

DECIZIA nr. 26 /28.05.2009
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. U S.R.L.
înregistrata la D.G.F.P. a judetului V
sub nr./23.04.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală V cu adresa nr./21.04.2009, înregistrată la registratura generală sub nr./23.04.2009, asupra contestației formulate de S.C. U S.R.L. din localitatea, str., județul V, înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr., CIF: RO

Contestația are ca obiect **suma de S lei** stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .../10.03.2009 și Raportul de Inspecție fiscală NR. XX/06.03.2009, anexă la aceasta, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală V, comunicate contestatoarei la data de 19.03.2009 conform confirmării de primire existentă la dosarul cauzei, reprezentând:

- **Impozit pe profit suplimentar în sumă de S1 lei aferent bazei impozabile în sumă de B lei;**

- **Majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de S2 lei;**

Contestația a fost depusă în data de 15.04.2009 fiind înregistrată la organul emitent al actului administrativ fiscal contestat sub nr./15.04.2009 cu respectarea termenului legal prevăzut de art. 207 alin.(1) din OG 92/2003 rep. la data de 31.07.2007 privind Codul de procedură fiscală și este semnată de dl. PV în calitate de administrator al S.C. U SRL și poartă ștampila societății.

Constatând că în speță sunt întrunite cerințele art. 205 alin.(1) și art. 209, alin.1, lit. a) din O.G. nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V este competentă să soluționeze contestația formulată de S.C. U S.R.L. înregistrată sub nr./23.04.2009 pentru suma de S lei.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a cauzei.

I. S.C. U SRL,, jud.V contestă Decizia de impunere NR. XXX din data de 10.03.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală NR. XX/06.03.2009, motivând următoarele:

1.Referitor la suma de S4 lei, reprezentând valoarea rămasă neamortizată în urma vânzării unor autoturisme considerată de organele de inspecție fiscală cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, contestatoarea susține că este o măsură netemeinică, invocând aplicarea eronată a următoarelor prevederi legale:

a) art. 17 din Legea 15/1994 este eronată deoarece Legea 571/2003 la art. 24 alin. 22 precizează "Prevederile Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată cu modificările și completările ulterioare, nu se aplică la calculul profitului impozabil, cu excepția prevederilor art. 3 alin. 2 lit. a) și ale art. 8 din această lege;

b) art. 21 alin. 3 lit. a) din L.571/2003 deoarece acest articol se referă la cheltuieli de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare a persoanei juridice și nu se referă la deductibilitatea cheltuielilor cu valoarea neamortizată a autoturismelor vândute;

c) art. 21 alin. 1 din L571/2003 deoarece în cazul în discuție cheltuielile cu valoarea rămasă neamortizată în urma vânzării de active sunt cheltuieli aferente unei operațiuni economice ce a determinat venituri impozabile, rezultatul fiind o pierdere;

Contestatoarea mai precizează că cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit sunt menționate la art. 21 alin. 4 din L 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și întrucât în această categorie nu se regăsește pierderea rezultată din vânzarea mijloacelor fixe incomplet amortizate, la un preț mai mic decât valoarea fiscală rămasă neamortizată, rezultă că această nu va genera cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

2. Contestatoarea susține că organul de inspecție fiscală a luat o măsură nelegală și netemeinică cu privire la suma de S3 lei înregistrată în contul 623, pe care a considerat-o cheltuială cu protocolul nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, deoarece:

- nu s-a ținut seama că în bilanț de verificare contul 623 are 2 analitice:
- 623.1 - cheltuieli de protocol în sumă de xxxxxx lei;
- 623.2 – cheltuieli de reclamă și publicitate în sumă de zzzzz lei și:

a) sumele din contul 623.2 cheltuieli cu reclama și publicitatea au fost înregistrate pe baza facturilor existente în contabilitate și a contractelor încheiate cu furnizorii de astfel de servicii, contracte puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală;

b) conform art. 21 alin. (2) lit.d), suma reprezentând cheltuieli de reclamă și publicitate sunt integral deductibile la calculul impozitului pe profit dacă sunt efectuate pe baza unui contract scris în scopul popularizării firmei.

