



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului ...



DECIZIA NR. 89 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2009

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL ...**, cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., județul Hunedoara.

Contestația a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2009** emisă de Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii, în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009**, privind stabilirea ca obligație de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

De asemenea, societatea comercială contestă **Dispoziția nr. .../...2009** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, constatând că sunt indeplinite dispozițiile art. 205, art.206 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare sustine următoarele:

Creanța fiscală reprezentând impozit pe profit și majorările de întârziere aferente, a fost stabilită în contradicție cu prevederile legale, în sensul că, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice relevante pentru impunere, astfel:

- în perioada anilor 2005 - 2008, societatea a utilizat pentru finanțarea activității de exploatare și investiții sumele lăsate temporar, la dispoziția sa, de către asociați, înregistrate legal în creditul contului 455 "*Sume datorate acționarilor/asociaților*", sume pentru care societatea era îndreptățită să înregistreze cheltuieli cu dobânzile, deductibile fiscal în această perioadă;
- societatea a calculat, în mod eronat, impozitul pe profit aferent anului 2006, intrucât a majorat nejustificat baza impozabilă, cu suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe;
- în perioada 01.01. - 30.04.2005, societatea a evidențiat creșteri de imobilizări corporabile amortizabile, în sumă de ... lei, pentru care avea dreptul să deducă cheltuieli suplimentare de amortizare, reprezentând 20% din valoarea de intrare a acestora.

Societatea contestatoare susține faptul că, din cuprinsul raportului de inspecție fiscală și a modului de fundamentare a obligațiilor suplimentare privind impozitul pe profit, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere documentele justificative și evidențele financiar - contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

1. Impozitul pe profit suplimentar, în sumă de ... lei, aferent anului 2006, a fost determinat ca urmare:

a) neacordării dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând „despăgubiri pentru lipsurile calitative” ale mărfurilor livrate către ... SPA, potrivit contractului de furnizare, care precizează, că, „... SPA. să treacă în contul X SRL ... valoarea eventualelor contestații, în mod oportun documentate, pentru defecte de prelucrare descoperite și puse în contul acesteia de către clienții finali”.

Invocarea art. 21 alin. (4) lit.b) din Legea nr. 571/2003 pentru fundamentarea nedeductibilității cheltuielilor în sumă de ... lei, este lipsită de temei legal întrucât, din enumerarea limitativă a cheltuielilor nedeductibile localizate la lit. b), se înțelege că actul normativ exclude de la nedeductibilitate despăgubirile plătite persoanelor nerezidente, pentru încălcarea unor prevederi din contractele comerciale.

În conformitate cu prevederile art. 138 din Legea nr. 571/2003, în cazul refuzurilor parțiale privind calitatea, dacă există un acord scris între părți, baza de impozitare se ajustează prin diminuarea veniturilor facturate, cu refuzurile acceptate.

Contestatoarea susține că, a încheiat acordul scris cu ... **SPA...**, prin care acceptă refuzurile de calitate, în sumă de ... euro, astfel că aceste cheltuieli sunt deductibile la determinarea profitului impozabil, fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

b) neacordării dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând materiale provenite de la parteneri externi, deși aceste materiale au fost achiziționate pe bază de documente legale.

2. Impozitul pe profit suplimentar, în sumă de ... lei, aferent anului 2007, a fost determinat ca urmare neacordării dreptului de deducere pentru cheltuielile cu formarea personalului, în sumă de ... lei, în contradicție cu prevederile art. 21 alin. (2) lit. h) din Legea nr. 571/2003.

Contestatoarea susține că, potrivit contractului, încheiat cu ... **SPA...**, se prevede: "La cererea **X SRL ...**, ... **SPA** va trebuie să formeze personalul firmei la sediul acesteia, pentru realizarea fiecărei comenzi în parte.

3. Pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au calculat, suplimentar, impozit pe profit în sumă de ... lei, ca urmare neacordării dreptului de deducere pentru unele cheltuieli, în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei, cheltuieli înregistrate pe bază de documente justificative, neluate în considerare de organele de inspecție fiscală;
- ... lei, cheltuieli reprezentând contravaloarea serviciilor prestate pentru executarea de prototipuri, proiectare, produse pre-serie, pe baza contractelor de „*consultanță comercială si antrepriză servicii reale*”, încheiate cu ...AD SRL;
- ... lei, cheltuieli cu serviciile prestate, pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat, în baza contractului încheiat cu ... SPA.

