



DECIZIA nr. 43/26.07.2010
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. AJR V S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P. V sub nr. ---/10.06.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V prin Compartimentul soluționare contestații a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală V – Serviciul Inspecție fiscală 3, cu adresa nr. ... din data de 16.06.2010, înregistrată la D.G.F.P. V sub nr. ---/10.06.2010, cu privire la contestația nr. .../10.06.2010, formulată de S.C. AJR V S.R.L. CIF: RO...., număr înregistrare la Registrul comerțului J/.../.../... 7, cu sediul în municipiul V, str., nr. ..., județul V.

Obiectul contestației, înregistrată la organul de inspecție fiscală sub nr. .../11.06.2010, îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../30.04.2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală V-Serviciul Inspecție Fiscală 3 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ---/30.04.2010, și comunicată societății la data de 17.05.2010, și privește **suma de S lei** reprezentând:

- **impozit pe profit în sumă de ... lei;**
- **majorări de întârziere - impozit pe profit în sumă de ... lei;**
- **baza impozabilă suplimentară stabilită pentru 2008 în sumă de ... lei.**
- **contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de S2... lei;**
- **majorări de întârziere - contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de S3 lei.**

Totodată societatea contestă și dispoziția de măsuri nr. ---/30.04.2010.

Contestația este însoțită de Referatul privind propunerea de soluționare a contestației nr. .../16.06.2010, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului V, prin care **propune respingerea contestației** formulate de **S.C. AJR V S.R.L.**, ca neîntemeiată cu privire la **suma de ... lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei cu majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei precum și baza impozabilă suplimentară stabilită pentru 2008 în sumă de ... lei și **propune admiterea contestației pentru suma de ... lei** reprezentând contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de S11 lei și majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de S3 lei.

Totodată prin referat se precizează că nu s-a emis dispoziție de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale în anul 2008 precum și faptul că în cauză **nu a fost formulată plângere penală.**

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. AJR V SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația formulată S.C. AJR V S.R.L. nu este de acord cu măsura

stabilită de inspecția fiscală prin actul administrativ fiscal de majorare a bazei impozabile cu suma MBI lei și stabilirea obligațiilor suplimentare de plată în **sumă de .. lei** reprezentând **impozit pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei** pentru anii 2006 și 2007 și de majorarea bazei impozabile stabilită pentru anul 2008 cu **suma de ... lei** și totodată contestă obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în **sumă delei** reprezentând **contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de S2... lei și majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de S3 lei**, susținând următoarele:

1. Referitor la obligațiile suplimentare de plată în sumă de .. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei:

- organul de inspecție fiscală nu motivează în fapt decizia privind majorarea bazei de impunere cu suma de MBI lei pentru anii 2006 și 2007 și stabilirea obligațiilor suplimentare de plată în sumă de .. lei. Simpla remarcă precum că societatea nu respectă prevederile legale sau prezentarea în raportul de inspecție fiscală a unor fragmente din Codul fiscal și din Normele metodologice de aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu reprezintă o motivare temeinică a hotărârii de majorare a sarcinii fiscale; inspectorii fiscali nu prezintă cerințele legale care sunt încălcate de societate și au condus la denaturarea rezultatului fiscal;

a) referitor la cheltuielile cu serviciile de consultanță și management:

- organul de inspecție fiscală nu precizează motivul pentru care nu sunt deductibile cheltuielile cu serviciile de consultanță și management în sumă de „SUMA”, plătite de S.C. AJR V S.R.L. în anii 2006-2007 către două persoane juridice străine despre care amintește că sunt afiliate cu aceasta;

- faptul că cheltuielile de consultanță și management nu se includ în costul de producție ci sunt recunoscute ca cheltuieli generale de administrație nu înseamnă că acestea sunt nedeductibile;

- organul de inspecție fiscală invocă prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal însă nu precizează de ce cheltuielile cu serviciile de consultanță și management sunt neeconomice;

- invocarea pct. 41 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal este greșită deoarece acesta se referă la problematica prețurilor de transfer și nu la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanță și management, singurele prevederi legale care reglementează deductibilitatea acestor cheltuieli sunt cele cuprinse în art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal și punctul 48 din normele de aplicare așa cum a fost actualizat la data de 28.12.2007 prin HG nr. 1579/2007;

- societatea a prezentat la control pentru justificarea cheltuielilor cu serviciile de de consultanță și management, proiecte, rapoarte, studii, comenzi, contracte și alte materiale întocmite și primite de la cele două persoane afiliate care au prestat serviciile în cauză însă „inspectorii fiscali au spus că lipsește documentul atașat facturii prin care se atestă predarea-primirea serviciilor;

- societatea deține contracte încheiate cu prestatorii de servicii (pe care le anexează în copie la contestație) declarate și înregistrate la D.G.F.P. V prin „Declarația de înregistrare a contractelor încheiate cu persoane străine nerezidente;

- în cea ce privește necesitatea efectuării cheltuielilor de consultanță și management, acestea sunt impuse de specificul activității societății, cel organizatoric al grupului din punct de vedere tehnic, financiar, contabil, de piața de desfacere, de aprovizionare, de organizarea managementului pe plan local dar și pe plan central iar serviciile de această natură plătite sunt în realitate cota parte care revine societății din costurile care se fac la nivel de grup, de către unii membri și în folosul tuturor pentru

asigurarea funcționalității și eficienței fiecăruia și a grupului în totalitatea sa.

