

DECIZIA nr.46 din ...2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. DD S.A. ...
înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr. ...2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. nr.92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ, prin adresa nr.../2012 înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr.../2012, asupra contestației formulată de S.C. DD S.A., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2012, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- Impozit pe profit (...lei), dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit (...lei);
- CAS datorată de angajator (...lei), dobânzi/majorări de întârziere (...lei) și penalități de întârziere(...lei) aferente CAS angajator;
- CAS datorată de angajați (... lei), dobânzi/majorări de întârziere (...lei) și penalități de întârziere (...lei) aferente CAS angajat;
- CAS accidente de muncă (...lei), dobânzi/majorări de întârziere (...lei) și penalități de întârziere (...lei) aferente CAS accidente de muncă;
- Șomaj angajator (...lei), dobânzi/majorări de întârziere (...lei) și penalități de întârziere (...lei) aferente șomaj angajator;
- Șomaj angajați (...lei), dobânzi/majorări de întârziere (...lei) și penalități de întârziere (... lei) aferente șomaj angajați;
- Fond garantare (...lei), dobânzi/majorări de întârziere(...lei) și penalități de întârziere (...lei) aferente Fondului de garantare;
- Concedii și indemnizații(...lei), dobânzi/majorări de întârziere(...lei) și penalități de întârziere (... lei) aferente concediilor și indemnizațiilor.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, alin.(1) din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport de data primirii de către petentă a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2012, respectiv **05.07.2012** (potrivit confirmării de primire aflată în copie la dosarul cauzei), și data înregistrării contestației la DGFP Tulcea, respectiv **03.08.2012**.

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual și confirmată cu ștampila societății, conform prevederilor art. 206 din O.G. 92/2003 R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art.206, 207 și 209 din O.G. nr.92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, **S.C. DD S.A.**, cu sediul în satul ..., com..., jud. Tulcea, înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului Tulcea sub nr.J.../2008, având C.U.I. RO..., contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2012, emisă în baza constatărilor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr.../2012, în sumă totală de...lei, cu următoarele motive:

1. În ceea ce privește sursa impozitul pe profit în sumă de ...lei, stabilit suplimentar precum și accesoriile de plată în sumă de ... lei :

1 ~ pentru diferența în sumă de ...lei, reprezentând cheltuieli cu redevența, petenta susține că a fost eronat stabilită în sarcina sa întrucât:

- facturile nr... și nr...(anexa 4) au fost emise de SC C SA către SC D D SA în data de...2008, ori chiar organul de inspecție fiscală menționează că certificatul de înregistrare al societății este din ...2008 așadar, la data emiterii celor două facturi societatea noastră era înregistrată;

- nu este relevantă data scadentă din facturile nr.../2008 și .../ 2008 (anexa 5) emise de Consiliul Județean Tulcea către SC C SA, întrucât aceste facturi nu atrag consecințe fiscale față de SC DD SA;

2 ~ diferența suplimentară în sumă de ...lei reprezentând prestări servicii, transport, închiriere utilaje, spălat lenjerii, cheltuieli de aprovizionare, transport personal fără document justificativ, a fost eronat stabilită în sarcina societății, petenta motivând că pentru toate serviciile enumerate de organele fiscale ca fiind "fără document justificativ", a prezentat facturi fiscale, ori, cf prevederilor art.6 din Legea contabilității 82/1991 R , coroborat cu prevederile Anexei 3 a OMFP nr.2226/2006, factura servește ca: "document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului", precum și "document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate" - și depune în acest sens facturile respective (anexa 6);

3 ~ diferența suplimentară în sumă de ...lei, reprezentând cheltuieli deduse din factura nr.../..2010 emisă de SC D SRL cu activitatea suspendată începând cu ..2009, petenta susține că în mod eronat au încadrat organele de control ca și "cheltuieli înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un **contribuabil inactiv**", deoarece o societate care are activitatea suspendată nu poate fi considerată "contribuabil inactiv" și că ar fi trebuit făcută dovada în acest sens, că, SC D SRL figurează în lista contribuabililor declarați inactivi;