Constatările inspecției fiscale, localizate în perioada ianuarie - septembrie 2008, nu probează realizarea obiectivului inspecției, în sensul că, organele de control nu verifică și nu stabilesc, în toate cazurile, bazele de impunere a profitului, în corespondența cu legătura de cauzalitate dintre venituri și cheltuieli.

Astfel, la 30 septembrie 2008, **S.C. X SRL ...** înregistrează cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor de la asociați, în sumă de ... lei, care nu au fost luate în considerare de organele de inspecție, la stabilirea impozitului pe profit suplimentar, aferent perioadei ianuarie – septembrie 2008.

Față de motivele prezentate, societatea contestatoare solicită anularea Deciziei de impunere nr. .../...2009 în ceea ce privește impozitul pe profit, stabilit suplimentar și majorările de întârziere aferente.

II. Prin raportul de inspecție fiscală, înregistrat sub nr. .../...2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2009, organele de control ale Administrației finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii, au consemnat următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei, stabilit suplimentar, pentru anul 2006

Organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil, aferent anului 2006, cu suma de ... lei, ca urmare neacordării dreptului de deducere pentru următoarele cheltuieli:

a) Cheltuieli în sumă de ... lei înregistrate în contul 671 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare”

Din verificarea efectuată, s-a constatat faptul că, **S.C. X SRL ...** a înregistrat în luna decembrie 2006, factura nr. .../.../...2006 emisă de ... **SPA...**, a cărei contravaloare, în sumă de ... lei, reprezintă „*cheltuieli forfetare în baza contractului din 12.03.2007.*”

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 17.03.2009, organele de inspecție consemnează faptul că, suma de ... lei (echivalentul a ... lei euro) reprezintă de fapt rambursarea către ... **SPA...** a comisioanelor datorate Băncii ..., de această firmă și pentru daunelor suferite de ... **SPA...** în cursul anului 2006, cauzate de reclamațiile primite de aceasta din partea clientului ...LIMITED, referitoare la produsele livrate de **S.C. X SRL**

Totodată, organele de inspecție precizează faptul că, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte, concret, deficiențele constatate de către clienții finali la produsele realizate și livrate de **S.C. X SRL ...** și nici înscrisuri care să confirme cheltuielile efectuate de ... **SPA...** pentru remedierea deficiențelor calitative ale produselor respective.

b) Cheltuieli cu tichetele cadou în sumă de ... lei, înregistrate în luna decembrie 2006

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna decembrie 2006, societatea a înregistrat în contul 604 “Cheltuieli privind materialele nestocate” cheltuieli cu tichete cadou în sumă de ... lei.

În anul 2006, societatea a realizat un fond de salarii în sumă de ... lei, astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit că, aceasta ar fi avut dreptul să ia în calcul, ca și cheltuială deductibilă doar suma de ... lei, respectiv în limita a 2% din fondul de salarii anual.

c) Cheltuieli cu lucrările de proiectare în sumă de ... lei

În urma efectuării controlului s-a constatat că, în luna octombrie 2006, societatea a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” suma de ... lei, reprezentând lucrări de proiectare-închidere între hale

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei, motivând că, această cheltuială a fost efectuată pentru obținerea unui mijloc fix, urmând a se recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

d) Cheltuieli în sumă de ... lei, înregistrate pe baza unor facturi externe

Din verificarea efectuată s-a constatat că, în luna februarie 2006, societatea a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” suma de ... lei, reprezentând contravaloarea unor piei de bovine, achiziționate de la I... SRL Italia. Întrucât materialele respective nu se regăsesc în rapoartele de producție, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru această cheltuială. .