Repartizarea costurilor în cadrul grupului se face după anumite criterii, de regulă cifra de afaceri. Ponderea acestor servicii în totalitatea cheltuielilor companiei este una rezonabilă iar achiziționarea lor de la terți ar fi mult mai costisitoare;

b) referitor la cheltuielile de deplasare în străinătate în sumă de lei în anul 2006 și lei pentru anul 2007, societatea le consideră deductibile integral deoarece:

- a plătit cheltuielile de deplasare în străinătate a doamnei TM, vorbitor de limbă germană și engleză care este administrator la firma L SRL, societatea cu care S.C. AJR V S.R.L. are încheiat contract de management. Doamna TM însoțește delegațiile în interes de serviciu, în special în Austria iar în tarifele plătite către SC L SRL pentru serviciile de management și traduceri nu includ și cheltuielile efectuate cu ocazia a diferite misiuni, cum sunt cel de deplasare.

- în varianta în care S.C. L ar contabiliza cheltuielile în cauză și le-ar refactura separat de celelalte servicii, rezultatul ar fi același ca și în varianta în care S.C. AJR V S.R.L. contabilizează aceste cheltuieli de deplasare;

- serviciile de transport și cazare fiind achiziționate de regulă „la pachet” atât pentru administratori cât și pentru traducător, costul total este mai mic decât dacă ar fi achiziționate separat.

c) referitor la prețul producției aflate pe stoc la sfârșitul anului 2007:

- societatea consideră fără just temei măsura organului de control de a considera nedeductibilă suma de lei înregistrată în luna decembrie 2007 din ajustarea valorii producției terminate, fără să fi făcut o analiză a calculației prețului de producție pentru anul 2007 și fără să țină seama de faptul că:

- societatea are producție sezonieră care se realizează de regulă în lunile septembrie-noiembrie;

- societatea folosește metoda costului standard pentru înregistrarea producției, cost calculat după prevederile bugetare conform pct. 130 alin. (2) din Directiva a IV-a adoptată prin OMF 1752/2005;

- în cursul anului se colectează cheltuielile efective, atât cele realizate în sezonul de producție cât și cele din extrasezon iar la sfârșitul anului se calculează prețul de producție efectiv realizat, diferența între costul standard și cel efectiv realizat se corectează prin ajustarea valorii stocului existent la un moment dat (la sfârșitul anului),

- în anul 2007 prețul standard a fost de... lei/kg iar prețul efectiv realizat a fost de 3,93 lei. Stocul de produse a fost dekg și s-a făcut ajustarea (diminuarea valorii culei (... lei/kg).

- indiferent de metoda folosită valoarea stocului la sfârșitul anului trebuie să includă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc (pct. 127 din Directiva a IV-a).

Față de cele de mai sus societatea consideră neîntemeiată decizia de impunere nr. .../30.04.2010 și solicită anularea acesteia pentru obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sumă de lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată pentru anii 2006 și 2007 în sumă de ... lei și majorări aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei.

d) referitor la baza de impunere suplimentară stabilită de inspecția fiscală pentru anul 2008 în sumă de ... lei:

- în anul 2008, societatea a înregistrat pierdere fiscală în sumă de 1..... lei, pierdere pe care organul de inspecție fiscală o reduce cu suma de ... lei formată din:

1) ... lei servicii de consultanță și management achitate către afiliați;

2) ... lei cheltuieli de deplasare făcute cu traducătorul, pe care societatea în baza celor arătate mai sus le consideră cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit;

3) ... lei servicii de transport achitate către un transportator din județul S care nu a

completat pe facturile emise adresa completă a firmei, respectiv strada și număr considerate la control nedeductibile fiscal în baza prevederilor art. 155 alin. 5 lit f din Codul fiscal, prevedere legală care din punctul de vedere al societății privește doar deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată. Societatea consideră că cele două facturi pot fi considerate incomplete, însă sunt documente justificative pentru serviciile achiziționate și achitate mai ales că mai deține și alte documente prin care se demonstrează realitatea operațiunilor, respectiv recepțiile pentru mere și calculațiile serviciilor scoase din sistemul informatic pe care le anexează la contestație. Concluzia societății este că este neîntemeiată și greșită decizia organului de inspecție fiscală de încadrare în categoria cheltuielilor nedeductibile a serviciilor de transport în sumă de lei, deoarece acestea au la bază documente justificative.

Față de cele de mai sus solicită anularea deciziei de modificare a bazei de impunere pentru anul 2008 în sumă de ... lei.

2) Referitor la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale:

- procentul de contribuție datorat de societate pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale este de 0,15%, organul de inspecție fiscală calculând obligația de plată cu 15%.

Prin urmare motivat de faptul că organul de inspecție fiscală a greșit calculul societatea solicită anularea deciziei de impunere pentru suma de S2 lei reprezentând contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de S2... lei și majorări aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de S3 lei.

Cu adresa nr. ---/30.06.2005, organul de soluționare a solicitat petentei să depună la dosarul cauzei dovezile pe care își întemeiază contestația.

Ca răspuns la această solicitare societatea depune la registratura generală a DGFP V adresa nr. 78/---/09.07.2010 la care anexează 14 anexe cu proiecte/ studii în formă sintetică, netraduse în limba română.

