplimentara la impozitul pe profit in suma de X lei (X lei pentru anul 2008 - X lei pentru anul 2009) si majorari de intarziere in suma de X lei (X lei + X lei), din care societatea comerciala contesta impozit pe profit in suma de X lei aferenta anului 2008, ca urmare a neacceptarii cheltuielilor nedeductibile in suma de X lei (X lei x 16% = X lei), asa cum au fost prezentate mai sus, si majorari de intarziere aferente in suma de X lei.

b) Referitor la impozitul pe veniturile din salarii si asimilate acestora

In ceea ce priveste **impozitul pe veniturile din salarii si asimilate acestora**, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a repartizat din profitul net aferent exercitiilor financiare 2007 si 2008 cota parte cuvenita salariatilor si managerului conform prevederilor art.1, alin.(1), lit.e) din O.G. Nr.64/2001 privind repartizarea profitului la societatile nationale, companiile nationale si societatile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum si la regiile autonome, sumele fiind distribuite beneficiarilor in luna mai 2008 si, respectiv luna mai 2009. Pentru aceste sume societatea a constituit si virat impozit pe dividende, desi acestea au caracter de venit de natura salariala conform prevederilor legale in vigoare, respectiv **art.55, alin.(1) din Codul fiscal**.

Drept urmare, a fost stabilita in sarcina societatii contestatoare o diferenta suplimentara aferenta impozitului pe veniturile salariale si asimilate acestora in suma de **X lei** cu majorari de intarziere aferente in suma de **X lei** calculate in baza **art.120, alin.(1) din Codul de procedura fiscala**, sume contestate de S.C. "X" S.A. X.

* Prin contestatia formulata, S.C. "X" S.A. X solicita anularea Deciziei de impunere emisa in data de X.03.2010 in ceea ce priveste parte din impozitul pe profit stabilit suplimentar la control, cat si impozitul pe veniturile salariale si asimilate acestora stabilit suplimentar la control, sustinand ca:

- nu datoreaza diferenta suplimentara aferenta impozitului pe profit ca urmare a diminuarii cheltuielilor de exploatare deductibile deoarece:

- contractul de asociere in participatiune incheiat cu S.C. "X" S.R.L. X nu are stipulat includerea in asociatiune *"a terenului [...], ci doar a mijloacelor fixe"*;

- redeventa platita Consiliului Local al Municipiului X, aferenta terenului concesionat are la baza contractul de concesiune nr.X din X.01.2003, contract incheiat initial pe o perioada de X ani, cu posibilitatea prelungirii lui, in interiorul perioadei de valabilitate a contractului de concesiune fiind emisa Hotararea Consiliului local nr.X din X.03.2007 care prelungeste perioada concesiunii cu inca X ani;

- factura prestatorului serviciilor de monitorizare S.C. "X" S.R.L. X a fost inregistrata in contabilitate in functie de data la care aceasta a fost emisa;

- nu datoreaza diferenta suplimentara aferenta impozitului pe veniturile salariale si asimilate acestora deoarece s-a retinut si virat obligatia fiscala, chiar daca, dintr-o eroare si necunoastere, in contul impozitului pe dividende, dar din ordinele de plata intocmite se putea vedea destinatia viramentului efectuat. Se considera ca *"acest impozit nu-l mai datoram inca odata avand in vedere ca a fost virat in termenul legal"*.

* **Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare:

“ART.19.- (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. [...]

Cheltuieli

ART.21.- (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.[...]

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

f) cheltuieli inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor; [...]

Asocieri fara personalitate juridica

ART.28.- (3) Intr-o asociere fara personalitate juridica intre doua sau mai multe persoane juridice romane, veniturile si cheltuielile inregistrate se atribuie fiecarui asociat, corespunzator cotei de participare din asociere. [...]

ART.55.- (1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care se acorda, [...]

