

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA nr. 1078 din 31 octombrie 2011**

Cu adresa nr. ....../....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr. ....../....., **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. Prahova a înaintat **dosarul contestației** formulată de **S.C. "....." S.A.** din ....., Jud. Prahova, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .... din .....2011* emisă de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală Prahova.

Decizia de impunere nr. ....../.....2011 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de .....2011 și înregistrat la organul fiscal sub nr. ....../.....2011.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ..... lei reprezentând:

- ..... lei - impozit pe profit;
- ..... lei - accesorii aferente impozitului pe profit.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile** prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

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

**I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:**

"[...]. 1. Referitor la cheltuiala în sumă totală de ..... lei (din care ..... lei din 2009, ..... lei în 2010 și .... lei în 2011) înregistrată în contabilitate pe bază de bonuri fiscale pe care organul fiscal nu le-a considerat documente justificative.

Făcând doar afirmația că bonul fiscal nu este document justificativ fără a susține această afirmație cu actul normativ care menționează că nu este document justificativ, organul fiscal a considerat și încadrat în mod greșit cheltuielile efectuate pe baza bonurilor fiscale ca fiind cheltuieli nedeductibile conform art.24 (4) lit.f Cod fiscal [...]

Justificarea organului fiscal că o dată cu apariția HG nr.105/2009 a fost abrogată HG nr.831/1997 și implicit utilizarea bonului fiscal ca document justificativ, contravine actelor normative mai sus invocate, în acest sens Ministerul de Finanțe pronunțându-se prin Circulara emisă de MF [...] ca de altfel și printr-o serie de răspunsuri date contribuabililor de organele abilitate ANAF ce sunt afișate pe site-ul MF [...].

Menționăm că societatea are atașate aceste bonuri fiscale (pe care sunt înscrise și menționate toate informațiile) la ordinele de deplasare sau deconturile de cheltuieli ce sunt avizate de persoana care aprobă aceste cheltuieli, precizare făcută și de organul fiscal.

2. Referitor la cheltuiala în sumă totală de ..... lei (din care ..... lei în anul 2009, ..... lei în anul 2010 și ..... lei în 2011) cu servicii de catering - cerință contractuală în cadrul contractului cu P S.A. - reprezentând servicii de furnizare și servire a produselor alimentare către tot personalul implicat în desfășurarea lucrărilor de foraj contractate (beneficiar + contractor + terți).

Așa cum corect a precizat organul fiscal în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și în decizia de impunere în acest caz sunt aplicabile prevederile art.21(1) Cod fiscal [...] recunoscând aceste cheltuieli ca fiind deductibile în scopul obținerii de venituri, fiind acordate în baza unui contract comercial și nu în baza contractului de muncă, fiind refacturate partenerilor și P S.A., neputând fi în același timp și cheltuieli sociale. [...].

Drept urmare apreciem că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, deoarece:

- serviciile de catering sunt servicii efectuate în scopul obținerii de venituri, acestea fiind exclusiv asigurate pentru tot personalul implicat (beneficiar+contractor+terți) pentru desfășurarea lucrărilor de foraj contractate; [...]

- întrucât aceste cheltuieli au fost luate în calculul tarifului și facturate, veniturile nu au fost obținute de salariați de la SC ..... SA ci de la clientul P S.A., problema încadrării impozabilității și deductibilității fiscale fiind pusă la client.

- de asemenea, organul fiscal susține nedeductibilitatea pentru cheltuielile acordate salariaților drept cheltuieli sociale, dar în calculul lor a luat toate cheltuielile sociale, inclusiv cele pentru care nu a acordat deductibilitate.

- așa cum precizează și organul fiscal, problema în discuție sunt serviciile de catering, servicii care pe lângă masa acordată include și o serie de servicii administrative, deductibile fiscal, pe care societatea era obligată să le asigure, și anume: vesela, tacâmurile, servirea, etc.

- cheltuielile cu serviciile de catering au fost luate și în calculul estimării rezultatului pe sonde, rezultat ce va fi explicat mai jos, devenind astfel, prin interpretarea inspectorilor fiscali la cele "2 sonde cu pierdere", o cheltuială preluată dublu în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

3. Referitor la cheltuiala în sumă totală de ..... lei (din care ..... lei în 2009, ..... lei în 2010 și ..... lei în 2011) reprezentând cheltuieli cu combustibilul efectuate pentru autoturismele societății cât și pentru mijloacele de transport proprii ale salariaților pentru deplasarea la și de la locul de muncă.

În tratarea acestui aspect, organul fiscal a făcut trimitere la prevederile art.21(4), lit.t Cod fiscal, fără a trata corespunzător excepțiile prevăzute, deoarece: [...].

- autoturismele proprietatea societății au fost utilizate pentru deplasarea personalului la sonde pentru intervenție, reparații, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității (excepții menționate la art.21(4), lit.t Cod fiscal), deplasări justificate prin profilul de activitate al societății, locația sediului social și locațiile sondelor, pe bază de documente justificative funcție de situație (bon fiscal, foaie de parcurs, decont de cheltuieți, ordin de deplasare, etc) în care sunt menționate toate informațiile privind deplasarea;

- autoturismele proprietatea salariaților au fost utilizate pentru deplasarea la și de la locul de muncă (excepție menționată la art.21(4), lit.t Cod fiscal), deplasări justificate prin profilul de activitate al societății, locația sediului social și locațiile sondelor, pe bază de documente justificative (bon fiscal, decont de cheltuieți) în care sunt menționate toate informațiile privind deplasarea; [...].

4. Referitor la cheltuiala în sumă totală de ..... lei (din care ..... lei în 2010 și ..... lei în 2011) aferentă împrumutului acordat firmei R.I. LTD Bahamas, reprezentând diferența între cheltuielile din diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a evaluării lunare a creanței în conformitate cu Ordinul nr.3055/2009 și veniturile înregistrate din dobânzi aferente acestui împrumut precum și rezultatul din diferențele nefavorabile de curs valutar

Analizând cu atenție justificarea organului fiscal privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu diferența mai sus menționată, rezultă o interpretare incorectă a acestui aspect, cu încălcarea prevederilor legale, deoarece:

a) Din punct de vedere comercial

Împrumutul acordat o singură dată de SC ..... SA unei alte societăți comerciale pentru rezolvarea unei probleme de trezorerie nu este considerat fapt de comerț în accepțiunea Codului comercial [...].

SC ..... SA nu practică activitatea de împrumut ca pe o operațiune profesională, acest împrumut având caracter întâmplător nu poate fi încadrat în categoria restricțiilor impuse de prevederile titlului I Dispoziții privind activitatea de creditare desfășurată de instituții financiare reglementat de OG nr.28/2006 [...].

În acest sens, nu trebuie confundat scopul unei societăți comerciale cu obiectul de activitate. Scopul unei societăți, implicit și societăți comerciale este de a realiza foloase, fiind definit foarte bine în Codul civil, art.1491 [...] fapt pentru care și societatea a practicat o dobândă de 5% conform art. 1589. [...].

b) Din punct de vedere contabil

Din punct de vedere contabil societatea a înregistrat corect în categoria imobilizărilor financiare cont 267 împrumutul acordat, conform Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE aprobate prin OMFP nr.3055/2009 [...].

Drept urmare, societatea a procedat periodic la evaluarea acestei creanțe în valută conform pct.186 din aceste reglementări [...] fără a se menționa în aceste reglementări o anumită restricție. [...].

c) Din punct de vedere fiscal [...]

Pe baza principiului neutralității măsurilor fiscale enunțate la art.3 din Codul fiscal, se recunoaște implicit acordarea de împrumuturi, Codul fiscal nefăcând nici o restricție privind legalitatea primirii și/sau acordării de împrumuturi.

Citind cu atenție art.23 "cheltuieli cu dobânzile și cheltuielile de curs valutar" nu se regăsește nici o restricție privind deductibilitatea sau nedeductibilitatea la nivelul diferenței între venituri din dobânzi, venituri din diferențe de curs valutar și cheltuieli privind dobânzile și diferențele nefavorabile de curs valutar. [...]