4 ~ suma de ...lei, reprezentând cheltuieli deduse din facturile nr./2010, /2010, ..2010 și ..2010, emise de SC F SRL - dizolvată prin hotărârea ORC nr.../2010, petenta susține că în mod eronat au încadrat organele de control fiscal ca și "cheltuieli înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un **contribuabil inactiv**", deoarece SC F SRL a fost declarată "contribuabil inactiv" cf deciziei nr../2012, astfel că la data emiterii facturilor enumerate mai sus, nu era "contribuabil inactiv", și, pe cale de consecință neputând fi incldente în acest caz prevederile art.21, alin.(4), lit.r din Codul fiscal- și depune în acest sens extrasul de pe site-ul ANAF privind Registrul contribuabililor inactivi/reactivați (anexa 7);

5 ~ diferențele suplimentare în sumă de ...lei, ...lei și ...lei, reprezentând cheltuieli cu prestări servicii, transport, închiriere utilaje, spălat lenjerii, cheltuieli de aprovizionare, transport personal, fără document justificativ au fost eronat stabilită în sarcina societății, petenta motivând că pentru toate serviciile enumerate de organele fiscale ca fiind "fără document justificativ", a prezentat facturi fiscale, ori, cf prevederilor art.6 din Legea contabilității 82/1991R, coroborat cu prevederile Anexei 3 a OMFP nr.2226/ 2006, factura servește ca:

“document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului”, precum și “document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate” - și depune în acest sens facturile respective (anexa 6);

2. În ceea ce privește sursa CAS datorat de angajator în sumă de ..lei, stabilit suplimentar precum și accesoriile în sumă de...lei, petenta susține că în Decizia de impunere contestată nu este prevăzut motivul de fapt și temeiul de drept pentru debitul suplimentar în sumă de...lei, fiind încălcate astfel prevederile Ordinului MFP nr.972/2006, ceea ce constituie motiv de anulare al deciziei de impunere.

3. În ceea ce privește sursele:

- CAS datorată de angajați în sumă de ...lei, stabilit suplimentar, precum și accesoriile în sumă totală de ... lei;
- CAS accidente de muncă în sumă de ...lei, stabilit suplimentar, precum și accesoriile în sumă totală de ...lei;
- Șomaj datorat de angajator în sumă de ...lei, stabilit suplimentar, precum și accesoriile în sumă totală de ...lei;
- Șomaj datorat de angajați în sumă de ...lei, stabilit suplimentar, precum și accesoriile în sumă totală de ...lei;
- Fondul de garantare în sumă de ...lei, stabilit suplimentar, precum și accesoriile în sumă totală de ...lei;
- Concedii și indemnizații în sumă de ...lei, stabilit suplimentar, precum și accesoriile în sumă totală de ...lei;- petenta arată că toate acestea au fost stabilite eronat pe motiv că prevederile art.152, alin.(2) și (3) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale se referă la **remunerația** directorilor **obținută în temeiul unui contract de mandat**, ori, petenta susține că “în cazul nostru este vorba de o remunerație obținută în temeiul unui **contract de management**, care nu poate fi asimilată din punct de vedere fiscal cu remunerația obținută în baza unui contract de mandat, impozitează corespunzător” - și anexează în acest sens contractele de management pentru director general-dl.G și director adjunct-dl. M (anexa 8).

Față de motivațiile de mai sus, petenta solicită în final admiterea contestației și pe cale de consecință anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2012.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la SC DD SA, organele fiscale de control din cadrul A.I.F. Tulcea au verificat modul de stabilire, evidențiere, declarare și virare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat al statului.