II. Prin decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../30.04.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. V-A.I.F. V-Serviciul Inspecție Fiscală 3, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ---/30.04.2010 s-au stabilit în sarcina S.C. AJR V S.R.L., obligațiile suplimentare de plată pentru perioada 01.05.2006 - 31.12.2007 în sumă de **lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de ... **lei** și majorări aferente impozitului pe profit în sumă de ... **lei**, precum și obligațiile suplimentare de plată în sumă de **2... lei** reprezentând contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de **S.... lei** și majorări aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de ... **lei** în baza următoarelor constatări:

A. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorări aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei:

Verificarea fiscală s-a efectuat pentru perioada, în baza legislației în vigoare, respectiv Legea 571/2003 privind Codul fiscal și H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Diferența suplimentară la impozitul pe profit în sumă de ... lei provine din:

a) pentru anul 2006- diferența în sumă de: lei:

- societatea a realizat un profit contabil în sumă de lei și un impozit pe profit în sumă de ...lei;

- **suma de lei impozit pe profit** aferentă cheltuielilor cu servicii de consultanță și management în sumă de ... lei, plătite de societate către A J GmbH Austria și AJ DANEMARCA, societăți cu care S.C. AJR V S.R.L., este afiliată (A J GmbH Austria deține 99,9% din acțiunile S.C. AJR V S.R.L.) considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit în baza art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea

nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 48 și pct. 49 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal deoarece societatea nu a prezentat studii de fezabilitate sau orice alte documente din care să reiasă necesitatea acestor servicii sau dacă ele au fost efectiv prestate.

- **suma de 499 lei impozit pe profit** stabilit suplimentar la control aferent cheltuielilor de deplasare pentru o persoană care nu are calitatea de angajat al societății conform prevederilor art. 21 alin. (1) lit. e) Cod fiscal;

b) pentru anul 2007:

- societatea a realizat un profit contabil în sumă de 3..... și a declarat impozit pe profit în sumă de lei față de care inspecția fiscală a stabilit diferența suplimentară la impozitul pe profit în sumă de lei aferent bazei de impozitare suplimentare în sumă de lei, compusă din:

- **suma de lei** - cheltuieli cu servicii de consultanță și management, plătite de societate către A J GmbH Austria și AJ DANEMARCA, societăți cu care S.C. AJR V S.R.L., este afiliată (A J GmbH Austria deține 99,9% din acțiunile S.C. AJR V S.R.L.) considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit în baza art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 48 și pct. 49 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **suma de lei** - cheltuieli de deplasare pentru o persoană care nu are calitatea de angajat al societății conform prevederilor art. 21 alin. (1) lit. e) Cod fiscal;

- **suma de ...lei** – diminuarea de către societate a valorii producției neterminate la data de 31.12.2007, fără documente justificative;

- pentru anul 2008:

- societatea a declarat pierdere contabilă în sumă de 1.904.675 lei, față de care organul de inspecție fiscală stabilește pierderea fiscală în sumă de 1.897.366 lei prin considerarea următoarelor cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal:

- **suma de ... lei** cheltuieli cu servicii de consultanță și management, plătite de societate către A J GmbH Austria și AJ DANEMARCA, societăți cu care S.C. AJR V S.R.L., este afiliată (A J GmbH Austria deține 99,9% din acțiunile S.C. AJR V S.R.L.) considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit în baza art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 48 și pct. 49 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **suma delei** - cheltuieli de deplasare pentru o persoană care nu are calitatea de angajat al societății conform prevederilor art. 21 alin. (1) lit.e) Cod fiscal;

- **suma de..... lei** – cheltuieli de transport înregistrate de pe facturile emise de S.C. T SRL S care nu au înscrise elementele de identificare a beneficiarului prevăzute de art. 155(5) lit. f) din legea 571/2003 privind Codul fiscal;

- **suma de lei** reprezintă reîntregirea veniturilor cu diminuarea de către societate a valorii producției neterminate la data de 31.12.2007, fără documente justificative, diminuare de care în anul 2008 nu mai ține seama și descarcă contul de produse finite.

Pentru neplata la termenul scadent a diferenței de impozit pe profit în sumă de ... lei, constatată s-au aplicat prevederile art. 119 din O. G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare calculându-se în sarcina S.C. AJR V SRL până la 26.04.2010, majorări de întârziere în sumă de ... lei, ținând seama că suma de 46.710 lei care a fost achitată.

B. Cu privire la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator:

Prin decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală nr. .../30.04.2010, organul de inspecție fiscală a calculat pentru perioada 01.10.2006-30.06.2009 diferența de obligație suplimentară de plată în sumă de S282 lei.

Motivul invocat de echipa de inspecție îl constituie faptul că societatea a acordat tichete cadou în alte condiții decât prevederile art. 55 alin. 4 lit. a) paragraful al doilea din Codul fiscal în sensul că tichetele cadou depășesc suma de 150 lei/ persoană cu fiecare ocazie și nu a constituit **contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator** aferente în conformitate cu prevederile art. 96 alin. 1 lit. a), art. 5 alin. 1 lit. a) și lit. b) art. 101 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 346/2002.

Pentru neplata la termenul scadent a diferenței de **contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator** în sumă de S282 lei, constatată s-au aplicat prevederile art. 119 și 120 din O. G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și s-au calculat în sarcina S.C. AJR V SRL până la 26.04.2010, majorări de întârziere în sumă de 721 lei.