3. Cu privire la suma de yyy lei, reprezentând cheltuieli de sponsorizare pe care organul de control nu a luat-o în considerare la calculul impozitului pe profit:

- echipa de inspecție fiscală nu a scăzut la calculul impozitului pe profit această sumă conform prevederilor art. 21 alin. 4 lit. p)

În susținerea afirmațiilor sale societatea anexează în copie xerox:

bilanț de verificare la 30.09.2008;

fișa conturilor 623.1 și 623.2

fișa contului 658.2

- contractele încheiate cu furnizorii de servicii de reclamă și publicitate:

* nr.

*factura nr.....

- contractele de sponsorizare încheiate:

* în data de 24.01.2008

* în data de 18.02.2008 cu lei;

* în data de 27.03.2008 lei;

- în data de 19.05.2008 cu lei;

Având în vedere cele prezentate în susținerea contestației, SC U SRL consideră că Decizia de impunere nr. .../10.03.2009, privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru suma de S1 lei impozit pe profit aferent perioada 01.01.-30.09.2008 este nelegală.

II. Față de susținerile contestatoarei, din actul administrativ fiscal contestat rezultă următoarele:

S.C. U S.R.L. are sediul social declarat în orașul, str., județul V este înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr. J37/ .../ 2001 și are codul unic de înregistrare RO

S.C. U S.R.L. este societate cu răspundere limitată, proprietate privată, are ca asociat unic pe domnul PV care are și calitate de administrator și ca activitate principală "Transporturi urbane, suburbane și metropolitane de călători"- Cod CAEN 4931.

Societatea are 2 puncte de lucru declarate în:

- .1).....;2).....

Referitor la impozitul pe profit, S.C. U S.R.L. a făcut obiectul inspecției fiscale desfășurată de Activitatea de Inspecție Fiscală V-Serviciul I în perioada 18.02.2009 - 06.03.2009, la finalul căreia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare

de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../10.03.2009 pe baza Raportului de Inspecție Fiscală NR. XX din data de 06.03.2009, anexă la aceasta.

Impozitul pe profit, a fost verificat în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal și a cuprins în control perioada 01.10.2005 – 30.09.2008, constatându-se următoarele :

1. În perioada 01.10.2005-31.12.2005 societatea a înregistrat un profit impozabil în sumă de PI lei pentru care a calculat, declarat și virat un impozit pe profit în sumă de 1.455 lei.

Organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de profit impozabil în sumă de dip lei reprezentând cheltuieli cu energia electrică în sumă de dip1 lei și cu telecomunicațiile în sumă de dip2 lei efectuate în numele unei persoane fizice și suma de dip3 lei cheltuieli de protocol considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 1 Cod fiscal.

Aferent diferenței de profit impozabil în sumă de dip lei, pentru anul 2005 inspecția fiscală a stabilit diferența suplimentară privind impozitul pe profit în sumă de ip2005 lei pentru care a calculat accesorii în sumă de mip lei.

2. Pentru anul 2006, organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de ip2006 lei provenită din modificarea bazei de impunere cu:

- suma de lei cheltuieli de protocol care depășesc limita prevăzută de art. 21, alin. (3) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal;

- suma de lei cheltuieli cu sponsorizarea- art. 21 alin. (4) lit. p) Cod fiscal;

- suma de lei diferență constatată de organul de control la verificarea anterioară, înregistrată în contul 635- art. 21 alin. 4 lit b) Cod fiscal.

Pentru diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de ip2006 lei s-au calculat accesorii în sumă de 1.754 lei.

Totodată, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a declarat la data de 25.07.2006 suma de yyyy lei reprezentând impozit pe profit aferent trimestrului I 2006 motiv pentru care pentru perioada 26.04.2006-25.07.2006 a calculat accesorii în sumă de wwwi lei.