Prin urmare, reglementarea fiscală, la fel ca și cea contabilă, pleacă de la premiza existenței și legalității tranzacțiilor de împrumut între cele două persoane juridice cum este și în cazul de față.

5. Referitor la cheltuielile în sumă de ..... lei considerate de organul fiscal cheltuieli nedeductibile fiscal pentru 2 sonde și clasificate de acesta ca fiind costuri "peste tariful licitat".

Considerăm că societatea a procedat corect interpretând toate cheltuielile efectuate ca deductibile fiscal [...]

- activitatea de foraj aferentă contractului nr...../2010 s-a desfășurat având ca obiectiv executarea unui lot de sonde al cărui număr a fost estimativ la momentul semnării contractului și a presupus un ciclu de 3 lucrări [...]

Drept urmare și tarifele au fost stabilite la nivelul celor 3 lucrări, fără a se preciza cu exactitate numărul de sonde [...] dar nu au fost stabilite tarife fixe pe sondă, la nivelul operațiunilor ce urmau a fi efectuate, așa cum greșit a afirmat organul de control.

- în final în cadrul contractului desfășurat în condițiile P S.A., s-au săpat 9 sonde, din care doar la 2 sonde dintre acestea (nr..... și ....), conform reționamentului și calculelor făcute de organul fiscal s-au înregistrat pierderi iar la celelalte 7 sonde s-a obținut profit. Precizăm că în conformitate cu prevederile și condițiile din contractele încheiate cu P S.A. (nr...../2006 și nr...../2010) costurile aferente săpării sondelor și încadrarea acestora în tariful licitat trebuie analizat per total, la nivelul întregului contract și nu în mod individual pentru fiecare sondă în parte, deoarece:

- tarifele contractate au fost stabilite unitar și ferm pe toată perioada derulării contractului pe tip de instalație (F125-DEC-în cazul contractului nr...../2010) indiferent de numărul de sonde pe care aceasta le sapă.

- condițiile tehnologice specifice săpării fiecărei sonde cu aceeași instalație (F125-DEC) sunt diferite [...].

- costurile efective sunt întotdeauna diferite la fiecare sondă în parte, [...].

Sușinem că societatea noastră a procedat corect, întrucât veniturile și cheltuielile înregistrate au avut la bază documente justificative, așa cum de altfel și organul fiscal recunoaște și au fost înregistrate în contabilitate conform Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE aprobate prin OMFP nr.3055/2009. Drept urmare toate cheltuielile au fost efectuate în scopul obținerii de venituri, îndeplinind condiția prevăzută la pct.12 din Normele la Codul fiscal [...]."

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... din .....2011 încheiat de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la S.C. "....." S.A., s-au menționat următoarele, referitor la sumele contestate:**

"[...]. IMPOZITUL PE PROFIT [...]

ANUL 2009 [...]

Inspecția fiscală efectuată cu privire la modul de determinare a profitului impozabil și a impozitului pe profit a reținut următoarele deficiențe: [...]

- urmare controlului efectuat s-a constatat că în perioada ianuarie - decembrie 2009 societatea a evidențiat în contabilitate costuri (conturile 6021, 6028, 604 și 628) având la bază ca document justificativ bonuri fiscale.

Potrivit prevederilor art.21(4), lit.f) din Legea nr.571/2003, modificată și completată, cheltuielile în sumă totală de ..... lei determinate potrivit situației prezentate în anexa nr.5 au fost apreciate la control ca nedeductibile fiscal, fiind avute în vedere cu ocazia recalculării profitului impozabil. [...].

- în perioada iulie - septembrie 2009 societatea a asigurat pentru personalul mobilizat la sonda de foraj masa zilnică (mic dejun, prânz, cina).

Pe baza documentelor puse la dispoziție de societate, s-a determinat din totalul cheltuielilor cu masa acordată înregistrate în evidența contabilă (și care au inclus: masa asigurată propriilor salariați, masa supervisorilor P S.A. - aspect detaliat mai jos, precum și pe cea a partenerilor care au pus la dispoziție personal - aceasta din urmă fiind ulterior refacturată acestora), contravaloarea mesei asigurată propriilor salariați. La nivelul anului 2009 aceasta a totalizat ..... lei.

Potrivit dispozițiilor art.55(1), (2), lit.k) și (3), lit.b) din Legea nr.571/2003, masa zilnică acordată salariaților intră în categoria veniturilor salariale în înțelesul dat de articolul menționat, reprezentând un avantaj de natură salarială.

Având în vedere faptul că aceste cheltuieli nu au fost impozitate la angajați, acestea sunt nedeductibile în temeiul art.21(4) lit.l) din actul normativ citat. [...].

- ca deficiență a fost reținut și faptul că în perioada 01.05-31.12.2009 societatea a evidențiat în contabilitate cheltuieli deductibile reprezentând consum de combustibil aferent mijloacelor de transport care au caracteristicile descrise la art.21(4) lit.t) din Legea nr.571/2003, modificată și completată.

De asemenea, cheltuielile de exploatare au fost majorate și cu sume reprezentând costul combustibilului decontat unor salariați pentru mijloacele de transport proprii, pentru justificarea acestora societatea prezentând la control bonuri fiscale având înscris numărul de înmatriculare al autoturismului.

La nivelul anului 2009 (perioada 01.05-31.12.2009 pentru costurile din prima categorie și intervalul 01.01 - 31.12.2009 pentru celelalte), toate aceste costuri au totalizat ..... lei, situația analitică a acestora fiind prezentată în anexa nr.8.

Față de cele menționate, în baza art.21(4), lit.t) (pentru cheltuielile cu combustibilul aferente autovehiculelor aflate în proprietatea societății), precum și ale art.21(4) lit.f) Cod fiscal (pentru cele corespunzătoare autoturismelor aparținând salariaților), cheltuielile în valoare totală de ..... lei au fost considerate nedeductibile cu ocazia recalculării rezultatului fiscal. [...].

Față de cele prezentate, s-a stabilit la data de 31.12.2009 un profit impozabil în valoare totală de ..... lei, aferent căruia a fost calculat un impozit în sumă totală de ..... lei, din care s-au scăzut sponsorizări în limita și potrivit art.21(4) lit.p) din Legea nr.571/2003, modificată și completată, rămânând un impozit de plată de ..... lei, cu ..... lei mai mare față de cel înregistrat și declarat de societatea verificată.

Anul 2010 [...]

Ca deficiențe au fost reținute următoarele: [...]

- în perioada 01.01-31.12.2010 societatea a evidențiat în contabilitate cheltuieli deductibile reprezentând consum de combustibil aferent mijloacelor de transport care au caracteristicile descrise la art.21(4) lit.t) din Legea nr.571/2003, modificată și completată.

De asemenea, cheltuielile de exploatare au fost majorate și cu sume reprezentând costul combustibilului decontat unor salariați pentru mijloacele de transport proprii, [...].

Față de cele menționate, în baza art.21(4), lit.t) (pentru cheltuielile cu combustibilul aferente autovehiculelor aflate în proprietatea societății), precum și ale art.21(4) lit.f) Cod fiscal (pentru cele corespunzătoare autoturismelor aparținând salariaților), cheltuielile în valoare totală de ..... lei au fost considerate nedeductibile cu ocazia recalculării rezultatului fiscal.

- urmare controlului efectuat s-a constatat că în perioada ianuarie - decembrie 2010 societatea a evidențiat în contabilitate costuri (conturile 6021, 6024, 6028, 604, 623 și 628) având la bază ca document justificativ bonuri fiscale.

Potrivit prevederilor art.21(4), lit.f) din Legea nr.571/2003, modificată și completată, cheltuielile în sumă totală de ..... lei determinate potrivit situației prezentate în anexa nr.5 au fost apreciate la control ca nedeductibile fiscal, fiind avute în vedere cu ocazia recalculării profitului impozabil. [...].

- în perioada iunie - noiembrie 2010 societatea a asigurat pentru personalul mobilizat la sonda de foraj masa zilnică (mic dejun, prânz, cina).