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție au calculat, suplimentar, **impozit pe profit aferent anului 2006** în suma de ... lei precum și **majorări de întârziere** aferente de ... lei.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei, stabilit suplimentar, pentru anul 2007

Organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil, aferent anului 2007, cu suma de ... lei, ca urmare neacordării dreptului de deducere pentru următoarele cheltuieli:

a) Cheltuieli cu tichetele cadou în sumă de ... lei, înregistrate în luna decembrie 2007

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna decembrie 2007, societatea a înregistrat în contul 604 “Cheltuieli privind materialele nestocate” cheltuieli cu tichete cadou în sumă de ... lei.

În anul 2007, societatea a realizat un fond de salarii în sumă de ... lei, astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit că, aceasta ar fi avut dreptul să ia în calcul, ca și cheltuială deductibilă doar suma de ... lei, respectiv în limita a 2% din fondul de salarii anual.

b) Cheltuieli privind scolarizarea personalului în sumă de ... lei

Organele de inspecție au constatat faptul că, societatea a înregistrat în evidența contabilă suma de ... lei (echivalentul în lei a ... euro) pe baza facturii nr. .../.../...2006 , emisă de ... **SPA...**, reprezentând contravaloarea serviciilor privind formarea și școlarizarea personalului **S.C. X SRL**

Suma respectivă a fost înregistrată în evidența contabilă în debitul contului 205 "*Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare*" prin creditul contului 404 "*Furnizori de imobilizări*".

În anul 2007, societatea comercială a înregistrat în contul 6811 "Cheltuieli privind amortizarea" suma de ... lei, reprezentând amortizarea cheltuielilor privind formarea și școlarizarea personalului.

Întrucât, societatea contestatoare nu a prezentat niciun contract, încheiat între cele două părți și nici rapoarte de lucru sau alte înscrisuri din care să rezulte că serviciile privind formarea și școlarizarea personalului propriu, au fost necesare și efective, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție au calculat, suplimentar, **impozit pe profit aferent anului 2007** în suma de ... lei.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei, stabilit suplimentar, pentru perioada ianuarie - septembrie 2008

Organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil, aferent perioadei ianuarie - septembrie 2008, cu suma de ... lei, ca urmare neacordării dreptului de deducere pentru următoarele cheltuieli:

a) Cheltuieli în sumă de ... lei privind consultanța comercială acordată de A... D...

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada mai-iunie 2008, societatea comercială a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” suma de ... lei, reprezentând contravaloarea serviciilor de consultanță, potrivit contractului încheiat cu A... D..., în calitate de consultant.

Întrucât, societatea contestatoare nu a prezentat situații de lucru sau alte înscrisuri, care să justifice necesitatea prestării serviciilor de consultanță, în scopul activității desfășurate și care să dovedească faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei.

b) Cheltuieli în sumă de ... lei privind serviciile prestate de IN ... SRL Italia

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada iunie - septembrie 2008, societatea comercială a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” suma de ... lei, reprezentând contravaloarea serviciilor prevăzute în contractul încheiat cu IN SRL Italia.

Întrucât, societatea contestatoare nu a prezentat situații de lucru sau alte înscrisuri, care să justifice necesitatea prestării serviciilor, în scopul activității desfășurate și care să dovedească faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei.

c) Cheltuieli în sumă de ... lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna august 2008, societatea comercială a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” suma de ... lei, pe baza unei adrese prin care s-a notificat existența unui sold neachitat, către A... FRANȚA.

Întrucât, societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei.

d) Cheltuieli privind scolarizarea personalului în sumă de ... lei

Organele de inspecție au constatat faptul că, societatea a înregistrat în evidența contabilă suma de ... lei (echivalentul în lei a ... euro) pe baza facturii nr. .../.../...2006, emisă de ... **SPA...**, reprezentând contravaloarea serviciilor privind formarea și școlarizarea personalului **S.C. X SRL**

Suma respectivă a fost înregistrată în evidența contabilă în debitul contului 205 "*Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare*" prin creditul contului 404 "*Furnizori de imobilizări*".

În perioada ianuarie - septembrie 2008, societatea comercială a înregistrat în contul 6811 "Cheltuieli privind amortizarea" suma de ... lei, reprezentând amortizarea cheltuielilor privind formarea și școlarizarea personalului.