Concluziile controlului au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială nr. /2012, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /2012, prin care s-a stabilit în sarcina SC D D SA, obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ...lei, astfel:

1. Impozit pe profit în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- | | |
|---|--------------------------------|
| debit | ... lei; |
| dobânzi/majorări de întârziere | ... lei; |
| 2. CAS angajator în sumă totală de | ... lei , reprezentând: |
| debit | ... lei; |
| dobânzi/majorări de întârziere | ... lei; |
| penalități de întârziere..... | ... lei; |
| 3. CAS angajați în sumă totală de | ... lei , reprezentând: |
| debit | ... lei; |
| dobânzi/majorări de întârziere | ... lei; |
| penalități de întârziere | ... lei; |
| 4. CAS accid. de muncă în sumă totală de | ... lei , reprezentând: |
| debit | ... lei; |
| dobânzi/majorări de întârziere | ... lei; |
| penalități de întârziere | ... lei; |
| 5. Șomaj angajator în sumă totală de | ... lei , reprezentând: |
| debit | ... lei; |
| dobânzi/majorări de întârziere | ... lei; |
| penalități de întârziere | ... lei; |
| 6. Șomaj angajați în sumă totală de | ... lei , reprezentând: |
| debit | ... lei; |
| dobânzi/majorări de întârziere..... | ... lei; |
| penalități de întârziere | ... lei; |
| 7. Fond garantare în sumă totală de | ... lei ; reprezentând: |
| debit | ... lei; |
| dobânzi/majorări de întârziere | ... lei; |
| penalități de întârziere | ... lei; |
| 8. Concedii și indemnizații în sumă totală de | ... lei , reprezentând: |
| debit | ...lei; |
| dobânzi/majorări de întârziere | ...lei; |
| penalități de întârziere | ...lei. |

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a susținerilor petentei precum și a actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele :

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul A.I.F.Tulcea, au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina SC DD SA, obligații fiscale suplimentare de plată în valoare totală de ...lei, reprezentând diferențe la impozitul pe profit (..lei), contribuții (..lei) și accesoriile (...lei) aferente.

In fapt, organele fiscale din cadrul A.I.F. Tulcea, au verificat modul de evidențiere, declarare și virare a impozitului pe profit precum și a contribuțiilor la SC prin care s-a stabilit în sarcina SC D D SA datorate bugetului general consolidat al statului.

Verificarea s-a efectuat pentru perioada ...2008 - ...2011.

Rezultatele inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.../2012, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2012.

În urma verificării s-au constatat următoarele:

- petenta deduce cheltuielile cu redevența aferente unor facturi fiscale emise la o dată la care societatea nu era încă înregistrată fiscal;
- organele de control fiscal resping de la deducere o serie de cheltuieli reprezentând prestări servicii transport, închiriere utilaje, spălat lenjerii, cheltuieli cu aprovizionarea, transport personal - pe motiv că societatea petentă nu deține documente justificative în conformitate cu prevederile art.21 Cod fiscal, respectiv nu a făcut dovada realității prestărilor de servicii și nu a prezentat în timpul controlului documente din care să reiasă efectuarea acestora (nu deține în gestiune lenjerii, pături - pentru care a plătit servicii de spălare);
- deasemenea, urmare a deducerii unor cheltuieli de către petentă din facturi fiscale emise de societăți inactive, cu activitatea suspendată, organele de control fiscal au considerat că societatea furnizoare a desfășurat operațiuni nereale întrucât nu au fost respectate prevederile Legii contabilității în sensul prevăzut de art.6, alin.(1).

Față de constatările de mai sus, aferent cheltuielilor care nu au fost efectuate în scopul direct al activității, organele de inspecție fiscală stabilesc suplimentar ca nedeductibile fiscal cheltuieli în sumă totală de ...lei și un *impozit pe profit datorat* suplimentar pentru perioada verificată în sumă totală de ...lei, pentru care au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ...lei.

Deasemenea, organele de control fiscal au constatat că în perioada verificată, societatea petentă *nu* a reținut și *nu* a virat contribuțiile pentru directorul general și directorul adjunct încadrați și retribuiți în baza unui contract de management, echipa de control considerând că au fost încălcate prevederile Legii nr.31/1990 R, privind societățile comerciale, respectiv art.152, alin.(2) și (3); față de aceste constatări, pentru *contribuțiile nedecarate* datorate de angajator bugetului de stat, precum și cele suportate de societate (reținute de la salariați) - organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar diferențe de plată în sumă ...lei, precum și accesorii aferente acestora în sumă totală de...lei, constând în dobânzi/majorări(...lei) și penalități (...lei) de întârziere, respectiv suma totală de ...lei.