Pe baza documentelor puse la dispoziție de societate, s-a determinat din totalul cheltuielilor cu masa acordată înregistrate în contabilitate [...], contravaloarea mesei asigurate propriilor salariați. La nivelul anului 2010 aceasta a totalizat ..... lei.

[...] cheltuielile de această natură reprezintă cheltuieli sociale astfel cum sunt prevăzute la art.21(3) lit.c) din Codul fiscal, coroborat cu punctul 33, indice 1 al aceluiași articol din H.G. nr.44/2004 [...].

Având în vedere și celelalte cheltuieli de natură socială identificate în contul 6588, reprezentate de ajutoare materiale acordate salariaților (în sumă de ..... lei), s-a procedat la determinarea limitei de deductibilitate a acestor costuri potrivit art.21(3), lit.c) Cod fiscal, rezultând o depășire totală de ..... lei (anexa nr.14), ce urmează a majora masa profitului impozabil cu ocazia recalculării acestuia. [...].

- în anul 2010 societatea a acordat firmei R.I. LTD Bahamas un credit în valoare totală de ..... USD în baza promisiunii de rambursare înregistrată la societate sub nr..... din data de .....2010. Înțelegerea încheiată între părți prevede și o dobândă anuală de 5% pe an. Suma a fost plătită către beneficiarul extern în data de .....2010 potrivit dispoziției de plată externă din aceeași dată [...]. Suma acordată cu titlu de împrumut financiar a fost înregistrată din punct de vedere contabil în contul 2673 "Creanțe legate de interesele de participare".

În perioada verificată societatea a înregistrat corespunzător sumei acordate cu titlu de împrumut venituri din dobânzi, precum și diferențe favorabile, respectiv nefavorabile de curs valutar.

Potrivit actului constitutiv actualizat al societății, aceasta nu are prevăzut în obiectul de activitate acordarea de credite financiare. [...].

Față de cele prezentate, costurile efectuate peste veniturile generate de acordarea acestui credit în afara obiectului de activitate al societății, și care la nivelul anului 2010 au însumat ..... lei, în baza prevederilor art.21(1) din Legea nr.571/2003, modificată și completată, au fost considerate nedeductibile la calculul rezultatului fiscal.

- în intervalul supus verificării, S.C. .... S.A. a desfășurat ca activitate principală "Activități de servicii anexe extracției petrolului brut și gazelor naturale" [...].

Activitatea s-a concretizat în forarea unui număr de 8 sonde, precum și începerea forajului la o sondă nouă, în baza a două contracte nr...../2006 și ...../2010 încheiate cu singurul beneficiar al acestor lucrări în România - P S.A.

Contractele s-au încheiat în urma câștigării licitațiilor pentru lucrările de foraj organizate de către P S.A. [...].

Urmare analizei întreprinse s-au reținut următoarele aspecte: [...]

- evidența tehnico-operativă proprie a societății a permis înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe fiecare obiectiv realizat în intervalul verificat (sondă).

Astfel, pe baza bilanțelor de verificare analitice întocmite de societate pe fiecare sondă în parte, în care sunt centralizate cheltuielile efectuate, prin compararea acestora cu veniturile înscrise în facturi (și care au avut la bază situații de plată întocmite), s-a stabilit că în anul 2010 la un număr de 2 sonde, respectiv ..... și ....., au fost înregistrate pierderi în valoare totală de ..... lei, situația detaliată fiind prezentată în anexa nr.12.

Aceste pierderi se explică în principal prin faptul că în prețul licitat nu au fost cuprinse decât în parte costurile înregistrate de societatea prestatoare cu realizarea lucrărilor de foraj, iar prin veniturile înregistrate de unitate din aceste operațiuni, calculate pe baza acestor tarife fixe prevăzute în contract și stabilite prin licitație nu s-a asigurat acoperirea integrală a cheltuielilor efectuate. [...].

Ori, prin facturile emise de S.C. .... S.A. ce au stat la baza veniturilor înregistrate, în cazul a două obiective, nu au fost recuperate cheltuielile efectuate și înregistrate de societate, consecință a faptului că tarifele aplicate operațiunilor executate de contribuabil, stabilite și acceptate de executant prin licitație (și pe baza cărora se determină veniturile), nu sunt acoperitoare pentru costurile acestor operațiuni.

Față de cele de mai sus, la nivelul anului 2010, s-a determinat potrivit situației prezentate în anexa nr.12 o depășire totală a costurilor față de tarifele licitate de ..... lei.

În cazul acestor obiective, S.C. .... S.A. nu a recuperat în întregime cheltuielile implicate de realizarea acestora, deși potrivit contractului încheiat cu P S.A. avea posibilitatea să factureze întreaga valoare a lucrărilor executate, alegând să suporte ea însăși costurile de execuție suplimentare și înregistrând pierderi. [...].

Astfel, în cazul de față, partea de cheltuieli neacoperită de venituri, respectiv ce nu se justifică ca fiind destinată realizării de venituri impozabile, în baza prevederilor art.21(1) din Legea nr.571/2003, modificată și completată, a fost considerată cheltuielă nedeductibilă cu ocazia recalculării profitului impozabil. [...].

Față de cele prezentate, s-a stabilit la data de 31.12.2010 un profit impozabil în valoare totală de ..... lei, aferent căruia a fost calculat un impozit în sumă totală de ..... lei, din care s-a scăzut reducerea de impozit aferentă profitului reinvestit potrivit art.19 indice 2 din Legea nr.571/2003, modificată și completată, rămânând un impozit de plată de ..... lei, cu ..... lei mai mare față de cel înregistrat de societatea verificată.

Anul 2011 (Trimestrul I) [...]

Urmare inspecției fiscale efectuate s-a constatat că parte din deficiențele identificate la anii anteriori se regăsesc și în trimestrul I 2011.

Față de cele prezentate, s-a stabilit la data de 31.03.2011 un profit impozabil în valoare totală de ..... lei, aferent căruia a fost calculat un impozit în sumă totală de ..... lei, cu ..... lei mai mare față de cel înregistrat de societatea verificată.

Având în vedere constatările prezentate anterior, în contul impozitului pe profit s-a stabilit la nivelul perioadei verificate (01.01.2009-31.03.2011) un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ..... lei (..... lei-an 2009; ..... lei-an 2010; ..... lei-trimestrul I 2011). [...].

În ceea ce privește impozitul declarat, la nivelul perioadei verificate acesta a totalizat ..... lei, cu ..... lei mai mult față de obligația constituită și înregistrată în evidența contabilă. [...].

În sinteză, prin prezentul act, în contul impozitului pe profit s-a stabilit un impozit profit suplimentar de ..... lei (..... lei - ..... lei). [...].

Aferent impozitului suplimentar au fost calculate majorări de întârziere până la data de .....2011, în baza art.120(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, R, modificată și completată, în valoare totală de ..... lei.

S-a aplicat și penalitatea de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale potrivit art.120 indice 1 al.(2) lit.c) din același act normativ, aceasta însumând ..... lei. [...]."

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

S.C. "....." S.A. are ca principal obiect de activitate "*Activități de servicii anexe extracției petrolului brut și gazelor naturale*" - cod CAEN 0910.

\* **Raportul de inspecție fiscală nr. ..../.....2011** încheiat de organele fiscale aparținând D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului general consolidat de către S.C. "....." S.A. din ....., jud. Prahova.

Verificarea **impozitului pe profit** a cuprins perioada **01 ianuarie 2009 - 31 martie 2011**, iar în urma controlului s-a stabilit un profit impozabil în sumă de ..... lei, un impozit pe profit datorat în sumă de ..... lei și un impozit pe profit suplimentar datorat în sumă de ..... lei, diferență suplimentară pentru care s-au calculat majorări și penalități de întârziere în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei).