- **O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene**, cu modificarile si completarile ulterioare:

“45. - Principiul independentei exercitiului. Trebuie sa se tina cont de veniturile si cheltuielile aferente exercitiului financiar, indiferent de data incasarii sau platii acestor venituri si cheltuieli.”

* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca fiind datorata bugetului de stat diferenta de impozit pe profit si cea de impozit pe venituri salariale si asimilate acestora contestate de S.C. “X” S.A. X, in suma totala de **X lei, intrucat:**

a) Referitor la diferenta suplimentara aferenta impozitului pe profit

- Conform prevederilor **art.28, alin.(3) din Codul fiscal:**

“(3) Intr-o asociere fara personalitate juridica intre doua sau mai multe persoane juridice romane, veniturile si cheltuielile inregistrate se atribuie fiecarui asociat, corespunzator cotei de participare din asociere. [...]”, cheltuielile unei asocieri in participatiune sunt atribuite fiecarui asociat corespunzator cotei de participare, fiind suportate de fiecare parte pe baza de decont de cheltuieli, in limita procentului convenit de parti pentru totalul acelor cheltuieli generate ca urmare a desfasurarii activitatii asocierii.

Avand in vedere obiectul asocierii, cat si faptul ca au fost aduse ca aport in cadrul asocierii cladirile situate in zona respectiva, cheltuielile aferente asocierii ce se impart intre parteneri sunt legate atat de amortizarea acestor mijloace fixe, cat si restul cheltuielilor efectuate ce sunt aferente acestora cum sunt impozitul pe cladiri si impozitul pe terenul aferent cladirilor ce apartin asocierii.

Potrivit prevederilor pct.22 (Sectiunea 2) si ale pct.88 din O.M.F.P. nr.1752/2005, cu modificarile si completarile ulterioare, in grupa activelor imobilizate, imobilizari corporale sunt cuprinse terenurile si constructiile, instalatii tehnice si masini [...], imobilizari corporale in curs de executie.

Din categoria mijloacelor fixe pentru care societatea a inregistrat cheltuieli fac parte: tonete, oborul de vite, grup sanitar, gard prefabricat, rigola betonata,

platforma betonata, etc, mijloace fixe construite pe terenul situat in str. ..., ... si care nu pot fi folosite pentru realizarea activitatilor economice ce formeaza obiectul asociatiunii in participatiune independent de terenul pe care sunt situate.

Astfel, sustinerea din contestatie precum ca terenul nu face obiectul asocierii si deci cheltuiala cu impozitul pe teren este deductibila in totalitate nu poate fi retinuta, intrucat, asa cum am aratat mai sus, cladirile asocierii nu pot fi separate de terenul pe care sunt construite acestea.

In consecinta, reprezentantii A.I.F. au procedat corect considerand cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe cedate asocierii, cat si cele cu plata impozitului pe cladiri si teren aferent constructiilor din zona X, deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit doar in limita procentului de cheltuieli cu care S.C. "X" S.A. X a participat la asocierea in participatiune, respectiv doar pentru procentul de X% motivat fiind de prevederile **art.21, alin.(1) din Codul fiscal** care stipuleaza:

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

Diferenta de procent de X% din aceste cheltuieli, respectiv suma de X lei (X lei + X lei) este aferenta activitatii desfasurata de S.C. "X" S.R.L. X, si deci in mod legal a fost stabilita la control ca nedeductibila fiscal pentru societatea contestatoare

- In ceea ce priveste cheltuiala cu redeventa in suma totala de X lei din perioada in care contractul de concesiune era expirat, respectiv februarie 2008 - iulie 2009, organele de control au considerat corect ca aceasta nu are caracter deductibil la stabilirea impozitului pe profit deoarece, conform **art.56, alin.(1) din O.U.G. nr.54/2006 privind regimul contractelor de concesiune de bunuri proprietate publica**,

"(1) Contractul de concesiune inceteaza de drept la expirarea perioadei pentru care a fost incheiat, in masura in care partile nu convin, in scris, prelungirea acestuia in conditiile prevazute de lege. [...]"

iar in cazul de fata partile, in speta S.C. "X" S.A. X si CONSILIUL LOCAL AL MUNICIPIULUI X, nu au convenit in scris prelungirea contractului deja existent si nici nu au procedat la incheierea unui nou contract. In plus, suma platita drept redeventa concedentului, nu coincide cu cea stabilita in contractul initial, ci cu cea stipulata in ultimul act aditional la contract.