III. Față de constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatarei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

A. Referitor la impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei:

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2006-31.12.2008;

Pentru perioada 01.01.2006-31.12.2007, organul de inspecție fiscală a stabilit diferența suplimentară de plată la impozitul pe profit în sumă de ... lei iar pentru perioada 01.01.-31.12.2008 în care societatea a înregistrat pierderi a redus pierderea fiscală declarată de societate.

a) Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de ... lei și majorările de întârziere în sumă de ... lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V prin Compartimentul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil al S.C. AJR SRL cu cheltuielile cu serviciile de management și consultanță în sumă de plătite către A J GmbH Austria și AJ DANEMARCA, în baza unor contracte în condițiile în care cele trei societăți sunt persoane juridice afiliate, cu cheltuielile de deplasare în sumă de lei înregistrate pe cheltuieli pentru deplasarea în străinătate a unei persoane care nu are calitatea de angajat al petentei precum și cu contravaloarea diminuării valorii produselor finite aflate în stoc la 31.12.2007 în sumă de ...lei, fără documente justificative.

a.1. Referitor la cheltuielile de management și consultanță în sumă de lei din care în sumă de lei în anul 2006 și în sumă de lei în anul 2007:

În fapt, S.C. AJR SRL a înregistrat în perioada 01.01.2006-31.12.2007 cheltuieli de consultanță și management în baza unor contracte de management și contracte de prestări servicii încheiate cu AGRANA JUICE GmbH din Austria și AJ DANEMARCA cu care se află în relații de afiliere. *Obiectul acestor contracte îl constituie efectuarea de către furnizori a serviciilor de management general, strategie și relații internaționale, consultanță tehnică, aprovizionare, dezvoltarea afacerii, servicii financiare (buget și previziune), consultanță și asistență în domeniul resurselor umane, servicii legale și a taxelor, asigurări, management calitativ și siguranța calității, crearea de rapoarte, organizarea de ședințe de management calitativ și alte servicii manageriale.*

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în perioada

01.01.2006-31.12.2007 cheltuieli cu serviciile de consultanță și management în baza acestor contracte *în sumă de lei , fără a putea justifica prestarea efectivă a serviciilor prin prezentarea unor situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice ale materiale întocmite de către prestatori și fără a putea dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.*

Urmare a celor constatate organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile în sumă de lei în baza prevederilor art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin HG nr.44/2004.

Dealtfel, la solicitarea organului de soluționare a contestațiilor din cadrul DGFP V prin adresa ---/30.06.2010, societatea a depus la registratura generală în data de 09.07.2010 cu adresa nr. 78 un dosar cu un număr de 14 anexe nesemnate de executanți, netraduse în limba română așa cum prevede art..8 din O.G. nr. 92/2003.și prin urmare nu constituie probe veridice și nu pot fi valorificate în soluționarea cauzei.

Societatea **AJR SRL** susține că cheltuielile cu serviciile de management și consultanță plătite către persoane afiliate sunt deductibile fiscal deoarece a făcut proba cu documente că acestea îndeplinesc condițiile prevăzute în art. 21 alin.(4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 41 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu privire la existența contractelor încheiate între părți, prestare efectivă și necesitatea lor în funcție de specificul activităților desfășurate.

În drept, ținând seama de faptul că tranzacțiile analizate au avut loc între entități afiliate sunt aplicabile prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.[...]” precum și pct. 20 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 , adăugate și modificate prin H.G. nr. 1840/2004 devenit pct. 41 de la data de 01.01.2007 prin modificările aduse prin H.G. nr. 1861/2006, precizează:

„În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) *între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;*

b) *serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.*

Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în

considerare și liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică”.

Art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare stipulează:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

coroborate cu prevederile pct. 48 și 49 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 date în aplicarea art. 21 alin. 4 lit. m) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 cu modificările aduse prin H.G. nr. 1840/2004 și H.G nr. 1861/2006, care precizează:

„48. Pentru a deduce cheltuielile 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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; 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.

49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii”.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar iar condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de consultanță și management sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existența contractelor care trebuie să **cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului**” și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

Referitor la existența documentelor justificative impuse de legiuitor ca și condiție pentru acordarea deductibilității cheltuielilor cu servicii de consultanță, prin contestația formulată, societatea AJR SRL susține că a prezentat proiecte, rapoarte, studii, comenzi, contracte și alte materiale întocmite și primite de la cele două persoane afiliate însă „inspectorii fiscali au spus că lipsește documentul atașat facturii prin care se atestă predarea primirea serviciilor”. La pagina 25, în capitolul IV „Alte constatări fiscale” al Raportului de inspecție fiscală nr. ---/30.04.2010, organul de inspecție fiscală consemnează:”...organul de control a considerat nedeductibile cheltuielile cu serviciile de management și consultanță plătite doar către firma mamă și către AJ

DANEMARCA întrucât pentru aceste cheltuieli societatea nu a prezentat studii de fezabilitate sau orice alte documente întocmite de aceștia din care să reiasă serviciile efectiv prestate, precum și necesitatea prestării acestora. Plățile către cel ce generează costurile cu serviciile de management și consultanță având ca singur criteriu cifra de afaceri”

Față de aceste susțineri se reține că din contractele de management și de prestări de servicii prezentate la dosarul cauzei(în copii traduse, fără semnătură de conformitate) nu se pot determina termenele de execuție, tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractelor încheiate cu cele două entități afiliate și mai mult nu se justifică plata serviciilor raportat la cifra de afaceri.

Documentele depuse cu adresa nr.78/09.07.2010 netraduse în limba română și nesemnate pentru conformitate cu originalul și nesemnate de executant, nu sunt de natură a proba faptul că serviciile s-au efectuat în realitate, astfel încât să se poată verifica dacă AJ DANEMARCA și A J GmbH Austria au prestat servicii de consultanță în cantitatea, de calitate și la termenele asumate, justificând în acest mod suma facturată.