Întrucât, societatea contestatoare nu a prezentat niciun contract, încheiat între cele două părți și nici rapoarte de lucru sau alte înscrisuri din care să rezulte că serviciile privind formarea și școlarizarea personalului propriu, au fost necesare și efective, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei.

e) Cheltuieli de protocol peste limita legală în sumă de ... lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada ianuarie – septembrie 2008, societatea a înregistrat cheltuieli de protocol, peste limita legală de deducere, în sumă de ... lei, astfel că au majorat baza impozabila pentru calculul impozitului pe profit, cu această sumă.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție au stabilit pentru perioada supusă verificării, impozit pe profit suplimentar, în sumă totală de ... lei.

Totodată, pentru neplata la termenele legale a impozitului pe profit, stabilit suplimentar, au fost calculate majorări și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

III. Având în vedere constatarile organelor de control, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusa verificării, invocate de societatea contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei, stabilit suplimentar, pentru anul 2006

Organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil, aferent anului 2006, cu suma de ... lei, ca urmare neacordării dreptului de deducere pentru următoarele cheltuieli:

a) Cheltuieli în sumă de ... lei înregistrate în contul 671 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare”

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, **S.C. X SRL** ... a înregistrat în luna decembrie 2006, factura nr. .../.../...2006 emisă de ... **SPA...**, a cărei contravaloare, în sumă de ... lei, reprezintă „cheltuieli forfetare în baza contractului din 12.03.2007.”

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 17.03.2009, organele de inspecție consemnează faptul că, suma de ... lei (echivalentul a ... lei euro) reprezintă de fapt rambursarea către ... **SPA...** a comisioanelor datorate Băncii ..., datorate de această firmă și plata daunelor suferite de ... **SPA...** în cursul anului 2006, cauzate de reclamațiile primite de aceasta din partea clientului ...LIMITED, referitoare la produsele livrate de **S.C. X SRL**

Totodată, organele de inspecție precizează faptul că, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte, concret, deficiențele constatate de către clienții finali la produsele realizate și livrate de **S.C. X**

SRL ... și nici înscrisuri care să confirme cheltuielile efectuate de ... SPA... pentru remedierea deficiențelor calitative ale produselor respective.

În drept, art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006, prevede că:

„(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;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și care au la bază documente justificative, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor.

Se reține că nici în timpul inspecției fiscale și nici la data depunerii contestației, **S.C. X SRL ...** nu a justificat cu documente cheltuielile efectuate de **... SPA...** pentru remedierea deficiențelor calitative ale produselor livrate de **S.C. X SRL**

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, argumentul societății, potrivit căruia „... SPA. are dreptul să treacă în contul X SRL ... valoarea eventualelor contestații, în mod oportun documentate, pentru defecte de prelucrare descoperite și puse în contul acesteia de către clienții finali”, întrucât capitolul V „Condiții de calitate și recepție” din Contractul de lucru încheiat, la data de 28.12.2005, între **... SPA...** , în calitate de beneficiar extern și **S.C. X SRL ...**, în calitate de producător, stipulează următoarele:

„5.1. Produsele vor fi executate în condițiile de calitate conform mostrelor omologate pentru fiecare model și comandă în parte, precum și tabelor de dimensiuni și datelor tehnice menționate în documentația tehnică, pusă la dispoziție de către beneficiarul extern. Recepția mărfii se face la sediul producătorului. Eventualele reclamații cantitative sau calitative se pot face doar înainte de livrarea mărfii de la producător.

Producătorul este în întregime responsabil pentru calitatea produselor executate pe liniile sale de producție.

5.2. Producătorul nu este responsabil de erorile din documentația tehnică. De asemenea, producătorul nu este responsabil pentru eventuala deteriorare a produselor în timpul transportului.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de ... lei, înregistrate în baza facturii nr. .../.../...2006 emisă de ... SPA....

b) Cheltuieli cu tichetele cadou în sumă de ... lei, înregistrate în luna decembrie 2006

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna decembrie 2006, societatea a înregistrat în contul 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate" cheltuieli cu tichete cadou în sumă de ... lei.

În anul 2006, societatea a realizat un fond de salarii în sumă de ... lei, astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit că, aceasta ar fi avut dreptul să ia în calcul, ca și cheltuielă deductibilă doar suma de ... lei, respectiv în limita a 2% din fondul de salarii anual.