Este de mentionat faptul ca in cadrul contractului de concesiune sunt inserate aceleasi precizari ca si in O.U.G. nr.54/2006 privind regimul contractelor de concesiune de bunuri proprietate publica, referitoare la modalitatea in care este posibila prelungirea sau incetarea contractului, respectiv:

"Cap. III. Durata contractului - art.4 Prezentul contract poate fi prelungit prin acordul scris al partilor, conform prevederilor legilor in vigoare la data expirarii acestei perioade. [...]"

Cap. VIII. Incetarea contractului de concesiune - art.11, alin.(1), lit.a) La expirarea duratei stabilite in contract, daca partile nu convin in scris, prelungirea acestuia, in conditiile legii. [...]"

Cap. XI. Dispozitii finale - art.14 Modificarea sau completarea prezentului contract se poate face, cu acordul partilor, prin act aditional. [...]"

Precizam si faptul ca nici prin actele aditionale la contract nu s-au adus modificari in ceea ce priveste clauzele contractuale referitoare la prelungirea sau incetarea acestuia, concluzionand ca in situatia de fata, raporturile contractuale

dintre parti au incetat la momentul in care durata contractului de concesiune a expirat.

Hotararea de consiliu local nr.X/2003 invocata de societatea contestatoare, nu poate fi luata in considerare ca fiind document justificativ pentru acceptarea deductibilitatii fiscale a cheltuielii cu redeventa achitata concedentului deoarece, in primul rand, suma platita nu coincide cu cea inregistrata ca datorata prin respectiva hotarare, organelor de inspectie fiscala nefiindu-le puse la dispozitie anexa cu suprafetele de teren ce fac obiectul hotararii pentru a se vedea daca acestea coincid cu cele din contractul de concesiune. Iar in al doilea rand, hotararea de consiliu local nu reprezinta un act convenit intre parti, tinand cont de faptul ca un contract de concesiune reprezinta vointa partilor, deci obligatiile trebuiesc acceptate in scris de ambele parti si nu impusa de una din ele, chiar daca acea parte este actionarul celeilalte parti, fiecare dintre parti reprezentand o entitate de sine statatoare cu putere de decizie asupra actelor de comert pe care le desfasoara.

Prin urmare, avand in vedere motivatiile prezentate mai sus, rezulta ca in mod legal suma totala de **X lei** reprezentand redeventa platita de S.C. "X" S.A. X catre CONSILIUL LOCAL AL MUNICIPIULUI X, este o cheltuiala nedeductibila fiscal, conform prevederilor **art.21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal**, respectiv:

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

f) cheltuieli inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor; [...]".

- Referitor la cheltuiala cu serviciile de monitorizare prestate de S.C. "X" S.R.L. X in perioada martie - decembrie 2007 in suma de X lei si inregistrata in evidenta contabila in baza facturii emise in luna februarie 2008, prin prisma principiului independentei exercitiilor prevazut la pct.45 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene care stipuleaza:

"45. - Principiul independentei exercitiului. Trebuie sa se tina cont de veniturile si cheltuielile aferente exercitiului financiar, indiferent de data incasarii sau platii acestor venituri si cheltuieli.", coroborat cu prevederile **art.19, alin.(1) din Codul fiscal** care precizeaza:

"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. [...]",

nu poate influenta rezultatul fiscal din anul 2008, ci din anul caruia ii este aferent, respectiv anul 2007 si, in consecinta, organele de inspectie fiscala au procedat corect stabilind, pentru anul 2008, suma respectiva ca fiind cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil.