3. Pentru perioada 01.01.-30.09.2008 când societatea înregistrează pierdere contabilă în sumă de ppp lei, organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de plată la impozitul pe profit în sumă de S1 lei ca urmare a modificării bazei impozabile cu suma de bbb lei astfel:

a) suma de S4 lei- cheltuieli cu valoarea rămasă neamortizată a unor active vândute la un preț mai mic decât cel cu care au fost achiziționate.

În fapt, societatea a achiziționat în luna ianuarie două autoturisme:

- cu factura nr. .../14.01.2008 de la Hattinger GmbH Partener Audi R8 un autoturism AUDI Q7 SUV. 3. TDI în sumă de VV;

- cu factura nr. .../16.01.2008 de la R. Kunzmann GmbH & CO.KG un autoturism marca MERCEDES BENZ în sumă deMM, autoturisme pe care ulterior le vinde cu:

- factura fiscală nr.../15.02.2008 autoturismul AUDI Q7 către S.C. BC SRL Ploiești, cu valoarea inclusiv TVA în sumă de ww valoare fără TVA;

- factura ,,/01.03.2008, autoturismul marca Mercedes Benz domnului SC din Iași cu o valoare totală de nn lei din care tt lei TVA;

- în urma vânzării a rezultat o pierdere în sumă de S4 lei, pe care organul de inspecție fiscală a considerat-o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit în conformitate cu prevederile art. 19 alin(1), art. 21 alin.1 și art. 21 alin. (3) lit. n) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu art. 17 din Legea 15/1994, republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale;

Prin nota explicativă în răspunsul la întrebarea nr.1 cu privire la motivul care a stat la baza valorificării acestor mijloace fixe, în lunile februarie și martie 2008, cu o valoare mai mică decât valoarea de intrare administratorul societății răspunde:

" Au fost achiziționate în scopul de a le pune la dispoziție personalului cu funcții de conducere, respectiv Director Executiv și economist șef și au fost vândute deoarece nu am primit banii pe gratuități de la Primăria pentru persoanele transportate conform contractului de asociere cu RATP.... și aveam nevoie urgentă de bani pentru a achita datoriile la stat și la furnizori".

Organul de inspecție fiscală a considerat neconcludente afirmațiile societății deoarece conform situației mijloacelor fixe la data achiziționării celor două autoturisme societatea avea în patrimoniu cinci autoturisme care ar fi putut asigura deplasarea celor două cadre de conducere cât și a asociatului unic, motiv pentru care a procedat la impozitarea cheltuielilor privind valoarea ramasă neamortizată nerecuperată prin preț la vânzarea celor două autoturisme.

b) suma de chm lei reprezentând cheltuieli cu majorări, penalități de întârziere la plată și amenzi datorate autorităților române conform art. 21 alin (4) lit. b);

c) suma de S3 lei cheltuieli de protocol nedeductibile conform art. 21 alin. (3) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal;

d) suma de yyy lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizări considerate de organul de inspecție fiscală nedeductibile la calculul impozitului pe profit conform art. 21 alin. (4) lit. p) Cod fiscal;

e) suma de ach lei alte cheltuieli de exploatare înregistrate în contul 658.082.

Ca urmare a celor reținute mai sus, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru perioada 01.01.-30.09.2008 diferența suplimentară de plată la impozitul pe profit în sumă de S1 lei pentru a cărei plată cu întârziere a calculat majorări în sumă de S2 lei.

Diferența totală de plată stabilită de inspecția fiscală la impozitul pe profit pentru perioada 01.10.2005-30.09.2008 este de "D" lei pentru neplata căreia, organul de Inspecție fiscală a calculat până la data de 06.03.2009 majorări de întârziere la plată în sumă de "M" lei din care societatea contestă suma de S1 lei impozit pe profit și majorările de întârziere în sumă de S2 lei, diferențe suplimentare de plată aferente perioadei 01.01.-30.09.2008.