În drept, art. 21 alin. (3) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006, prevede că:

„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 ulterioare. Întră 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: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale 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: cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, 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;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu tichetele cadou, în cadrul limitei de 2% aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu tichetele cadou în sumă de ... lei.

c) Cheltuieli cu lucrările de proiectare în sumă de ... lei

În fapt, în urma efectuării controlului, organele de inspecție au constatat că, în luna octombrie 2006, societatea a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” suma de ... lei, reprezentând *lucrări de proiectare - închidere între hale ...*

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei, motivând că, această cheltuială a fost efectuată pentru obținerea unui mijloc fix, urmând a se recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

În drept, art. 4 lit. d) din Legea nr. 15/1994, republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, precizează:

„Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”

Pct. 92 alin. (1) și alin. (2) din Ordinul nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează următoarele:

“(1) O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

(2) Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

- a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea;
- b) cheltuieli materiale;
- c) costurile de amenajare a amplasamentului;
- d) costurile inițiale de livrare și manipulare;
- e) costurile de instalare și asamblare;
- f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;
- g) onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc.”

Totodată, art. 24 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006, precizează:

“Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând *lucrări de proiectare - închidere între hale*

d) Cheltuieli în sumă de ... lei, înregistrate pe baza unor facturi externe

În fapt, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuiala în sumă de ... lei, înregistrată în luna februarie 2006, în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți”, reprezentând contravaloarea unor piei de bovine, achiziționate de la I... SRL Italia.

Neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuiala în sumă de ... lei este motivată prin faptul că, societatea nu a prezentat bonuri de consum sau rapoarte de lucru din care să rezulte că materialele au fost utilizate în procesul de producție în scopul obținerii de venituri impozabile.

În drept, art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006, prevede că:

„(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;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și care au la bază documente justificative, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor.

Se precizează faptul că nici în timpul inspecției fiscale și nici la data depunerii contestației, **S.C. X SRL ...** nu a justificat, cu documente utilizarea materialelor respective în procesul de producție în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, se reține faptul că, prin nota explicativă anexată la dosarul cauzei, administratorul societății face precizarea că, *„Pentru pielea cumpărată de la furnizorul extern I... SRL Italia, facturile respective s-au înregistrat direct în clasa 6, din eroare, fără a avea corespondent în rapoartele de producție”*

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de ... lei, înregistrate, reprezentând contravaloarea unor piei de bovine, achiziționate de la I... SRL Italia, care nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile.

Față de cele arătate mai sus, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au calculat, suplimentar, **impozit pe profit aferent anului 2006**, în suma de ... lei.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei, stabilit suplimentar, pentru anul 2007

Organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil, aferent anului 2007, cu suma de ... lei, ca urmare neacordării dreptului de deducere pentru următoarele cheltuieli:

a) Cheltuieli cu tichetele cadou în sumă de ... lei, înregistrate în luna decembrie 2007

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli cu tichetele cadou în sumă de ... lei.

Din verificarea efectuată s-a constatat că, în luna decembrie 2007, societatea a înregistrat în contul 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate" cheltuieli cu tichete cadou în sumă de ... lei.

În anul 2007, societatea a realizat un fond de salarii în sumă de ... lei, astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit că, aceasta ar fi avut dreptul să ia în calcul, ca și cheltuială deductibilă doar suma de ... lei, respectiv în limita a 2% din fondul de salarii anual.

În drept, art. 21 alin. (3) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2007, prevede că:

„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 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: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale 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: cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai 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;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu tichetele cadou, în cadrul limitei de 2% aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu tichetele cadou în sumă de ... lei.

b) Cheltuieli privind scolarizarea personalului în sumă de ... lei

Din verificarea efectuată, organele de inspecție au constatat faptul că, în luna decembrie 2006, societatea a înregistrat în evidența contabilă suma de ... lei (echivalentul în lei a ... euro) pe baza facturii nr. .../.../...2006 , emisă de ... **SPA...**, în baza contractului din 15.12.2005, reprezentând contravaloarea serviciilor privind formarea și școlarizarea personalului **S.C. X SRL**

Suma respectivă a fost înregistrată în evidența contabilă în debitul contului 205 "*Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare*" prin creditul contului 404 "*Furnizori de imobilizări*".