Aceste obligații fiscale de plată suplimentare sunt rezultatul deficiențelor constatate la inspecția fiscală parțială, din care societatea comercială contestă următoarele:

- ..... lei - cheltuieli neacoperite de venituri, rezultate din activitatea de foraj la sondele ..... și ....., considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, conform art.21 alin.(1) din Codul fiscal;

- ..... lei - cheltuieli cu masa zilnică acordată propriilor salariați, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, conform art.21 alin.(4) lit.l) din Codul fiscal (în anul 2009), respectiv art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal (în anul 2010 și trim.I 2011);

- ..... lei - cheltuieli efectuate peste veniturile generate de acordarea unui credit, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, conform art.21 alin.(1) din Codul fiscal;

- ..... lei - cheltuieli cu consumul de combustibil, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, conform art.21 alin.(4) lit.f) și lit.t) din Codul fiscal;

- ..... lei - cheltuieli înregistrate în evidența contabilă doar în baza bonurilor fiscale, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, conform art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

**1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor în sumă de ..... lei neacoperite de venituri, rezultate din activitatea de foraj la sondele ..... și .....**

\* Prin Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în perioada analizată, respectiv ianuarie 2009 - martie 2011, S.C. "....." S.A. a efectuat lucrări pentru beneficiarul P S.A. în baza contractelor nr...../2006 și nr...../2010, lucrări pentru care s-au depășit costurile de execuție stabilite prin licitație. Astfel, la un număr de 2 sonde executate în anul 2010, respectiv ..... și ....., au fost înregistrate pierderi în valoare totală de ..... lei.

Pe baza datelor înscrise în evidența contabilă a societății pentru fiecare obiectiv în parte, la inspecția fiscală au fost determinate cheltuielile efective înregistrate de societate, și anume aprovizionări de bunuri și servicii, cheltuieli cu salariile, cu contribuțiile sociale, cu asigurări de bunuri etc.

Pierderile au fost explicate de organele de inspecție fiscală prin faptul că în prețul licitat nu au fost cuprinse decât în parte costurile înregistrate de societatea prestatoare cu realizarea lucrărilor de foraj, iar prin veniturile înregistrate de unitate din aceste operațiuni, calculate pe baza tarifelor fixe prevăzute în contract și stabilite prin licitație, nu s-a asigura acoperirea integrală a cheltuielilor efectuate.

Se precizează că în cazul celor două obiective (sondele nr..... și .....), S.C. "....." S.A. nu a recuperat în întregime cheltuielile implicate în realizarea acestora, deși potrivit contractului încheiat cu P S.A. avea posibilitatea să factureze întreaga valoare a lucrărilor executate, alegând să suporte ea însăși costurile de execuție suplimentare și înregistrând astfel pierderi.

Partea de cheltuieli în sumă totală de ..... lei, neacoperită de venituri, ce nu se justifică a fi destinată realizării de venituri impozabile, a fost considerată la inspecția fiscală ca fiind nedeductibilă fiscal la stabilirea profitului impozabil, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

\* Societatea comercială sustine că în baza contractelor încheiate cu P S.A. au fost săpate 9 sonde, din care doar la 2 sonde, conform raționamentului și calculelor făcute de organul fiscal, s-au înregistrat pierderi, la celelalte 7 sonde obținându-se profit. Se precizează că în conformitate cu prevederile și condițiile contractuale, costurile aferente săpării sondelor și încadrarea acestora în tariful licitat trebuie analizat per total, la nivelul întregului contract, și nu în mod individual, pentru fiecare sondă în parte, întrucât:

- tarifele contractate au fost stabilite unitar și ferm pe toată perioada derulării contractului pe tip de instalație, indiferent de numărul de sonde săpate;
- condițiile tehnologice specifice săpării fiecărei sonde cu aceeași instalație sunt diferite;
- costurile efective sunt întotdeauna diferite la fiecare sondă în parte, datorită condițiilor tehnologice diferite și a evoluției prețurilor pe perioada derulării contractului.

\* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, rezultă următoarele:

În fapt, în perioada analizată, respectiv ianuarie 2009 - martie 2011 S.C. "....." S.A. a desfășurat în principal activități de servicii anexe extracției petrolului brut și gazelor naturale, concretizate în forarea a 9 sonde, în baza contractelor nr...../2006 și nr...../2010 încheiate cu unicul beneficiar al acestor tipuri de lucrări în România - P S.A. Cele două contracte au fost încheiate în urma câștigării de către S.C. "....." S.A. a licitațiilor pentru lucrările de foraj organizate de P S.A.

Operațiunile de foraj se desfășoară în mod continuu, cu instalații de foraj și personal de specialitate. Forajul sondelor se realizează sub supravegherea permanentă a supervisorilor P S.A., care raportează zilnic stadiul realizării acestora prin rapoarte ce cuprind în detaliu fiecare operațiune realizată și durata de realizare în ore. Pe baza acestor rapoarte zilnice de foraj se întocmesc situațiile de plată către beneficiar.

În derularea lucrărilor de foraj participă o serie de terți în calitate de subcontractori, care asigură servicii precum: transportul instalației de foraj și a echipamentelor componente ale acesteia; închirieri de prăjini de foraj și scule speciale; închirieri de utilaje (macarale, buldozere); operații speciale (carotaj-analize geologice, cimentări sondă, racordări linie electrică); expertizări și verificări tehnice efectuate de firme specializate.

În perioada verificată societatea comercială a efectuat o serie de investiții constând în achiziționarea de echipamente tehnologice din țară și din import, necesare desfășurării activității de foraj; efectuarea de modernizări asupra instalației de foraj F125; realizarea de modernizări la sediul social și achiziționarea de echipamente de tehnică de calcul.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, fundamentate pe documentele prezentate de S.C. "....." S.A., respectiv oferte de preț, calculații de preț care au stat la baza întocmirii acestora, precum și prețurile finale negociate de societatea verificată cu partenerul de afaceri P S.A., cu ocazia participării la licitația organizată de P S.A., S.C. "....." S.A. a oferit un tarif prin care nu s-a asigurat în totalitate acoperirea cheltuielilor antecalulate.

Rezultă astfel că la baza stabilirii prețului de licitație nu au fost avute în vedere considerentele de ordin economic, bazate pe aplicarea prețului de piață. Societatea verificată nu a urmărit în primul rând realizarea unui scop economic din activitatea desfășurată, respectiv obținerea unei plus valori din prestarea serviciilor pentru beneficiarul P S.A., dovada în acest sens fiind faptul că în prețul licitat nu au fost cuprinse decât în parte costurile înregistrate de societatea prestatoare cu realizarea lucrărilor de foraj.

Astfel, conform anexei nr.12 la Raportul de inspecție fiscală, în perioada ianuarie 2009 - martie 2011, în cazul a două obiective din cele nouă realizate de S.C. "....." S.A. (sonde), au fost înregistrate cheltuieli totale de execuție în cuantum mult mai mare decât veniturile facturate, pe fiecare obiectiv în parte, acest fapt conducând la înregistrarea de pierderi.

În contractele încheiate cu P S.A. este prevăzut generic faptul că S.C. "....." S.A. urmează să execute la solicitarea beneficiarului P S.A. lucrări de foraj, pentru fiecare sondă în parte societatea primind comenzi distincte în care se precizează obiectivul de realizat și valoarea acestuia.

La art.9 și art.10 din contractul încheiat între S.C. "....." S.A. în calitate de prestator și P S.A. în calitate de beneficiar, se precizează următoarele:

*"Art.9. "Compensația" - "indemnizația [...]" va include toate costurile directe și indirecte pentru furnizarea personalului contractorului și a articolelor contractorului [...], toate taxele, impozitele, costurile, cotizațiile și contribuțiile la asigurările sociale [...], precum și orice alte cheltuieli ce pot fi suportate de contractor în scopul prestării muncii.*

*Art. 10. "Facturi și plăți - Aprovizionare" - Toate facturile [...] vor fi însoțite de fișe cu termene [...] cu privire la tarifele aplicate și de către dovezi care să indice orice costuri suportate și care trebuie achitate de către Companie."*

Este cunoscut faptul că activitatea de foraj, prin natura ei, implică lucrări ascunse care antrenează costuri suplimentare, fapt pentru care prin contractul încheiat între cele două unități au fost avute în vedere și cheltuielile suplimentare care trebuie achitate de către P S.A., în calitate de beneficiar al lucrărilor.