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației formulată de SC U SRL împotriva deciziei de impunere nr. .../10.03.2009, semnat de conducătorul organului emitent al actului administrativ fiscal atacat organul de inspecție fiscală propune respingerea contestației ca neîntemeiată.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivațiile invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă controlului, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V este investită să se pronunțe dacă suma S1 lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată și majorări aferente, sunt legal stabilite în sarcina S.C. U S.R.L. din localitatea, județul V.

1) Referitor la obligațiile suplimentare de plată în sumă de S lei aferente perioadei 01.01.-30.09.2008 reprezentând impozit pe profit suplimentar în sumă de S1 lei și majorări în sumă de S2 lei , se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V, prin Compartimentul Soluționare Contestații se poate pronunța dacă S.C. U S.R.L. datorează aceste sume la bugetul statului în condițiile în care Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată emisă în baza Raportului de inspecție fiscală NR. XX/06.03 nu respectă prevederile art 43 lit. e) și f) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.:

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că pentru perioada 01.01. - 30.09.2008, în care, societatea înregistrează pierdere contabilă în sumă de P1 lei,

organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de plată la impozitul pe profit în sumă de S1 lei ca urmare a modificării bazei impozabile cu suma de Bi lei astfel:

a) Referitor la modificarea bazei impozabile cu suma de S4 lei - cheltuieli cu valoarea rămasă neamortizată a unor active vândute la un preț mai mic decât cel cu care au fost achiziționate cu o lună înainte de vânzare.

În fapt, societatea a achiziționat în luna ianuarie două autoturisme:

- cu factura nr. .../14.01.2008 de la Hattinger GmbH Partener Audi R8 un autoturism AUDI Q7 SUV. 3. TDI în sumă de VV;

- cu factura nr. .../16.01.2008 de la R. Kunzmann GmbH & CO.KG un autoturism marca MERCEDES BENZ în sumă de MM, autoturisme pe care ulterior le vinde cu:

- factura fiscală nr..../15.02.2008 autoturismul AUDI Q7 către S.C. BC SRL Ploiești, cu valoarea inclusiv TVA în sumă de ww valoare fără TVA);

- factura .../01.03.2008, autoturismul marca Mercedes Benz domnului SC din Iași cu o valoare totală de nn lei din care tt lei TVA ;

- în urma vânzării a rezultat o pierdere în sumă de S4 lei pe care organul de inspecție fiscală a considerat-o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Prin nota explicativă dată de administratorul societății nu se aduc argumente care să justifice valorificarea celor două autoturisme, în lunile februarie respectiv martie 2008, cu o valoare mai mică decât valoarea de intrare, motiv pentru care, organul de inspecție fiscală a procedat la impozitarea cheltuielilor privind valoarea rămasă neamortizată nerecuperată prin preț la vânzarea celor două autoturisme invocând prevederile art. 19 alin (1), art. 21 alin.1 și art. 21 alin. (3) lit. n) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu art. 17 din Legea 15/1994, republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

Așadar, se reține că societatea a vândut fără nici un motiv cele două autoturisme noi la un preț mai mic decât prețul de aprovizionare, de fapt la un preț mai mic decât prețul pieței, rezultând astfel venituri neînregistrate în contabilitatea S.C.U S.R.L în sumă de S4 lei.

Menționăm că în art. 17 din Ordonanța Guvernului nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, aprobată prin Legea 650/2002 se precizează:

" ART. 17 Este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la [art. 16](#) lit. a) - c), e) - i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare".