În anul 2007, societatea comercială a înregistrat în contul 6811 "Cheltuieli privind amortizarea" suma de ... lei, reprezentând amortizarea cheltuielilor privind formarea și școlarizarea personalului.

Întrucât, societatea contestatoare nu a prezentat niciun contract, încheiat între cele două părți și nici rapoarte de lucru sau alte înscrisuri din care să rezulte că serviciile privind formarea și școlarizarea personalului propriu, au fost necesare și efective, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei.

În drept, potrivit Capitolului 7 „Funcțiunea conturilor” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005, cu modificările ulterioare, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu ajutorul contului 205 "*Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare*" se ține evidența concesiunilor recunoscute ca imobilizări necorporale, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, precum și a altor drepturi și active similare aportate, achiziționate sau dobândite pe alte căi.

“În debitul contului 205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare" se înregistrează:

- **brevetele, licențele, mărcile comerciale și alte valori similare achiziționate, reprezentând aport în natură, primite ca subvenții guvernamentale sau cu titlu gratuit, precum și cele constatate plus la inventar (404, 456, 131, 133, 134);**
- **brevetele, licențele, mărcile comerciale și alte valori similare achiziționate de la entități afiliate sau de la entități legate prin interese de participare (451, 453);**
- **valoarea concesiunilor primite (167);**
- **imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare aferente brevetelor sau licențelor (203).”**

În conformitate cu prevederile Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005, cu modificările ulterioare, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene referitoare la „**Recunoașterea**

imobilizărilor necorporale” la pct. 68, pct. 69, pct. 70 și pct. 76, se precizează următoarele:

“ 68. - Un activ necorporal este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.

69. - Un activ necorporal trebuie recunoscut în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru entitate și costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

70. - În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:

- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de entitate;
- fondul comercial;
- alte imobilizări necorporale; și
- avansurile și imobilizările necorporale în curs de execuție.[...]

76. - (1) Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare reprezentând aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la valoarea de aport sau costul de achiziție, după caz. În această situație valoarea de aport se asimilează valorii juste.

(2) Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului. În cazul în care contractul prevede plata unei chirii, și nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entității care primește concesiunea, se reflectă cheltuiala reprezentând chiria, fără recunoașterea unei imobilizări necorporale.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate precum și faptul că în trimestrul II al anului 2008, **S.C. X SRL** ... înregistrează în contul 205 *"Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare"* suma de ... lei (echivalentul în lei a ... euro) pe baza facturii nr. .../.../...2008, emisă de ... **SPA...** în baza contractului din 15.12.2005, reprezentând contravaloarea serviciilor privind formarea și școlarizarea personalului **S.C. X SRL** ..., se reține că, aceste servicii nu pot fi recunoscute ca active necorporale, astfel că acestea nu pot fi supuse amortizării.

De asemenea, se reține că, societatea contestatoare nu a prezentat niciun contract, încheiat între cele două părți și nici rapoarte de lucru sau alte înscrisuri din care să rezulte că serviciile privind formarea și școlarizarea personalului propriu, au fost necesare și efective, în vederea acordării dreptului de deducere, din punct de vedere fiscal, pentru cheltuielile respective.

În drept, 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2007, prevede că:

„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 pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;**

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile numai în cazul în care aceste cheltuieli sunt justificate pe baza de documente și îndeplinesc următoarele condiții: societatea dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară și serviciile sunt efectiv prestate în baza unui contract scris în care se precizează serviciile prestate, termenele de execuție, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru întreaga perioadă în care se derulează contractul, iar justificarea prestării serviciilor se face prin situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte materiale corespunzătoare.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile în

sumă de ... lei reprezentând amortizarea cheltuielilor privind formarea și școlarizarea personalului.

Față de cele arătate mai sus, se reține că, în mod legal, organele de inspecție au calculat, suplimentar, **impozit pe profit aferent anului 2007** în suma de ... lei.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei, stabilit suplimentar, pentru perioada ianuarie - septembrie 2008

Organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil, aferent perioadei ianuarie - septembrie 2008, cu suma de ... lei, ca urmare neacordării dreptului de deducere pentru următoarele cheltuieli:

a) Cheltuieli în sumă de ... lei privind consultanța comercială acordată de A... D...