Societatea nu demonstrează cu documente justificative demersurile concrete întreprinse cu privire la modul de desfășurare a activității de consultanță și management, prețul pe care-l achită pentru serviciile de această natură, preț care după cum afirmă și societatea, este stabilit raportat la cifra de afaceri și nicidecum ținând cont de natura serviciilor efectiv prestate și tarifele reale pentru fiecare serviciu prestat în parte.

Așadar, documentele prezentate în susținere de societatea contestatoare nu sunt de natură a proba prestarea efectivă a serviciilor de consultanță și management, pentru care **SC AJR SRL** a înregistrat în anii 2006 și 2007 cheltuieli în suma de lei, așa cum prevăd legile fiscale aplicabile în materie.

În concluzie, contestația formulată de **S.C. AJR S.R.L** va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de lei aferent cheltuielilor în sumă de lei înregistrate de societate în baza facturilor emise de AJ DANEMARCA și A J GmbH Austria cu care organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil.

a.2.) Referitor la cheltuielile de deplasare în străinătate în sumă de lei, înregistrate pe în anii 2006 (...ei) și în anul 2007 (...lei) DGFP V, prin Compartimentul soluționare contestații este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil, a cheltuielilor cu transportul și cazarea achitate unei persoane fizice, în condițiile în care aceasta nu are calitatea de salariat sau administrator al societății contestatoare.

Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal aceste cheltuieli, pe motiv că reprezintă cheltuieli de transport și cazare efectuate de persoane care nu au calitatea de salariat sau administratori ai agentului economic, fiind încălcate prevederile art. 21, alin. (1) și alin.(2), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea susține că relațiile între doamna TM administrator al S.C. L SRL și contestatoare se derulează în baza unui contract de prestări servicii de management și traduceri însă tarifele convenite cu firma respectivă nu includ și cheltuielile efectuate cu ocazia a diferite misiuni cum sunt cele de deplasare ordonate de S.C. AJR SRL V, în interes propriu și prin urmare trebuie suportate de aceasta. Contestatoarea mai susține că de fapt realizează economii prin cumpărarea serviciilor de cazare „la pachet” pentru toate persoanele care efectuează deplasarea iar rezultatul ar fi același dacă S.C. L SRL ar contabiliza cheltuielile de deplasare și le-ar refactura către S.C. AJR SRL V .

În drept, prin art. 21, alin. (1) și alin. (2), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată:

“(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.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

[...]

e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate de către salariați și administratori; ”

Conform dispozițiilor legale citate, cheltuielile de transport și cazare, sunt deductibile fiscal, respectiv efectuate în scopul realizării de venituri, cu condiția **să fie efectuate de către salariați și administratori.**

În speță, din documentele dosarului, în raport de prevederile legale mai sus enunțate, rezultă că societatea a înregistrat ca și deductibile fiscal, cheltuielile de transport și cazare efectuate de o persoană care **nu are calitatea de salariat sau administrator remunerat de societatea contestatoare, prin urmare, aceste cheltuieli de transport nu pot fi justificate ca fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile ale contestatoarei.**

Susținerea contestatoarei potrivit căreia între ea și persoana în cauză există încheiat un contract de management și traduceri prin firma pe care aceasta o administrează, iar deplasările doamnei TM sunt necesare, deoarece aceasta este vorbitor nativ de limbă germană și cunoscător de engleză și însoțește directorii de la S.C. AJR SRL în deplasările pe care aceștia le efectuează în interes de serviciu în special în Austria, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât **deductibilitatea cheltuielilor de transport și cazare este condiționată, potrivit legii, doar de calitatea de salariat sau administrator al persoanelor care efectuează deplasarea.**

Ori, încheierea unui contract între societatea contestatoare și o altă persoană în vederea efectuării unor servicii, nu are nici o relevanță în speță, contractul încheiat neavând calitatea de act care să permită deductibilitatea cheltuielilor de transport și cazare ale doamnei TM, în condițiile precizate de legiuitor.

Contractul de prestări servicii încheiat între contestatoare și S.C. L S.R.L. la care doamna TM este administrator, justifică doar plata facturilor pentru serviciile efectuate de această societate dar **nu justifică și caracterul deductibil al cheltuielilor de transport efectuate de o persoană care nu este salariat sau administrator al societății contestatoare.**

În consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal și corect au constatat ca aceste cheltuieli de transport și cazare în sumă de SSSS lei decontate pe baza documentelor emise pe numele unei persoane care nu are calitatea de salariat sau administrator al societății contestatoare, nu sunt efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile, fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2006 și anul 2007. motiv pentru care contestația societății **se va respinge ca neîntemeiată** pentru capătul de cerere reprezentând impozit pe profit în sumă de SSSS lei.

a.3.) Referitor la veniturile impozabile rezultate din modul de înregistrare a modificării valorii producției aflate în stoc la data de 31.12.2007, fără documente justificative, cauza supusă soluționării DGFP V prin Compartimentul Soluționare Contestații este să se pronunțe asupra obligației societății de a impozita veniturile în sumă de..... lei reprezentând venituri din rectificarea valorii de înregistrare ca urmare a revizuirii costului standard al stocurilor și înlocuirea acestuia cu prețul de producție efectiv realizat mai mic decât cel utilizat până la aceasta data.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere organele de inspecție fiscală au dispus impozitarea veniturilor în sumă de ...lei reprezentând venituri din rectificarea valorii de înregistrare a stocurilor prin aplicarea prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organul de inspecție fiscală consemnează că în inventarul efectuat la 31.12.2007, societatea avea în stoc cantitatea de kg la preț de ...lei/kg cu o valoare de lei.