Însă, în cazul a două obiective (sondele ..... și .....), S.C. "....." S.A. nu a recuperat în întregime cheltuielile implicate de realizarea acestora, deși conform contractului încheiat cu P S.A. avea posibilitatea să factureze întreaga valoare a lucrărilor executate, alegând să suporte ea însăși costurile de execuție suplimentare și înregistrând pierderi.

Conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt deductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, în cazul de față, partea de cheltuieli neacoperită de venituri în sumă de ..... lei, conform prevederilor legale mai sus citate, nu este deductibilă fiscal la stabilirea profitului impozabil, întrucât acestea nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, cheltuielile suplimentare nefiind refacturate beneficiarului lucrărilor, deși societatea contestatoare avea această posibilitate conform prevederilor contractuale.

Referitor la susținerile din contestație, prezentate la pct.I din prezenta decizie, precizăm următoarele:

Faptul că pe total contract încheiat cu P S.A., S.C. "....." S.A. a realizat profit, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum am prezentat mai sus, fiecare sondă realizată reprezintă un obiectiv distinct, pentru care au fost primite comenzi distincte în care P S.A. a precizat obiectivul de realizat și valoarea acestuia, contractul reprezentând doar cadrul legal general al relațiilor de afaceri dintre cele două societăți comerciale. La art.2.5 din Contractul încheiat între cele două părți se menționează: "Lucrările se vor executa pe toată durata contractului numai în baza comenzilor emise de către Companie și transmise Contractorului. Toate comenzile vor conține descrierea lucrărilor, adresa unde acestea se vor executa, prețul și data finalizării [...]."

Prin definiția sa, contractul este acordul de voință al părților, iar prin contractul încheiat între prestatorul S.C. "....." S.A. și beneficiarul P S.A. se prevede suportarea oricăror costuri suplimentare de către beneficiarul lucrărilor și nu de către prestator.

Este adevărat că tarifele au fost licitate pentru tipul de instalație F125-DEC, așa cum afirmă societatea contestatoare, însă tarifele au fost stabilite pentru fiecare tip de operațiune ce

urma a fi executată, respectiv: tarif de mobilizare, tarif de operare zilnic pentru activitatea de foraj, tarif de aşteptare cu formaţie de lucru pe termen scurt mai mic de 15 zile, tarif de aşteptare pe termen mai mare de 15 zile, tarif de aşteptare fără formaţie, tarif de reparaţii, tarif de mutare instalaţie în funcţie de distanţa dintre sonde, tarif de demobilizare etc.

Condiţiile tehnologice specifice fiecărei sonde (adâncime, program de construcţie etc) sunt cunoscute de beneficiarul lucrărilor, care întocmeşte comanda către prestator doar în urma studiilor geologice efectuate şi a elaborării unui proiect de execuţie al sondei în care sunt estimate perioada de execuţie şi operaţiunile ce urmează a fi executate.

Preţul prevăzut în comanda întocmită către S.C. "....." S.A. se stabileşte pe baza tarifelor licitate aplicate operaţiunilor ce urmează a se efectua, precum şi asupra timpilor de operare aferenţi. Orice lucrări suplimentare care apar, sunt efectuate doar în folosul beneficiarului P S.A. şi în consecinţă, în baza prevederilor contractuale trebuie suportate de către beneficiar.

De altfel, se constată că în cazul altor obiective (sonde), însă nu şi în cazul sondelor ..... şi ....., S.C. "....." S.A. a întocmit memorii tehnico-economice cuprinzând lucrările suplimentare efectuate faţă de prevederile proiectului iniţial şi contractului de execuţie, cheltuielile suplimentare fiind facturate beneficiarului.

Forajul fiecărei sonde s-a desfăşurat în cadrul unor perioade de timp bine definite, în sensul că nu au existat întrepătrunderi, astfel că pentru fiecare dintre obiective s-au putut determina distinct cheltuielile materiale, costul lucrărilor şi serviciilor prestate de diverşi furnizori, cheltuielile cu salariile şi contribuţiile aferente (existând ştate de salarii întocmite pe fiecare sondă în parte), precum şi orice alte cheltuieli care au fost efectuate direct pentru obiectivul respectiv.

Aceeaşi situaţie se regăseşte şi în cazul veniturilor înregistrate de societate, acestea fiind facturate în baza situaţiilor de plată întocmite corespunzător lucrărilor executate pe fiecare sondă în parte.

Rezultă astfel că efectuarea unei analize pe total contract, aşa cum se solicită în contestaţie, este nejustificată, întrucât s-au efectuat lucrări distincte pentru obiective distincte. Precizăm că însăşi societatea contestatoare a efectuat astfel de analize, scop pentru care evidenţa tehnico-operativă proprie a fost organizată prin înregistrarea operaţiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe fiecare obiectiv realizat în intervalul verificat. Astfel, analiza organelor de inspecţie fiscală s-a efectuat pe baza bilanţelor de verificare analitice întocmite de societate pe fiecare sondă în parte, în care sunt centralizate cheltuielile efectuate, prin compararea acestora cu veniturile înscrise în facturi şi care au avut la bază situaţiile de plată întocmite de societate.

Organele de inspecţie fiscală nu au impus modificarea, pe parcursul derulării contractului, a tarifelor stabilite şi licitate în relaţia cu beneficiarul P S.A. ci, aşa cum am arătat mai sus, au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile care au depăşit tariful oferit şi facturat beneficiarului.

**Faţă de cele prezentate mai sus, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal se va respinge ca neîntemeiată contestaţia** formulată pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor în sumă de ..... lei neacoperite de venituri, rezultate din activitatea de foraj.

**2) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor în sumă de ..... lei reprezentând masă caldă acordată salariaţilor:**

\* Prin Raportul de inspecţie fiscală se consemnează faptul că în perioada ieulie 2009 - martie 2011 S.C. "....." S.A. a asigurat pentru personalul mobilizat la sonda de foraj (proprii salariaţi, supervizorii P S.A. şi personalul pus la dispoziţie de partenerii contractuali) masa zilnică ce a constat în mic dejun, prânz şi cină.

Cheltuielile cu masa caldă acordată personalului pus la dispoziţie de partenerii contractuali au fost ulterior refacturate acestora de către societatea comercială, iar cheltuielile cu



masa caldă acordată supervizorilor P S.A. au fost incluse de organele de inspecție fiscală în costurile generate pe fiecare sondă forată în parte.

Astfel, cheltuielile cu masa caldă acordată propriilor salariați de către S.C. "....." S.A. au totalizat în anul 2009 suma de ..... lei, în anul 2010 suma de ..... lei și în trimestrul I 2011 suma de ..... lei, sume înregistrate în contul contabil 642 "Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților".

Pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au considerat că masa zilnică acordată de societate propriilor salariați reprezintă un avantaj de natură salarială, care intră în categoria veniturilor salariale conform prevederilor art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) și alin.(3) lit.b) din Codul fiscal, și întrucât aceste cheltuieli nu au fost impozitate la angajați, ele sunt nedeductibile fiscal în temeiul art.21 alin.(4) lit.l) din Codul fiscal.

Pentru anul 2010 și trimestrul I 2011 organele de inspecție fiscală au considerat că masa zilnică acordată de societate propriilor salariați reprezintă cheltuieli sociale deductibile limitat astfel cum sunt prevăzute la art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.33<sup>1</sup> din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004. Având în vedere și celelalte cheltuieli de natură socială identificate în contul 6458 "Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială" și contul 6588 "Alte cheltuieli de exploatare", la inspecția fiscală s-a procedat la determinarea limitei de deductibilitate a acestor costuri, potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal.