Petenta nu este de acord cu diferențele astfel stabilite și formulează prezenta contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2012 în sumă totală de ...lei - cu motivațiile care au fost expuse la pct.I din prezenta decizie, prin care solicită admiterea contestației, și, pe cale de consecință anularea deciziei de impunere atacate

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv HG 44/2004, Legea contabilității nr.82/1991, precum și OG 92/2003R privind Codul de procedură fiscală.

1. În ceea ce privește sursa impozitul pe profit în sumă de ...lei, stabilit suplimentar și accesoriile de plată în sumă de ...lei, se reține:

- **art.19, alin.(1)** privind *Calculul profitului impozabil*, prevede:

“ 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. ...”

- **art.21, alin.(1)** - *Cheltuieli*, specifică:

“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*”.

1. * **Nu pot fi reținute ca întemeiate motivațiile petentei cu privire la diferența suplimentară în sumă de ...lei**, reprezentând cheltuieli cu redevența aferente facturilor nr... și nr... ambele din ...2008, și nici mențiunea că nu ar fi relevantă scadența din facturile nr...și...ambele din...2008 emise de Consiliul Județean Tulcea către SC C SRL “*întrucât aceste facturi nu atrag consecințe fiscale față de SC D D SA*”, **întrucât:**

- din concluziile înscrise în raportul de inspecție fiscală, rezultă că: “suma de ...lei reprezintă cheltuieli cu redevența deduse din facturile fiscale nr. /2008 și nr./2008 emise de către SC C SRL, scadente la 30, respectiv 31 martie 2008, dată la care *operatorul economic nu era înființat*, acesta dobândind certificat de înregistrare fiscală în data de ...2008”;

- în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control fiscal precizează că:

“Prin facturile nr.../2008 și .../2008 Consiliul Județean Tulcea *facturează* către SC C SA c/val redevență teren piscicol 2008, tranșa I, 25% cu termen *scadent* la ...2008 conform contract de concesiune nr./2003 și c/val redevență teren piscicol 2008, tranșa I, 25% cu termen *scadent* la 31.03.2008 conform contract de concesiune nr.../2000 - SC C SA a refacturat către SC D D SA prin facturile nr.../2008 și nr.../2008 redevența teren piscicol 2008, tranșa I, aceeași redevență, având anexate în spatele celor două facturi, *facturile emise de Consiliul Județean Tulcea către SC C SRL* .”

În concluzie, *redevența facturată de SC C SRL către SC D D SA privește o perioadă anterioară celei de înființare a SC D D SA, respectiv luna martie 2008*, societatea petentă fiind înființată în data de ...2008 - astfel că, afirmațiile petentei de la acest punct, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

2.5. * **Referitor la diferențele suplimentare în sumă de ...lei, ...lei și ...lei**, precum și ...lei reprezentând cheltuieli cu prestări servicii, transport, închiriere utilaje, spălat lenjerii, cheltuieli de aprovizionare, transport personal, *fără document justificativ*, se rețin următoarele:

- potrivit **art.21, alin.(4)**, din Lg.571/2003, privind Codul fiscal, “Următoarele cheltuieli *nu sunt deductibile*: (...)

f) 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, dup caz, potrivit normelor;” și **m**) “*cheltuielile cu (...) prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte*”; coroborat cu **pct.48** din HG 44/2004, care prevede că:

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...; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

Având în vedere prevederile legale de mai sus și faptul că *în timpul controlului petenta nu face dovada realității prestărilor de servicii, respectiv “nu anexează la facturi documente din care să reiasă efectuarea acestora, mai mult, nu deține în gestiune lenjerii, pături, pentru care a plătit servicii de spălare”* - așa după cum precizează organul de control în referatul cu propuneri de soluționare, iar petenta *nu anexează facturilor depuse la contestație(anexa 6) alte documente prin care să își justifice prestările efective cf prevederilor în vigoare,rezultă că aceste cheltuieli sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.*

Deasemena, petenta *nu face dovada* că ar deține în patrimoniu bunuri de natura celor menționate, respectiv lenjerii și pături.