Societatea susține că datorită caracterului sezonier al producției trebuie să folosească, în timpul anului, metoda costului standard în conformitate cu prevederile art.130 alin.(2) din Directiva a IV-a adoptată prin OMF 1752/2005. Pe parcursul întregului an colectează cheltuielile efective iar la sfârșitul anului calculează prețul de producție efectiv realizat iar cu diferența dintre cele două prețuri ajustează, în plus sau în minus, valoarea stocului de produse existente la un moment dat, de regulă sfârșitul anului. În anul 2007 prețul standard a fost delei/kg iar prețul efectiv realizat a fost de lei/kg ceea ce a condus la ajustarea (diminuarea) valorii producției cu suma de lei.

În drept, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

iar OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene cu privire la evaluarea activelor circulante prevede:

„121. - () Activele circulante trebuie evaluate la costul de achiziție sau costul de producție, după caz, cu respectarea prevederilor alin. (2) de mai jos.

(2) Ajustările de valoare se fac pentru activele circulante în vederea prezentării acestora la cea mai mică valoare de piață sau, în circumstanțe speciale, la o altă valoare minimă atribuibilă acestora la data bilanțului.

123. - Dacă activele circulante fac obiectul ajustărilor de valoare cu caracter excepțional, exclusiv în scop fiscal, suma ajustărilor și motivele pentru care acestea au fost efectuate trebuie prezentate în notele explicative.

130. - (1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție [...].

(2) Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

(3) Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

(4) Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}} \times 100$$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite”.

Fata de prevederile legale de mai sus se reține că societatea așa cum susține, nu și-a schimbat metoda de evaluarea stocurilor (metodele de evaluare fiind prevăzute la art.131 din OMFP nr. 1752/2005), ci potrivit art.130 din OMFP nr.1752/2005 a procedat la revizuirea costului stocurilor așa cum prevede alin 3 al aceluiași articol de

lege, determinând (după afirmațiile sale) prețul de cost efectiv iar cu diferența dintre acesta și costul standard, utilizat până la data de 31.12.2007 a influențat doar valoarea produselor finite aflate în stoc la data reevaluării, respectiv data de 31.12.2007, însă nu a respectat și alin. (3) și alin. (4) al art. 130 din OMF 1752/2005, invocat în susținerea contestației care precizează că: „diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate” iar diferențele de preț se repartizează atât a supra bunurilor ieșite în cursul unui exercițiu fiscal cât și asupra stocurilor existente la finele exercițiului fiscal.

Totodată trebuie precizat că, în contabilitate, diferențele de preț se evidențiază distinct în contul 348 „Diferențe de preț la produse finite” în corespondență cu contul 711 „Venituri din variația stocurilor” și nu se diminuează direct valoarea produselor finite înregistrate în contul 345 „Produse finite”.

Se reține deasemenea că societatea nu a depus la dosarul contestației documente care să contrazică constatările organului de inspecție fiscală, să justifice suma cu care a diminuat valoarea de înregistrare a produselor finite aflate în stoc la data de 31.12.2007, și probeze că la reevaluarea produselor finite a procedat conform prevederilor legale citate mai sus.

Constatând că pentru acest capăt de cerere societatea nu vine cu documente cu care să-și justifice cererea, organul de soluționare a contestațiilor din cadrul DGFP V va proceda în conformitate cu dispozițiile **O.G. nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, **art. 206, alin. (1), lit. c) și d)** și **art. 216, alin. (1)**, coroborat cu cele ale **pct. 12.1, lit. b) din O.M.F.P. nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003, care precizează:

“ART. 206 (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

„ART. 216 (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

“pct. 12.1 Contestația poate fi respinsă ca: [...] b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.”

De asemenea, conform **art. 213, alin. (1)** din Codul de procedură fiscală:

“(1) [...] 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”, organul de soluționare a cauzei, neputându-se substitui contestatorului, potrivit **pct. 2.4 din OMF nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 care prevede:

“2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”

Având în vedere cele reținute anterior precum și principiul de drept *actori incubit probation* (sarcina probei revine autorului reclamației), contestația urmează să se respingă pentru capătul de cerere privind veniturile impozabile stabilite suplimentar de inspecția fiscală în sumă de ...lei și pentru impozitul aferent în sumă de.....lei

a.4.) Cu privire la majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, se reține că întrucât debitul care le-a generat a fost **respins ca neîntemeiat și nesusținut cu documente**, pe cale de consecință fiscală, și conform principiului de drept *„accesoriul urmează principalul”*, potrivit căruia bunul accesoriu urmează soarta juridică a bunului principal, și ținând seama că prin contestația formulată societatea nu invocă erori de calcul sau temeieri de drept aplicate de inspecția fiscală și care nu sunt aplicabile speței, **vor fi respinse ca neîntemeiate și nesusținute cu documente și majorările** în sumă de ... lei.

a.5.) Referitor la diminuarea pierderii fiscale din anul 2008 cu suma de ...

lei:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V prin Compartimentul soluționare contestații se poate investi cu analiza pe fond a contestației, în condițiile în care nu s-a emis dispoziție de măsuri, care să poată face obiectul contestației în procedura administrativă.