\* Societatea comercială susține că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, fiind efectuate în scopul obținerii de venituri, fiind acordate în baza unui contract comercial și nu în baza contractului de muncă, fiind refacturate partenerilor și P S.A., neputând fi în același timp și cheltuieli sociale. Se mai susține:

- cheltuielile cu masa caldă au fost luate în calculul tarifului și facturate, veniturile nefiind obținute de salariați de la S.C. "....." S.A., ci de la clientul P S.A., problema încadrării deductibilității fiscale și impozitării fiind pusă la client;

- organul fiscal susține nedeductibilitatea pentru cheltuielile acordate salariaților drept cheltuieli sociale, dar în calculul lor a luat toate cheltuielile sociale, inclusiv cele pentru care nu a acordat deductibilitatea;

- serviciile de catering includ pe lângă masa acordată salariaților și o serie de servicii administrative, deductibile fiscal, pe care societatea era obligată să le asigure, respectiv: vesela, tacâmurile, servirea etc;

- cheltuielile cu serviciile de catering au fost luate și în calculul estimării rezultatului pe sonde, devenind astfel pentru cele "2 sonde cu pierdere" o cheltuială preluată dublu în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

#### \* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

##### - Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"Art.21. - [...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor; gradinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariaților, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul, pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament; (forma valabilă în anul 2009)

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, [...], **precum și alte cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă.** În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: [...] cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori

și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariaților, [...]; (forma valabilă din anul 2010, modificări aduse prin art. I din O.U.G. nr. 109 din 7 octombrie 2009)

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

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III;

Art. 55. - (1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.

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

b) cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței."

**\* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

În Contractul colectiv de muncă la nivel de unitate înregistrat la S.C. "....." S.A. sub nr..... din .....2008, se prevede la art.136 alin.(1) că personalul implicat în activitatea de foraj va primi la intrarea în schimb o masă gratuită în valoarea sumei zilnice reprezentând 10% din salariul minim de bază lunar indexat la nivel de societate.

Conform verificărilor efectuate la inspecția fiscală, contravaloarea mesei zilnice acordată propriilor salariați de către societatea verificată se încadrează în limita sumei zilnice prevăzută în Contractul colectiv de muncă la nivel de unitate.

În anul 2009, acordarea mesei calde salariaților reprezintă un avantaj de natură salarială acordat de angajator, deci un venit salarial, baza legală fiind dată de prevederile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) și alin.(3) lit.b) din Codul fiscal, mai sus citate, respectiv sunt asimilate salariilor "orice alte sume și avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor", iar avantajele cuprind, printre altele, "hrana", avantaj precizat expres de legiuitor.

La art.55 alin.(4) din Codul fiscal sunt prezentate veniturile salariale care nu sunt impozabile la salariat, însă hrana caldă nu este menționată printre aceste venituri. La lit.b) a acestui alineat este menționată o altă categorie de venituri neimpozabile, respectiv "drepturile de hrană acordate de angajator angajaților, în conformitate cu legislația în vigoare", categorie explicată prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal din care rezultă o altă conotație decât cea de hrană caldă.

Astfel, având în vedere că masa caldă acordată salariaților în anul 2009 reprezintă pentru aceștia venit de natură salarială, conform prevederilor legale mai sus menționate, venituri care nu au fost impozitate cu impozitul pe veniturile din salarii conform Titlului III "Impozitul pe venit" din Codul fiscal, rezultă că pentru anul 2009 sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.l) din Codul fiscal, cuprinse la Titlul II "Impozit pe profit" din această lege, respectiv nu sunt cheltuieli deductibile fiscal pentru societatea comercială la calculul profitului impozabil "alte cheltuieli salariale și / sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III.".

Începând cu anul 2010, acordarea mesei calde salariaților în baza contractului colectiv de muncă reprezintă cheltuieli sociale, deductibile în limita unei cote de până la 2% aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, așa cum rezultă din modificarea adusă art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal de către O.U.G. nr. 109 din 7 octombrie 2009: "[...]. Intra sub incidența acestei limite, cu prioritate, [...], **precum și alte cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă.** [...]."

La pct.33<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se aduc precizări cu privire la modificarea art.21 alin.(3) lit.c) din lege, și anume: "33<sup>1</sup>. Cheltuielile efectuate în baza contractului colectiv de muncă, ce intra sub incidența prevederilor art. 21 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, sunt cheltuielile de natură socială stabilite în cadrul contractelor colective de muncă la nivel național, de ramură, grup de unități și unități, altele decât cele menționate în mod expres în cadrul art. 21 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal."

Limita de deductibilitate a cheltuielilor sociale se stabilește prin compararea tuturor categoriilor de cheltuieli sociale (ajutoare, tichete de creșă, cadouri, hrană etc) cu procentul de 2% aplicat asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, și nu pe fiecare categorie de cheltuială în parte.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, cheltuielile sociale care depășesc limita legală de 2% din cheltuielile sociale sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Referitor la susținerile din contestație, precizăm următoarele:

Serviciile de catering înscrise în facturile furnizorului au reprezentat în fapt masa zilnică (mic dejun, prânz și cină) asigurată de societatea comercială personalului mobilizat la sonda de foraj, facturile având înscris numărul de "*meniuri (mic dejun, prânz și cină)*". În rapoartele zilnice întocmite la sondă, societatea a înscris numărul de porții "masa caldă" pentru salariații proprii, supervizorii P S.A. și colaboratori.

Rezultă astfel că susținerea din contestație conform căreia în cheltuielile cu serviciile de catering sunt incluse și o serie de servicii administrative pe care societatea era obligată să le asigure, respectiv vesela, tacâmurile, servirea etc, nu este reală, cheltuielile cu masa caldă acordată salariaților înregistrate de societate având la bază doar sumele înscrise în facturile emise de furnizorul de servicii de catering.

La încadrarea în prevederile art.21 alin.(4) lit.l) din Codul fiscal (în anul 2009) și art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal (în anul 2010 și trimestrul I 2011) a cheltuielilor cu masa caldă, organele de inspecție fiscală au luat în calcul doar cheltuielile cu masa caldă acordate de societate propriilor salariați, nu și cheltuielile cu masa caldă acordată supervizorilor P S.A. și colaboratorilor societății, întrucât societatea comercială a refacturat societăților colaboratoare cheltuielile cu masa caldă acordată salariaților acestora. Astfel, la inspecția fiscală aceste cheltuieli au fost incluse în categoria cheltuielilor deductibile fiscal.

De asemenea, la stabilirea costurilor efectuate de societate pe fiecare obiectiv în parte (sondă), organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare cheltuielile cu masa caldă acordată de societate propriilor salariați, ci au fost luate în calcul numai cheltuielile cu masa caldă acordată de societate supervizorilor P S.A.

La determinarea depășirii limitei cheltuielilor sociale în anul 2010 și trimestrul I 2011 organele de inspecție fiscală au avut în vedere și celelalte cheltuieli de natură socială identificate, respectiv: suma de ..... lei înregistrată în anul 2010 în contul contabil 6588 "*Alte cheltuieli de exploatare*" reprezentând ajutoare materiale acordate salariaților și suma de ..... lei înregistrată în trimestrul I 2011 în contul contabil 6458 "*Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială*" și în contul contabil 6588 "*Alte cheltuieli de exploatare*" reprezentând cadouri acordate salariaților cu ocazia zilei de 8 martie și ajutoare materiale acordate salariaților, fiind respectate astfel prevederile legale.

**Față de cele prezentate mai sus**, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.c) și art.21 alin.(4) lit.l) din Codul fiscal **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor în sumă de ..... lei reprezentând masă caldă acordată salariaților.

**3) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor în sumă de ..... lei reprezentând costuri efectuate peste veniturile generate de acordarea unui credit:**

\* Prin Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în anul 2010, în baza promisiunii de rambursare înregistrată la societate sub nr...../.....2010, S.C. "....." S.A. a acordat firmei "R.I." Ltd. din Bahamas un credit în valoare totală de ..... USD, cu o dobândă anuală de 5%. Suma a fost plătită către beneficiarul extern în data de .....2010, potrivit dispoziției de plată externă din această dată, având înscrisă la rubrica "*Descrierea tranzacției pentru care se dispune plata*" următoarea explicație: "*credit financiar pe termen scurt For credit to R.P.D. LTD*".