Față de prevederile legale de mai sus, întrucât petenta nu își susține afirmațiile din contestație cu documente justificative (contracte, rapoarte de lucru, devize de lucrări, etc.), rezultă că nu sunt îndeplinite prevederile **art.21, alin.(1)** Cod fiscal, care prevede că: “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” și nici normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004(citate anterior), astfel că, afirmația petentei prin care invocă prevederile OMFP nr.2226/2006 în sensul că *doar factura* servește ca document justificativ “document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și serviciilor prestate” - *nu poate fi reținută în mod legal.*

3.4. * Referitor la motivația petentei că în mod eronat organele de control au încadrat ca și “cheltuieli înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un **contribuabil inactiv**” privind diferențele suplimentare în sumă de...**lei**, reprezentând cheltuieli deduse din factura nr../2010 emisă de SC D D SRL (cu activitatea suspendată începând cu ...2009), și suma de ...**lei**, reprezentând cheltuieli deduse din facturile nr../2010, .../2010, .../2010 și .../2010, emise de SC F SRL (dizolvată prin hotărârea ORC nr../2010) - **se rețin** următoarele prevederi legale:

- **ART. 6 din Legea contabilității nr.82/1991R, prevede:**

“ (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Având în vedere că, pe perioada suspendării activității, societățile emitente ale facturilor mai sus menționate nu au desfășurat activitate așa cum rezultă din declarațiile informative 394 aferentă semestrului I 2010, deci nu au înregistrat venituri și nici cheltuieli, rezultă că organele de control fiscal în mod corect pentru operațiunile nereale înscrise în aceste facturi emise de furnizorii petentei SC D D SRL (cu activitatea suspendată) SC F SRL (dizolvată) și deci în mod legal au respins la deducere sumele aferente acestor facturi.

În virtutea *rolului activ și al dreptului de apreciere* conferit organelor fiscale de Codul de procedură fiscală, respectiv **OG nr.92/2003 R**, se pot reține prevederile **art.6** privind *exercitarea dreptului de apreciere*, potrivit căruia:

“ Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”; deasemenea, reținem din același act normativ, că, potrivit **art. 64** **“ Documentele justificative și evidențele contabile constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”** Ori, din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea petentă nu prezintă documente suplimentare în susținerea contestației față de cele prezentate inspecției fiscale din care să rezulte alte concluzii decât cele ale organelor de control, și deci, rezultă că în mod legal au stabilit suplimentar diferențe la calculul și declararea impozitului pe profit pentru perioada verificată aferente sumelor stabilite suplimentar ca nedeductibile fiscal.

Având în vedere cadrul legislativ prezentat, întrucât societatea petentă nu a respectat prevederile legale privind determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit prevăzute de Codul fiscal, menținem constatările organelor de control fiscal care au procedat în mod corect și legal la stabilirea diferențelor suplimentare la impozitul pe profit, calculat în conformitate cu prevederile **art.19, alin.(1)** Cod fiscal, coroborat cu **pct.12** din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit căruia *“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilitii 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”* - citate anterior.

În concluzie, față de cele de mai sus, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația la acest capăt de cerere cu privire la suma de...lei, reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor stabilite suplimentar pentru perioada verificată.

În ceea ce privesc majorările de întârziere corespunzătoare, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, ori potrivit prevederilor **art.119, alin.(1)** din OG nr.92/2003 R “Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.” și, întrucât petenta datorează impozit pe profit în sumă de ...lei de plată, datorează și majorările de întârziere aferente în sumă de ...lei pentru perioada verificată, și pe cale de consecință, urmează a se respinge ca neântemeiată contestația și cu privire la această sumă.