În fapt, pentru anul 2008, prin Raportul de inspecție fiscală nr. ---/30.04.2010, organul de inspecție fiscală a redus pierderea fiscală înregistrată de societate cu suma de ... lei compusă din:

- suma de ... lei- contravaloare servicii de consultanță și management plătite de S.C. AJR SRL V către A J GmbH Austria și AJ DANEMARCA și considerate de societate cheltuieli deductibile fiscal fără respectarea prevederilor legale, în speță art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- suma de ... lei- cheltuieli cu deplasarea și diurna pentru o persoană fizică care nu are calitatea de angajat al firmei, societatea încălcând prevederile art. 21 alin. (1) lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- suma de ,,,, lei- contravaloarea serviciilor de transport înregistrate de societate în baza facturilor emise de S.C. T SRL S în care nu s-a înscris adresa exactă a locului în care au fost transportate bunurile, obligație prevăzută de art. 155 alin. (5) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

Societatea, prin contestația formulată consideră neîntemeiată decizia de încadrare în categoria cheltuielilor nedeductibile a serviciilor de transport în sumă de ...lei deoarece după opinia sa acestea au la bază documente justificative și încadrarea legală a fost făcută eronat.

În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă de lei din care suma de lei, servicii de consultanță și management și sumacheltuieli cu diurna și deplasarea achitate pentru o persoană fizică care nu are calitatea de angajat al firmei, societatea arată că nu pot fi considerate nedeductibile dacă se au în vedere argumentele aduse prin contestație cu privire la cheltuielile de aceeași natură din anii 2006-2007.

În drept, potrivit art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel cum a fost modificată și completată prin O.U.G. nr. 39/2010: " ART. 209*)

Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei”;

De asemenea, conform art. 105 din același act normativ:

"Art. 105. - (2) La finalizarea inspecției fiscale, **raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale.** În cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

(9) Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu

ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală".

Totodată, conform Instrucțiunilor de completare din anexa nr. 2 la O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18:

"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.

2. Formularul se va completa ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale cu "Raport de inspecție fiscală" sau cu "Proces-verbal", în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabililor.

4. Informațiile din conținutul formularului se vor completa după cum urmează:

c) măsura: se va prezenta măsura dispusă în sarcina contribuabilului;

e) Motivele de fapt: **se va prezenta detaliat modul în care contribuabilul a tratat din punct de vedere financiar-contabil sau fiscal o operațiune patrimonială, cu precizarea consecinței".**

În Instrucțiunile privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală din anexa nr. 2 la Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 se precizează următoarele:

"Raportul de inspecție fiscală se întocmește de echipa de inspecție fiscală pentru consemnarea constatărilor inspecției fiscale, indiferent dacă se stabilesc sau nu diferențe de obligații fiscale suplimentare în cadrul unei inspecții fiscale generale ori parțiale.

[...]

Raportul de inspecție fiscală sta la baza întocmirii următoarelor acte administrative fiscale:

- decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală;

- decizia de nemodificare a bazei impozabile;

- dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală".

Având în vedere aceste dispoziții legale, rezulta că în materia inspecției fiscale, **raportul de inspecție fiscală este doar un document** în care sunt consemnate constatările inspecției, el urmând să stea la baza **emiterii deciziei de impunere, deciziei de nemodificare a bazei impozabile sau dispoziției de măsuri, ca acte administrative fiscale susceptibile să creeze, să modifice sau să stingă drepturi și obligații în cadrul raporturilor juridice stabilite între autoritățile fiscale și contribuabili.**

Astfel, se reține că raportul de inspecție fiscală nu este el însuși un act administrativ fiscal întrucât nu stabilește obligații de natura fiscală în sarcina contribuabilului, ci are caracterul unui act premergător, constatările menționate în cuprinsul sau urmând a fi valorificate prin emiterea unui act administrativ fiscal.

În speță, din documentația existentă, rezulta că organele de inspecție fiscală doar au menționat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr. ---/30.04.2010 faptul că societatea a declarat o pierdere în sumă de lei și din verificarea efectuată a constatat o pierdere fiscală aferentă anului 2008 în sumă de 1..... lei, fără să stabilească nicio măsură în sarcina societății contestatoare, aceasta figurând în continuare în evidențele fiscale cu pierderea declarată prin declarația anuală de impozit pe profit depusă sub nr. /14.04.2009 și având posibilitatea să-și recupereze pierderea declarată în conformitate cu prevederile art. 26 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, ci a unui act

premergător unui act administrativ fiscal, raportul de inspecție fiscală nr. --- din 30.04.2010 nu stabilește, potrivit legii, nicio măsură în sarcina contribuabilului controlat și nu este susceptibil de a fi cenzurat pe calea contestației administrative fiscale.

De altfel, partea introductivă a art. 209 alin. (1) din Codul de procedura fiscală prevede în mod expres că pot face obiectul contestației administrative măsura de diminuare a pierderii fiscale stabilită prin dispoziție de măsuri.

În conformitate cu cele de mai sus, precum și actele normative incidente speței, se reține ca nu ne aflăm în prezența unei contestații formulate împotriva unui act administrativ fiscal, astfel încât contestația formulată de SC AJR SRL se va respinge ca prematur formulată, potrivit pct. 13.1 lit. e) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 care prevede că o contestație poate fi respinsă ca "*preatur formulată, în situația în care sumele contestate nu sunt stabilite cu titlu definitiv în sarcina acestuia sau în situația în care **contribuabilul contestă un act premergător care stă la baza emiterii unui act administrativ fiscal***", societatea contestatoare având posibilitatea să formuleze contestația în urma emiterii și comunicării dispoziției de măsuri, ca act administrativ fiscal prin care i se poate stabili măsura diminuării pierderii fiscale pentru anul fiscal 2008.

B. Cu privire la obligațiile de plată în sumă totală de S2 lei din care contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de S2... lei și majorări de întârziere la plată aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de S3 lei:

cauza supusă soluționării DGFP V prin Compartimentul Soluționare Contestații este să se pronunțe dacă S.C. AJR SRL V datorează aceste sume la bugetul asigurărilor sociale.