Având în vedere că art. 7. - (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare aplicabile de la data de 01.08.2008 precizează:

"În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: "16. mijloc fix - orice imobilizare corporală, care este deținută pentru a fi utilizată în producția sau livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriată teților sau în scopuri administrative, dacă are o durată normală de utilizare mai mare de un an și o valoare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;" se reține că societatea nu a utilizat cele două autoturisme "în producția sau livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate teților sau în scopuri administrative" ci le-a comercializat, deci, în spetă este vorba de o livrare de bunuri sub pretul pieței și organul de inspecție fiscală a reținut în mod eronat prevederile art. 21 alin. (3) lit. n) Cod fiscal dar și pe cele ale art. 17 din Legea 15/1994, republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

În drept, se fac aplicabile prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care stipulează:

“ La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta continutul economic al tranzacției” coroborat cu art. 67 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală:

" (1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal. "

Cu privire la impozitul pe profit Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede la art. 14 ca impozitul pe profit se aplică după cum urmează:

" a) în cazul persoanelor juridice române, asupra profitului impozabil obținut din orice sursă, (...) ", iar ca regulă generală, conform art. 19. -(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".

Prin vânzarea nejustificată a celor doua autoturisme sub valoarea de piață apare o diferență de venituri neevidențiată în contabilitate care din punct de vedere fiscal conduce la diminuarea bazei impozabile pentru calculul impozitelor si taxelor datorate bugetului.

Se reține că, prin vânzarea celor doua autoturisme la prețuri mai mici decât cele de piață au fost diminuate veniturile societății contestatoare și implicit profitul impozabil și impozitul pe profit.

Față de cele de mai sus, se reține ca, organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării în decizia de impunere care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat detaliat si clar modul în care societatea a efectuat operațiunea patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum si prezentarea consecinței fiscale.

Ori, din cele mai sus reținute nu rezultă cu certitudine nici din raportul de inspectie fiscală si nici din decizia de impunere care este motivul de fapt avut în vedere de către organele de inspecție fiscală, textele de lege invocate nefiind edificatorii în condițiile date.

În concluzie, încadrarea faptelor consemnate prin decizia de impunere NR. XXX din data de 10.03.2009 și raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 06.03.2009, nu constituie temei legal pentru modificarea bazei de impunere cu suma de S4 lei.

În atare situație, organele de soluționare a contestației rețin că în spetă sunt incidente prevederile art. 213 alin.1) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră : *“În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt si 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 .[...]"*

Întrucît prin actul administrativ contestat nu sunt prezentate corect temeiurile legale în baza căroră a luat naștere diferența de debit stabilită constând în impozit pe profit, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei motiv pentru care se va dispune aplicarea prevederilor art. 216 alin.(3) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, prin care se stipulează: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare. [...]"*

Potrivit Instrucțiunilor de aplicare a Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate de Ordinul Presedintelui ANAF 519/2005, punctele 12.6 și 12.8 :

"12.6. 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."

"12.8. 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."

2. Referitor la suma de S3 lei înregistrată în contul 623, considerată de organele de inspecție fiscală cheltuielă de protocol nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, măsură pe care contestatoarea o consideră nelegală și netemeinică susținând următoarele:

- s-a considerat, la control, în mod eronat nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit sumă de S3 lei, neținându-se seama că în bilanț de verificare contul 623 are 2 analitice:

- 623.1 - cheltuieli de protocol în sumă de xxxxxxx lei;

- 623.2 – cheltuieli de reclamă și publicitate în sumă de zzzzz lei și:

a) sumele din contul 623.2 cheltuieli cu reclama și publicitatea au fost înregistrate pe baza facturilor existente în contabilitate și a contractelor încheiate cu furnizorii de astfel de servicii, contracte puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

a) Cu privire la suma de xxxxx lei- cheltuieli de reclamă și publicitate:

Societatea pune la dispoziția organului de soluționare a contestațiilor contractele încheiate cu furnizorii de servicii de reclamă și publicitate precum și facturile pe baza cărora au fost achiziționate serviciile respective dar și alte bunuri cu aceeași destinație, înregistrate în fișa contului 623.2.

- societatea nu prezintă contractele privind tranzacțiile cu S.C. L Co SRL.

- organul de inspecție fiscală menționează prin referatul cu propuneri de soluționarea contestațiilor că în timpul inspecției fiscale nu i-au fost puse la dispoziție contractele în cauză.