2. În ceea ce privește sursa CAS datorat de angajator în sumă de ...lei, stabilit suplimentar precum și accesoriile în sumă de...lei, și susținerile petentei că “în decizia de impunere contestată nu este prevăzut *motivul de fapt și temeiul de drept* pentru debitul suplimentar (...), ceea ce constituie motiv de anulare al deciziei de impunere”, **se rețin** următoarele:

* **Codul de procedură fiscală**, respectiv **art.46** din **OG 92/2003** prevede *Nulitatea actului administrativ fiscal*, în următoarele situații: “*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, (...), atrage nulitatea acestuia.*”

Din aceste prevederi legale, reiese că decizia de impunere *nu poate fi anulată* în situația în care nu este prevăzut motivul de fapt sau temeiul de drept pentru debitul suplimentar stabilit.

* În Raportul de inspecție fiscală nr.../2012, la pag.4 și pag.5 este *înscris motivul de fapt și temeiul de drept*, pe ani, astfel:

Anul 2008. “ Diferența în sumă de ...lei stabilită față de operatorul economic se datorează faptului că acesta nu a reținut și nu a declarat CAS angajator pentru directorul general și directorul general adjunct încadrați și retribuiți în baza contractului de management încheiat între aceștia și SC D D S.A..

În conformitate cu art.152, alin.(2),(3) din Legea 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, (2) *renumerația directorilor, obținută în temeiul contractului de mandat, este asimilată din punct de vedere fiscal veniturilor din salarii și se impozitează potrivit legislației în materie*, (3) *Prin derogare de la art.5 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, remunerația directorilor obținută în temeiul contractului de mandat este asimilată salariului.*”

Anul 2009. “ Diferența în sumă de ...lei stabilită față de operatorul economic se datorează faptului că acesta nu a reținut și nu a declarat CAS angajator pentru directorul general și directorul general adjunct încadrați și retribuiți în baza contractului de management încheiat între aceștia și SC DD S.A..

În conformitate cu art.152, alin.(2),(3) din Legea 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, (2) *renumerația directorilor, obținută în temeiul contractului de mandat, este asimilată din punct de vedere fiscal*

veniturilor din salarii și se impozitează potrivit legislației în materie, (3) Prin derogare de la art.5 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, remunerația directorilor obținută în temeiul contractului de mandat este asimilată salariului.”

Anul 2010. “ Diferența în sumă de ...lei stabilită față de operatorul economic se datorează faptului că acesta nu a reținut și nu a declarat CAS angajator pentru directorul general și directorul general adjunct încadrați și retribuiți în baza contractului de management încheiat între aceștia și SC DD S.A..

În conformitate cu art.152, alin.(2),(3) din Legea 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, (2) *remunerația directorilor, obținută în temeiul contractului de mandat, este asimilată din punct de vedere fiscal veniturilor din salarii și se impozitează potrivit legislației în materie, (3) Prin derogare de la art.5 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, remunerația directorilor obținută în temeiul contractului de mandat este asimilată salariului.”*

* În Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr../2012, este specificat temeiul de drept la punctul 2.1.3.

3. Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei: “...remunerație obținută în temeiul unui contract de management, nu poate fi asimilată din punct de vedere fiscal cu remunerația obținută în baza unui contract de mandat” , întrucât:

Potrivit **Legii contractului de management nr. 66/7 oct. 1993:**

- ART. 9

“ Contractul de management se încheie în formă scrisă și se va depune, împreună cu semnăturile managerilor, spre înregistrare, la Oficiul Registrului comerțului în a cărui rază teritorială se află sediul societății comerciale.”

- ART. 15

“ Managerul este plătit, prin acordul părților, după cum urmează:

a) o plată lunară care stă la baza drepturilor convenite privind vechimea în muncă, asigurări sociale și pensie, stabilite potrivit legii; (...)

Pe perioada contractului, managerul beneficiază de toate drepturile prevăzute de Codul muncii pentru salariații angajați pe perioadă nedeterminată.