În fapt, prin decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../30.04.2010, organul de inspecție fiscală a calculat pentru perioada 01.10.2006-30.06.2009 diferența de obligație suplimentară de plată în sumă de S lei cu titlul de contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale asupra bazei impozabile în sumă de ... lei rezultată din recalcularea cheltuielilor efectuate de contribuabil cu tichete cadou acordate salariaților și majorări aferente în sumă de lei, din care societatea contestă sumă de S2... lei obligație principală și S3 lei majorări de întârziere aferente, susținând că diferențele suplimentare de plată se datorează faptului că inspecția fiscală a aplicat în mod eronat procentul de 15% asupra bazei de impunere când de fapt societatea datorează la această contribuție un procent de 0,15%;

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală recunoaște eroarea de calcul în sensul că diferența stabilită fiind pentru anul 2008 societatea avea obligația să achite o cotă de 0,4% din veniturile salariale brute realizate lunar și nu 15% cum eronat s-a stabilit la control și propune admiterea contestației pentru suma de lei, contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale și pentru majorările aferente în sumă de lei.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 96 alin. (1) lit. a) din Legea 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale este obligată să calculeze contribuție de asigurări pentru accidente de risc și boli profesionale prin aplicarea cotelor de contribuție stabilite în funcție de clasa de risc prevăzute prin legile bugetului asigurărilor sociale de stat aplicate asupra bazei lunare de calcul formată din suma veniturilor salariale brute realizate lunar.

În drept, art. 96 din Legea 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale precizează:

(1) Baza lunară de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru persoanele prevăzute la art. 5 și 7 o constituie:

a) suma veniturilor brute realizate lunar;

(2) Cotele de contribuție) datorate de angajatori în funcție de clasa de risc se stabilesc prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat și se aplică asupra bazei lunare de calcul prevăzute la alin. (1).**

coroborat cu prevederile *H.G. nr. 144 din 13 februarie 2008* privind aprobarea Normelor metodologice de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale care la art. 12 în Anexa 4 la normele metodologice „TARIFUL DE RISC pe sectoare de activitate ale economiei naționale, pentru anul 2008” precizează:

„Fabricarea sucurilor de fructe și legume -cod CAEN 1032 clasa de risc 1,00 - tarif 0,400”

Din cele reținute mai sus rezultă că societatea contestatoare în anul 2008 pentru veniturile de natură salarială în sumă de lei datorează o contribuție de asigurări de risc și boli profesionale în sumă de lei față de ... cât a recalculat prin contestație.

Față de cele reținute mai sus urmează a se admite parțial contestația pentru suma delei și a se respinge pentru suma de lei, contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale.

B.2. Referitor la majorările de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de S3 lei.

Se reține că societatea datorează ca și obligație principală suma de ... lei conform principiului de drept secundarul urmează principalul, pe cale de consecință datorează și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei în conformitate cu prevederile art. 119 din O:G. nr. 92/2003 și prin urmare contestația se respinge pentru suma delei și se admite pentru suma de lei.

C) În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.--/30.04.2010, cauza supusă soluționării este dacă DGFP V, prin Compartimentul Soluționare Contestații are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care dispoziția de măsuri nu se referă la stabilirea de impozite și taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr .--/30.04.2010 organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina S.C. AJR SRL V înregistrarea în evidența contabilă diferențelor de impozite de plată constatate ca urmare a inspecției fiscale efectuată în perioada 21.12.2009-29.04.2010.

În drept, potrivit art.209 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Compartimentul Soluționare contestații este competentă să soluționeze “Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală[...]”.

Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, cod 14.13.27.18, la pct.1 din Anexa nr.2 Instrucțiuni de completare a formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, cod 14.13.27.18, prevede:

“1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.”

Întrucât măsurile stabilite în sarcina S.C. AJR SRL prin Dispoziția de măsuri din data 30.04.2010 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Compartimentul Soluționare Contestații

neavând competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit art. 209 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care precizează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

coroborat cu pct. 5.2 din OPANAF nr.519/2005 conform căruia:

“ 5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc.”

Prin urmare pentru acest capăt de cerere dosarul va fi transmis spre soluționare Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice V, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate și în temeiul dispozițiilor legale citate în cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozițiile art. 210, art. 211 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neîntemeiată și nesuținută cu documente a contestației formulate de S.C. AJR SRL cu sediul în V, str. nr.... jud. V, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../30.04.2010 pentru suma totală de... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- lei- majorări de întârziere - contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale.

2. Admiterea contestației formulate de S.C. AJR SRL cu sediul în V, str. Metalurgiei nr. 3, jud. V, și anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../30.04.2010 pentru suma de S2 lei, reprezentând:

- lei- contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale
- 702 lei majorări de întârziere - contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale.

3. Respinge ca prematur formulată contestația formulată de S.C. AJR SRL cu sediul în V, str. ... nr. .. jud. V împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu cheltuielile în sumă de ... lei considerate nedeductibile prin Raportului de inspecție fiscală nr. ---/30.04.2010.

4. Constată necompetența Compartimentului soluționare contestații din cadrul D.G.F.P V în soluționarea contestații formulate de S.C. AJR S.R.L. cu sediul în V, str. jud. V împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. ---/30.04.2010 și transmite dosarul contestației spre competență soluționare Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.P. V spre competență soluționare.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul V în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,
ec. MIHĂIȚĂ PANȚIRU**

Red/dact: 4 ex.
B.V.