Suma acordată cu titlu de împrumut financiar a fost înregistrată din punct de vedere contabil în contul 2673 "*Creanțe legate de interesele de participare*". În perioada iulie 2010 - martie 2011 societatea comercială a înregistrat corespunzător sumei acordate cu titlu de împrumut venituri din dobânzi, precum și diferențe favorabile, respectiv nefavorabile de curs valutar aferente creditului acordat în valută.

Întrucât societatea verificată nu are prevăzut în obiectul de activitate consemnat în actul constitutiv și acordarea de credite financiare, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal costurile efectuate peste veniturile generate de acordarea acestui credit, pe total perioadă verificată cheltuielile nedeductibile fiind în sumă de ..... lei, din care ..... lei aferente anului 2010 și ..... lei aferente trimestrului I 2011.

\* Societatea comercială susține următoarele:

- din punct de vedere comercial: acordarea împrumutului are caracter întâmplător, singular, societatea nepracticând activitatea de împrumut ca pe o activitate profesională, drept pentru care nu avea obligația înregistrării la registrul comerțului a activității de creditare.

- din punct de vedere contabil: reglementările contabile aplicabile societăților comerciale prevăd modul de recunoaștere și contabilizare a tranzacțiilor de tipul celor analizate, respectiv acordarea de către o societate comercială a unui împrumut fie unei persoane din grup, fie unei terțe persoane, neexistând din punct de vedere contabil nicio restricție pentru acordarea împrumutului.

- din punct de vedere fiscal: reglementarea fiscală, la fel ca și cea contabilă, pleacă de la premiza existenței și legalității tranzacțiilor de împrumut între două persoane juridice.

\* **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal** precizează următoarele::

*"Art.21. - (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."*

\* **Având în vedere cele precizate mai sus**, rezultă următoarele:

Așa cum rezultă din actul de inspecție fiscală, precum și din susținerile societății comerciale contestatoare, S.C. "....." S.A. a acordat în perioada verificată un singur împrumut, și anume firmei "R.I." Ltd. din Bahamas, în vederea rezolvării unor probleme de trezorerie.

Astfel, se constată că S.C. "....." S.A. nu are ca activitate curentă acordarea de credite, această activitate fiind cu totul întâmplătoare, drept pentru care nu era necesară înscrierea acesteia în obiectul de activitate al firmei și declararea la Oficiul Registrului Comerțului.

Din punct de vedere al scopului concret al fiecărei persoane juridice, scop stabilit prin actul constitutiv, o societate comercială poate acorda împrumuturi numai dacă are trecut în obiectul de activitate și efectuarea de activități de creditare. Însă în cazul de față, S.C. "....." S.A. nu a avut ca scop obținerea de avantaje materiale din acordarea împrumutului, ci acordarea unui ajutor uneia dintre firmele ce fac parte din același grup de interese.

Împrumutul în afara creditului bancar are ca temei legal prevederile art. 100 din Legea nr.99/1999 privind unele măsuri pentru accelerarea reformei economice, cu modificările și completările ulterioare, respectiv: "*În sensul prezentului titlu, orice persoană, dacă nu primește depozite, poate vinde pe credit sau poate acorda împrumuturi, fără a fi aplicabile dispozițiile Legii bancare nr. 58/1998.*"

Art.117 alin.(1) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, cu modificările și completările ulterioare, precizează: "*(1) Imobilizările financiare cuprind acțiunile deținute la entitățile afiliate, împrumuturile acordate entităților afiliate, interesele de participare, împrumuturile acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiții deținute ca immobilizări, alte împrumuturi.*"

La art.118 alin.(2) din același Ordin se precizează: "*(2) În conturile de creanțe immobilizate reprezentând împrumuturi acordate se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit legii.*"

Planul de conturi aplicabil societăților comerciale include contul 267 "Creanțe immobilizate" cu ajutorul caruia se ține evidența creanțelor immobilizate sub forma împrumuturilor acordate pe termen lung altor entități, precum și a altor creanțe immobilizate.

Prin urmare, reglementările contabile aplicabile societăților comerciale prevăd modul de recunoaștere și contabilizare a tranzacțiilor de tipul celei analizate, respectiv acordarea de către o societate comercială a unui împrumut fie unei persoane din grup, fie unei terțe persoane, S.C. "....." S.A. respectând întocmai reglementările contabile prin înregistrarea creditului acordat în contul contabil 2673 "Creanțe legate de interesele de participare".

La art.23 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal se precizează faptul că sunt deductibile limitat dobânzile aferente împrumuturilor obținute de la alte entități decât instituțiile financiar-bancare, cu anumite excepții. Prin urmare, și reglementarea fiscală pleacă de la premiza existenței și legalității tranzacțiilor de împrumut între două persoane juridice sau între o persoană juridică și o persoană fizică, fără a se face o condiționare de existența în obiectul de activitate al societății creditoare a activității de acordare împrumuturi.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că acordarea unui împrumut de către S.C. "....." S.A. unei alte societăți comerciale este o activitate legală, pentru care nu este necesară înscrierea ca obiect de activitate în Statutul societății comerciale.

Însă, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, în baza acestor prevederi legale, cheltuielile efectuate peste veniturile generate de acordarea creditului (diferențe nefavorabile de curs valutar care exced veniturile din diferențe favorabile de curs valutar și veniturile din dobânzi) în sumă de ..... lei sunt nedeductibile la stabilirea profitului impozabil.

**Față de cele prezentate mai sus, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor în sumă de ..... lei reprezentând costuri efectuate peste veniturile generate de acordarea unui credit.**

**4) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor în sumă de ..... lei reprezentând consum de combustibil:**

\* Prin Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în perioada ianuarie 2009 - martie 2011 S.C. "....." S.A. a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu combustibilul în sumă totală de ..... lei, din care ..... lei cheltuieli înregistrate începând cu luna mai 2009 pentru consumul de combustibil pentru mijloacele de transport aparținând societății și ..... lei cheltuieli înregistrate începând cu luna ianuarie 2009 pentru consumul de combustibil pentru mijloacele de transport aparținând unor salariați ai societății.

Pe ani fiscali, cheltuielile cu combustibilul considerate la inspecția fiscală ca fiind nedeductibile fiscal au fost în sumă de ..... lei în anul 2009, ..... lei în anul 2010 și ..... lei în trimestrul I 2011.

În baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal - pentru cheltuielile cu combustibilul aferent autoturismelor aflate în proprietatea societății și în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal - pentru cheltuielile cu combustibilul aferent autoturismelor aparținând salariaților, organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de ..... lei.

\* Societatea comercială susține că autoturismele proprietatea societății au fost utilizate pentru deplasarea personalului la sonde pentru intervenție, reparații, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, deplasări justificate pe bază de documente, funcție de situație, respectiv: bon fiscal, foaie de parcurs, decont de cheltuieli, ordin de deplasare etc.

Se mai susține că autoturismele proprietatea salariaților au fost utilizate pentru deplasarea la și de la locul de muncă, deplasările fiind justificate cu bonul fiscal și decontul de cheltuieli în care sunt menționate toate informațiile privind deplasarea.

\* **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

"Art.21. - [...]"

(4) 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, după caz, potrivit normelor;

t) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi."

Art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal a fost modificat prin pct.6 al art.I din O.U.G. nr.117/23.12.2010, în sensul că aceste prevederi sunt valabile și în perioada 01.01.2011 - 31.12.2011.

\* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, rezultă următoarele:

- Referitor la cheltuielile cu combustibilul aferent autoturismelor aflate în proprietatea societății:

Conform prevederilor art.24 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu anumite excepții.

Din documentele anexate dosarului contestației rezultă faptul că societatea comercială are în proprietate două autoturisme, respectiv Cielo (PH .....) și Skoda Octavia (PH .....) pentru care a înregistrat consum de combustibili, acestea încadrându-se în prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, respectiv: sunt vehicule rutiere motorizate destinate exclusiv transportului rutier de persoane, au o greutate maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului și nu pot fi încadrate la excepțiile prevăzute de lege.

Societatea comercială susține că aceste autoturisme au fost utilizate pentru deplasarea personalului la sonde pentru intervenție, reparații, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, încadrându-se la excepțiile menționate la art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal.