- societatea nu prezintă documente din care să rezulte data la care au fost efectiv date în consum materialele din factura nr. ../09.07.2008- SC SC L Co SRL în sumă de xxx lei și factura nr. ../10.07.2008- SC L Co SRL în sumă de yyy lei;

La stabilirea impozitului pe profit suplimentar, organele de inspecție fiscală trebuiau să aibă în vedere dispozițiile Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.01-30.09.2008 - TITLULUI II Impozit pe profit și respectiv CAP II Calculul profitului impozabil , art.19 și următoarele referitoare la veniturile și cheltuielile înregistrate de societate precum și normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- art. 19 REGULI GENERALE, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede :

(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.

(2) Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil, cu excepția cazului prevăzut la alin. (3)."

Norme metodologice

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

În acest caz se fac aplicabile și prevederile OMF. 1850 din 14 decembrie 2004 privind registrele și formularele financiar-contabile prin care s-au aprobat Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă care la lit A. "Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile" precizează

"1. Persoanele prevăzute la [art. 1](#) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz" (în speță note de intrare recepție, bonuri de consum, etc.).

La analiza deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu prestările de servicii de reclamă și publicitate dar și a celor privind costul materialelor consumabile și a obiectelor de inventar, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele prevederi legale:

- art.19 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederilor art. 21 alin. (1), art. 21 alin. 4) lit. f) și m) din același act normativ

ART. 21*) Cod fiscal:

" Cheltuieli

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

art. 21(4) lit. m) sunt nedeductibile "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".

art. 21 alin. (4) lit. f) conform căruia sunt nedeductibile: "cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor".

De asemenea, sunt aplicabile prevederile pct. 44 și pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, care precizează:

"44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare".

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract 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.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la [art. 21](#) alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de

întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea".

b) Referitor la suma de xxxxxx reprezentând cheltuieli de protocol înregistrate de societate în contul 623.1 despre care consideră că în mod eronat organul de inspecție fiscală nu a luat-o în calcul la determinarea profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.-30.09.2008 precizăm că depunerea la dosarul contestației a fișei contului 623.1 "Protocol" pentru perioada Ianuarie -Septembrie 2008 din care rezultă un rulaj total în sumă de zzz lei nu poate fi concludentă pentru soluționarea favorabilă a cauzei.

Se reține deasemenea că prin raportul de inspecție fiscală cât și prin decizia de impunere contestată nu s-a făcut o analiză concludentă în ceea ce privește întreaga sumă de S3 lei, indicându-se doar că nu a fost considerată deductibilă în conform prevederilor art. 21(3) lit. a).

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor de protocol, la calculul impozitului pe profit pentru perioada 01.01.-30.09.2008 organul de inspecție fiscală trebuia să facă aplicarea prevederilor art. 21(3) "*Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate între totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit, coroborat cu prevederile pct.14 și pct. 33. Norme metodologice de aplicare a Legii 571/2003 aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

- pct. "14. La calculul profitului impozabil limitele cheltuielilor deductibile prevăzute de legislația în vigoare se aplică trimestrial sau potrivit prezentelor norme metodologice, după caz, astfel încât la finele anului acestea să se încadreze în prevederile legii. Pentru contribuabilii care au obligația de a plăti impozitul pe profit anual, limitele cheltuielilor deductibile prevăzute de legislația în vigoare se aplică anual".

-pct. "33. Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile".

Întrucât prin actul administrativ contestat nu sunt prezentate motivele de fapt clar și detaliat astfel încât acestea să poată fi analizate în raport de susținererile contestatoarei, modul în care a efectuat contribuabilul operațiunile patrimoniale și consecința fiscală a acestora organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei.

În atare situație, organele de soluționare a contestației rețin că în spetă sunt incidende prevederile art. 213 alin.1) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: "*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 [...]*

Organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei motiv pentru care se vor aplica prevederile art. 216 alin. (3) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, care precizează:

"Prin decizie se poate desființa total sau partial 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."