- ART. 24

“Prevederile prezentei legi se completează cu dispozițiile referitoare la administratori și cenzori cuprinse în Legea nr.31/1990, (...).”

Contractul de administrare/management este o convenție încheiată între două părți, prin care o parte, de regulă o persoană juridică - în calitate de mandant, încredințează celeilalte părți de regulă o persoană fizică - în calitate de manager, organizarea, conducerea și gestionarea activității sale, pe baza obiectivelor și criteriilor de performanță stabilite de părți - așa după cum se prevede și în **Contractele de management** depuse de petentă la dosarul cauzei:

2. OBIECTUL CONTRACTULUI

“ Societatea încredințează managerului-director general previziunea, **organizarea, coordonarea, conducerea și gestionarea activității sale, pe baza obiectivelor și criteriilor de performanță stabilite de părți** (...).

Un astfel de contract, se supune regulilor referitoare la mandat, însă abordarea din punct de vedere fiscal depinde de conținutul propriu-zis al contractului, respectiv, după cum este vorba de un contract pentru administrarea societății (pentru administrator), sau, **pentru conducerea executivă (managementul) societății (pentru director) - când sunt aplicabile prevederile legislației societăților comerciale -Legea nr.31/1990 - cum este cazul în speță**, sau, numai managementul unei anumite activități, care nu presupune exercitarea atribuțiilor de conducere și administrare prevăzute de Legea nr.31/1990.

În speță, **pentru directori (administratori executivi) remunerația** obținută în temeiul contractului, (prevăzută la pct.4.1,b din contractul de management) **este asimilată veniturilor din salarii**, din punct de vedere al impozitului pe venit și al obligațiilor ce decurg pentru director și societate din legislația de asigurări sociale - respectiv, prevederile **exprese ale art.152, alin.(2) și (3) din Legea 31/1990**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prezentate anterior în cuprinsul prezentei decizii.

În plus, contractele de management depuse de petentă în susținerea contestației(anexa 8) - ambele **nu poartă ștampila societății** petente, și nici a ORC Tulcea în sensul prevederilor **art.9**(anticitat) din **Legea nr.66/7 oct.1993** privind contractului de management, iar cel aferent directorului general nici semnăturile părților, lipsind ultima pagină.

Având în vedere cele de mai sus și textele de lege prezentate, rezultă că organele de control fiscal au stabilit în mod legal contribuțiile în sarcina societății petente, nedeclarate și datorate bugetului de stat în conformitate cu prevederile legale în vigoare incidente în speță, și urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei cu privire la aceste sume, reprezentând contribuții în cuantum total de **...lei**.

În ceea ce privesc majorările și penalitățile de întârziere corespunzătoare, **se reține** că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și întrucât prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora, potrivit prevederilor **art.119, alin.(1) din OG nr.92/2003 R** “Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.” și întrucât petenta datorează contribuțiile nedeclarate(...lei),datorează și accesoriile aferente contribuțiilor, și pe cale de consecință, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația și cu privire la aceste sume reprezentând accesorii în cuantum total de **...lei**, constând în dobanzi/majorări(...lei) și penalități(...lei) de întârziere aferente contribuțiilor.

Față de **reținute** în cuprinsul deciziei și având în vedere că documentele anexate contestației nu au fost de natură să modifice concluziile organelor de inspecție fiscală, **menținem în totalitate constatările organelor de inspecție fiscală**

stabilite în sarcina SC DD S.A. prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr../2012 în sumă de ...lei.

Față de cele reținute în prezenta decizie, în temeiul **art.216, alin.1** din O.G.92 /21.12.2003, privind Codul de procedură fiscală R, se

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca neântemeiată a contestației formulată de SC D D S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr../2012 pentru suma totală de ...lei, reprezentând: ...lei impozit pe profit, ...lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit; ...lei contribuții și ...lei accesorii aferente contribuțiilor, respectiv:...lei dobânzi/majorări de întârziere și ...lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor.

Art.2 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, în condițiile legii.

DIRECTOR EXECUTIV,