Însă pct.49<sup>2</sup> din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, date în aplicarea art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 45<sup>1</sup> din aceleași Norme, date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, explică ce reprezintă în înțelesul Codului fiscal, vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție și vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității, respectiv:

"49<sup>2</sup>. - Termenii și expresiile prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. t) pct. 1 au semnificațiile prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

45<sup>1</sup>. - (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție; [...].

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport."

Rezultă astfel că nici autoturismul Cielo și nici autoturismul Skoda Octavia nu se încadrează în prevederile pct.45<sup>1</sup> din Normele de aplicare a Codului fiscal, mai sus citate, întrucât nu sunt vehicule care sunt utilizate exclusiv pentru activitățile de reparații și/sau intervenții și care pot fi înzestrate cu echipamente tehnice specifice pentru reparații și/sau intervenții la sonde și nu sunt vehicule ce pot fi utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității (foraj de sonde).

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul aferent autoturismelor aflate în proprietatea societății.

- Referitor la cheltuielile cu combustibilul aferent autoturismelor proprii salariaților:

Conform prevederilor art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, "*Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: [...] e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme; [...].*"

Rezultă astfel că legiuitorul a acordat deductibilitate fiscală doar pentru cheltuielile de transport în țară și străinătate efectuate pentru salariați și administratori, justificate cu ordine de deplasare, caz în care se află și societatea contestatoare.

Așa cum se susține în contestație, autoturismele proprietatea salariaților au fost utilizate pentru deplasarea la și de la locul de muncă, cheltuielile cu combustibilul fiind justificate cu bon fiscal și decont de cheltuieli, astfel că aceste cheltuieli nu se încadrează în prevederile legale mai sus citate.

De asemenea, cheltuielile cu combustibilul aferent autoturismelor proprii salariaților nu se încadrează nici în excepțiile prevăzute la art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, așa cum se susține în contestație, întrucât, pe de-o parte, excepțiile privesc doar vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, iar pe de altă parte, autoturismele proprietatea salariaților nu sunt utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității, așa cum am prezentat și în cazul autoturismelor aflate în proprietatea societății comerciale.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul aferent autoturismelor proprietatea salariaților.

**Având în vedere cele prezentate mai sus**, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) și art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor în sumă de ..... lei reprezentând consum de combustibil pentru autoturismele aflate în proprietatea societății și pentru autoturismele aflate în proprietatea salariaților.

**5) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor în sumă de ..... lei înregistrate în baza bonurilor fiscale:**

\* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în perioada ianuarie 2009 - martie 2011 S.C. "....." S.A. a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de ..... lei în baza bonurilor fiscale de achiziție bunuri și servicii, astfel: ..... lei în anul 2009, ..... lei în anul 2010 și ..... lei în trimestrul I 2011.

Conform anexei nr.5 la raport, achizițiile au constat în: materiale, consumabile sediu, silicon, spălat auto, soluție parbriz, vulcanizare, servicii vamale, formulare, legalizare etc.

Organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de ..... lei, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât înregistrările nu au avut la bază documente justificative.

\* Societatea comercială sustine că bonurile fiscale sunt documente justificative pentru cheltuielile înregistrate în contabilitate conform prevederilor O.U.G. nr.28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, Legii contabilității nr.82/1991, O.M.F.P. nr.2374/2007, O.M.F.P. nr.3055/2009. Deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în baza bonurilor fiscale este dovedită și prin Circulara emisă de Ministerul Finanțelor Publice, ca și printr-o serie de răspunsuri date contribuabililor de organele abilitate A.N.A.F., ce sunt afișate pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice.

**\* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art.21. - (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.*

*(4) 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, după caz, potrivit normelor; [...]"*

- **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin **H.G. nr.44/2004:**

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

**\* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

Conform prevederilor O.M.F.P. nr.293/2006 pentru modificarea O.M.F.P. nr. 1714/2005 privind aplicarea prevederilor H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, bonul fiscal emis de aparatele de marcat fiscale reprezintă doar document care atestă efectuarea plății, care se anexează Registrului de casă, cu excepția bonului fiscal utilizat pentru justificarea TVA aferentă carburanților achiziționați în vederea desfășurării activității, a bonului fiscal emis de aparatul de marcat fiscal utilizat în activitatea de taximetrie, a bonului fiscal care atestă plata prin cardurile bancare și a bonului fiscal a cărui valoare totală este de până la 100 lei inclusiv, acestea fiind documente care stau la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor.

Însă, prin H.G. nr.105/2009 au fost abrogate prevederile H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, precum și toate ordinele ministrului economiei și finanțelor care au fost emise având ca temei legal hotărârea mai sus menționată, deci au fost abrogate și prevederile O.M.F.P. nr.293/2006.

În aceste condiții, pentru a putea înregistra în contabilitate cheltuiala plătită cu bonul fiscal și a deduce respectiva cheltuială la calculul impozitului pe profit, este necesară prezentarea unui document justificativ, așa cum prevede art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, care să cuprindă elementele principale prevăzute la pct. 2 din Anexa 1 la O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar - contabile, respectiv: denumirea documentului; denumirea/numele și prenumele, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul; numărul documentului și data întocmirii acestuia; menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul); conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia; datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz; numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz; alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.



Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Rezultă astfel că înregistrarea în contabilitate a bunurilor achiziționate sau a serviciilor prestate, achitate cu numerar sau card bancar, pe bază de bon fiscal, se poate efectua numai în următoarele condiții, așa cum rezultă din diverse răspunsuri date contribuabililor de organele fiscale aparținând A.N.A.F., afișate pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice:

- societatea comercială solicită furnizorului factura aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate, având ca anexă bonul fiscal emis de aparatul de marcat electronic fiscal;

- societatea comercială justifică cheltuielile efectuate fie prin documente care atestă intrarea în gestiune a bunurilor achiziționate (nota de intrare recepție), fie cu alte documente cum sunt: ordin de deplasare, decont de cheltuieli, la care se anexează bonul fiscal, documentele respective fiind aprobate de persoana care autorizează efectuarea acestor cheltuieli.

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației a rezultat faptul că societatea comercială a înregistrat cheltuielile în sumă de ..... lei reprezentând achiziții de materiale, consumabile sediu, silicon, spălat auto, soluție parbriz, vulcanizare, servicii vamale, formulare, legalizare etc., doar în baza bonurilor fiscale, fără a avea anexate acestora documente justificative cum ar fi: factura sau referat de necesitate, notă de intrare recepție, proces verbal de recepție, etc., în funcție de fiecare situație în parte, documente care trebuiau aprobate de persoana care autorizează efectuarea unor astfel de cheltuieli.

Prin contestație se susține că "*societatea are atașate aceste bonuri fiscale [...] la ordinele de deplasare sau deconturile de cheltuieli [...]*", însă aceste documente justifică consumul de combustibili și nicidecum consumul de bunuri și servicii mai sus menționate, așa cum rezultă din documentele anexate în copie la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, actele normative invocate în contestație, se referă la documentele justificative ca și document contabil, fără ca acesta să aibă și calitatea de document fiscal.

**Față de cele prezentate mai sus**, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor în sumă de ..... lei înregistrate în baza bonurilor fiscale.

\*

Referitor la majorările și penalitățile de întârziere în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei) aferente impozitului pe profit contestat, precizăm că acestea au fost stabilite în concordanță cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Întrucât societatea comercială datorează bugetului de stat impozitul pe profit în sumă de ..... lei, așa cum am prezentat la pct.1) - 5) din prezenta decizie, conform principiului de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*", rezultă că datorează și accesoriile aferente în sumă totală de ..... lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** și pentru acest capăt de cerere.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de S.C. "....." S.A. din ....., Jud. Prahova, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

## DECIDE :

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de ..... lei reprezentând:

- ..... lei - impozit pe profit;
- ..... lei - accesorii aferente impozitului pe profit.

2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii la Tribunalul Prahova.

**DIRECTOR EXECUTIV,**