3. Referitor la suma de yyy lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea neadmise la deducere conform alin. (4) lit. p) al art. 21 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal se reține că prin actel administrativ fiscale nu se menționează motivul de fapt pentru care nu s-a acordat drept de deducere în limita prevăzută de lege.

Organele de inspecție fiscală trebuie să țină seama că în speță, se fac aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit. p) Cod fiscal astfel: *"p) cheltuielile de sponsorizare si/sau mecenat si cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectueaza sponsorizari si/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificarile ulterioare, si ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si cei care acorda burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, daca totalul acestor cheltuieli indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:*

1. este in limita a 3⁰/₀₀ din cifra de afaceri;
2. nu depășește mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat".

Având în vedere că pentru celelalte cheltuieli nedeductibile despre care s-a făcut vorbire în subcapitolele precedente ale prezentei decizii s-a procedat la desființarea actului administrativ fiscal contestat, organul de soluționare este în imposibilitatea de a determina cota de 20% din profitul impozabil aferent perioadei 01.01.-30.09.2008 dar și faptul că societatea nu precizează suma pe care o consideră deductibilă din totalul cheltuielilor de sponsorizare se vor aplica și pentru acest capăt de cerere prevederile art. 213 alin. (1) și art. 216 alin. (3), în sensul că se va desființa decizia de impunere și pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere faptul că organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra legalității și temeiniciei măsurii dispuse prin decizia de impunere NR. XXX din data de 10.03.2009 emisă în baza Raportului de Inspecție fiscală NR. XX/06.03.2008 referitoare la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de S1. lei, precum și faptul că majorările de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept "accesorium sequitur principale " pe cale de consecință, majorările de întârziere în sumă de S2 lei urmează să fie recalulate o dată cu debitul care le-a generat.

În același sens sunt prevederile art. 47 Cod de procedură fiscală:

"Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale

(1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat sau desființat în condițiile prezentului cod.

(2) Desființarea totala sau partiala, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale principale atrage desființarea totala sau partiala a actelor administrative prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii aferente creantelor principale anulate." precum și dispozițiile pct. 12.7 din Instrucțiunilor de aplicare a Titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate de Ordinul Presedintelui ANAF 519/2005 care menționează: " Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioada și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

ÎN CONCLUZIE, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației aflându-se în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.-30.09.2008 în sumă de S1 lei și a accesoriilor aferente în suma de S2 lei, va decide desființarea parțială a Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../10.03.2009 și a CAP.III, referitor la perioada 01.01-30.09.2008 din Raportul de inspecție fiscală și refacerea acestora potrivit dispozițiilor legale susmenționate.

În drept, în ceea ce privește modalitatea de efectuare a inspecției fiscale sunt aplicabile prevederile art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că :

"Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere" și ale pct. 102.1 din Hotărârea Guvernului

nr. 1050/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează :

"La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligațiilor fiscale".

Din textul de lege citat mai sus, rezultă că la stabilirea situației de fapt, inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere toate documentele justificative si evidențele financiar contabile relevante pentru stabilirea drepturilor si obligațiilor fiscale.

Totodată, la pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/ 2004, se precizează :

"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat."

Conform prevederilor pct. 12.7 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/ 2005, *"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 si același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."*

Având în vedere considerentele reținute mai sus si în temeiul art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. a) si art. 216 alin. (3) din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007, se

DECIDE

Desființarea în parte a Cap. III -"Impozit pe profit" pentru anul fiscal 2008, din Raportul de Inspecție NR. XX/06.03.2009 și a pct. 2.1.1 din Decizia de impunere nr. .../10.03.2009, pentru suma de S lei reprezentând impozit pe profit în sumă de S1 lei stabilit suplimentar și suma de S2 lei reprezentând accesorii aferente în sarcina SC U SRL si refacerea acestora având în vedere considerentele reținute în cuprinsul soluției astfel pronunțate.

Decizia este definitivă pe cale administrativă si poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul V.

DIRECTOR COORDONATOR,

.....

Red/dact. 4 ex.
B.V.