- Referitor la cheltuiala in suma de **X lei** inregistrata de S.C. "X" S.A. X conform contractului de asociere in participatiune pe baza de decont de cheltuieli, primit de la asociatul sau S.C. "X" S.R.L. X, reprezentand achizitii de servicii juridice, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au motivat caracterul nedeductibil al acestei cheltuieli la calculul profitului impozabil prin faptul ca respectivele servicii prestate nu sunt aferente asociatiunii in participatiune, ceea ce contribuabilul nu contesta. In plus, acesta **nu motiveaza contestatia formulata** pentru acest capat de cerere.

Avand in vedere cele precizate anterior, conform **art.21, alin.(1) din Codul fiscal**, cheltuiala cu serviciile juridice transmisa prin decontul de cheltuieli de partenerul contractului de asociere in participatiune in suma de **X lei**, afidenta anului 2009, este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca suma de **X lei** reprezentand diferenta suplimentara stabilita la impozitul pe profit, precum si majorarile de intarziere aferente in suma de **X lei** calculate in baza **art.120, alin.(1) din Codul de procedura fiscala** sunt legal datorate bugetului de stat de catre S.C. "X" S.A. X, drept pentru care **se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.**

b) Referitor la diferenta suplimentara afidenta impozitului pe veniturile din salarii si asimilate acestora

Conform prevederilor **art.55, alin.(1) din Codul fiscal** sunt considerate venituri de natura salariala pentru care se datoreaza impozit pe venituri din salarii si contributiile aferente "*[...] toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda [...]*", deci si pentru sumele acordate in baza **art.1, alin(1), lit.e) din O.G. nr.64/2001 privind repartizarea profitului la societatile nationale, companiile nationale si societatile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum si la regiile autonome**, de catre societatea contestatoare salariatilor si managerului reprezentand cota de participare a acestora la profitul net al S.C. "X" S.A. X.

Avand in vedere caracterul salarial al veniturilor achitate, impozitarea acestora are la baza prevederile Titlului III "Impozit pe venit" din Codul fiscal, ceea ce presupune calcularea impozitului pe veniturile salariale si asimilate acestora si a contributiilor aferente datorate pentru drepturile salariale acordate.

In fapt, S.C. "X" S.A. X nu contesta faptul ca n-ar datora obligatiile fiscale specificate anterior, dar in schimb motiveaza neachitarea acestora in contul impozitului pe veniturile din salarii si asimilate acestora prin existenta unei erori materiale, dar acest fapt nu anuleaza obligatia societatii la plata diferentei suplimentare stabilita de organele de control. Eroarea materiala a facut ca suma achitata de S.C. "X" S.A. X sa fie virata in contul impozitului pe dividende, asa cum a si fost declarata organului fiscal teritorial, ceea ce inseamna un virament in plus la acest tip de impozit pentru care contribuabilul poate cere restituirea sau compensarea conform legislatiei fiscale in vigoare. In schimb, prin neachitarea corespunzatoare a obligatiei fiscale in contul impozitului pe veniturile din salarii a rezultat o diferenta suplimentara de plata la aceasta categorie de impozit, pentru care organele de inspectie fiscala au calculat corect majorarile de intarziere aferente conform **art.120, alin.(1) din Codul de procedura fiscala**.

In consecinta, rezulta ca suma de **X lei** reprezentand diferenta suplimentara stabilita la impozitul pe veniturile din salarii, precum si majorarile de intarziere aferente in suma de **X lei** sunt legal datorate bugetului de stat de catre S.C."X" S.A. X, drept pentru care **se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.**

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de **S.C. "X" S.A.** din X, Jud. Prahova, in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se

DECIDE

1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma totala de **X lei** reprezentand:

- X lei - impozit pe profit;
- X lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei - impozit pe veniturile din salarii;
- X lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe din salarii.

2. - Conform prevederilor art.218, alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11, alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,