În fapt, S.C. X SRL ... a înregistrat, în perioada mai-iunie 2008, cheltuieli în suma de ... lei, reprezentând contravaloarea serviciilor de consultanță, conform contractului încheiat cu A... D..., în calitate de consultant.

Potrivit contractului încheiat între **S.C. X SRL ...** și A... D..., în calitate de consultant, prevede „consultantul acordă consultanță în următoarele domenii: cercetare, dezvoltare produs, proiectare și working în progress a canapelelor, executare prototipuri și pre-serie”.

Având în vedere că, societatea contestatoare nu a prezentat documente, care să justifice necesitatea prestării serviciilor de consultanță, în scopul activității desfășurate și care să dovedească faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate, organele de inspecție au constatat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal, conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2007, prevede că:

„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 pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile numai în cazul în care aceste cheltuieli sunt justificate pe baza de documente și îndeplinesc următoarele condiții: societatea dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară și serviciile sunt efectiv prestate în baza unui contract scris în care se precizează serviciile prestate, termenele de execuție, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru întreaga perioadă în care se derulează contractul, iar justificarea prestării serviciilor se face prin situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte materiale corespunzătoare.

Se reține că, nici în timpul inspecției fiscale și nici la data depunerii contestației, **S.C. X SRL ...** nu a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor prevăzute în contract, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Totodată, **S.C. X SRL ...** nu a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară, aceasta fiind o altă condiție a acordării deductibilității cheltuielilor cu prestările de servicii.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile în sumă de ... lei reprezentând amortizarea cheltuielilor privind formarea și școlarizarea personalului.

b) Cheltuieli în sumă de ... lei privind serviciile prestate de IN ... SRL Italia

În fapt, **S.C. X SRL ...** a înregistrat, în perioada iunie - septembrie 2008, cheltuieli în suma de ... lei, reprezentând contravaloarea serviciilor, conform contractului încheiat cu **IN ... SRL Italia** la data de 10.06.2008.

Potrivit contractului de antrepriză servicii reale încheiat între **S.C. X SRL ...**, în calitate de antreprenor și **IN SRL Italia**, în calitate de client,

prevede „Antreprenorul cedează și Clientul primește cu organizarea mijloacelor necesare și cu gestionarea pe propriul risc, antrepriza pentru îndeplinirea unor servicii legate de activitățile tehnico economice și administrative – toate procesele operative referitoare la funcționarea întreprinderii, extragerea și elaborarea datelor de contabilitate primară și complexă, cercetarea, selecția și formarea personalului angajat, consultanță legată de gestionarea contractelor, producția soft ware”.

Întrucât, societatea contestatoare nu a prezentat situații de lucru sau alte înscrisuri, care să justifice necesitatea prestării serviciilor, în scopul activității desfășurate și care să dovedească faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei, conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare..

În drept, 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2007, prevede că:

„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 pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile numai în cazul în care aceste cheltuieli sunt justificate pe baza de documente și îndeplinesc următoarele condiții: societatea dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară și

serviciile sunt efectiv prestate în baza unui contract scris în care se precizează serviciile prestate, termenele de execuție, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru întreaga perioadă în care se derulează contractul, iar justificarea prestării serviciilor se face prin situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte materiale corespunzătoare.

Se reține că, nici în timpul inspecției fiscale și nici la data depunerii contestației, **S.C. X SRL ...** nu a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor prevăzute în contract, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Totodată, **S.C. X SRL ...** nu a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară, aceasta fiind o altă condiție a acordării deductibilității cheltuielilor cu prestările de servicii.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile în sumă de ... lei reprezentând contravaloarea serviciilor facturate de și **IN ... SRL Italia**.

c) Cheltuieli în sumă de ... lei

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna august 2008, societatea comercială a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” suma de ... lei, pe baza unei adrese prin care s-a notificat existența unui sold neachitat, către A... FRANȚA.

Întrucât, societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei.

În drept, potrivit art. 6 alin.(1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, „**Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**”

Totodată, art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“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;

coroborate cu pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„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 prevederile legale mai sus menționate se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile numai în cazul în care aceste cheltuieli sunt justificate pe baza de documente care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz

Se reține că, nici în timpul inspecției fiscale și nici la data depunerii contestației, **S.C. X SRL** ... nu a justificat cu documente efectuarea operațiunii de înregistrare a cheltuielilor în sumă de ... lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile în sumă de ... lei.

d) Cheltuieli privind scolarizarea personalului în sumă de ... lei

În fapt, cu ocazia efectuării controlului, organele de inspecție au constatat faptul că, societatea a înregistrat în evidența contabilă suma de ... lei (echivalentul în lei a ... euro) pe baza facturii nr. .../.../...2006 , emisă de ... **SPA...**, în baza contractului din 15.12.2005, reprezentând contravaloarea serviciilor privind formarea și școlarizarea personalului **S.C. X SRL**

Suma respectivă a fost înregistrată în evidența contabilă în debitul contului 205 "*Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare*" prin creditul contului 404 "*Furnizori de imobilizări*".

În perioada ianuarie - septembrie 2008, societatea comercială a înregistrat în contul 6811 "Cheltuieli privind amortizarea" suma de ... lei, reprezentând amortizarea cheltuielilor privind formarea și școlarizarea personalului.

Întrucât, societatea contestatoare nu a prezentat niciun contract, încheiat între cele două părți și nici rapoarte de lucru sau alte înscrisuri din care să rezulte că serviciile privind formarea și școlarizarea personalului propriu, au fost necesare și efective, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei.

În drept, potrivit Capitolului 7 „Funcțiunea conturilor” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005, cu modificările ulterioare, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu ajutorul contului 205 *"Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare"* se ține evidența concesiunilor recunoscute ca imobilizări necorporale, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, precum și a altor drepturi și active similare aportate, achiziționate sau dobândite pe alte căi.

“În debitul contului 205 *"Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare"* se înregistrează:

- brevetele, licențele, mărcile comerciale și alte valori similare achiziționate, reprezentând aport în natură, primite ca subvenții guvernamentale sau cu titlu gratuit, precum și cele constatate plus la inventar (404, 456, 131, 133, 134);

- brevetele, licențele, mărcile comerciale și alte valori similare achiziționate de la entități afiliate sau de la entități legate prin interese de participare (451, 453);

- valoarea concesiunilor primite (167);

- imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare aferente brevetelor sau licențelor (203).”

În conformitate cu prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005, cu modificările ulterioare, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene referitoare la „**Recunoașterea imobilizărilor necorporale**” la pct. 68, pct. 69, pct. 70 și pct. 76, se precizează următoarele:

68. - Un activ necorporal este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.

69. - Un activ necorporal trebuie recunoscut în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru entitate și costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

70. - În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:

- cheltuielile de constituire;

- cheltuielile de dezvoltare;

- **concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de entitate;**

- fondul comercial;

- alte imobilizări necorporale; și

- avansurile și imobilizările necorporale în curs de execuție.[...]

76. - (1) Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare reprezentând aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la valoarea de aport sau costul de achiziție, după caz. În această situație valoarea de aport se asimilează valorii juste.

(2) Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului. În cazul în care contractul prevede plata unei chirii, și nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entității care primește concesiunea, se reflectă cheltuiala reprezentând chiria, fără recunoașterea unei imobilizări necorporale.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate precum și faptul că în anul 2008, **S.C. X SRL** ... înregistrează în contul 205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare" suma de ... lei (echivalentul în lei a ... euro) pe baza facturii nr. .../.../...2008, emisă de ... **SPA...** în baza contractului din 15.12.2005, reprezentând contravaloarea serviciilor privind formarea și școlarizarea personalului **S.C. X SRL** ..., se reține că, aceste servicii nu pot fi recunoscute ca active necorporale, astfel că acestea nu pot fi supuse amortizării.

De asemenea, se reține că, societatea contestatoare nu a prezentat niciun contract, încheiat între cele două părți și nici rapoarte de lucru sau alte înscrisuri din care să rezulte că serviciile privind formarea și școlarizarea personalului propriu, au fost necesare și efective, în vederea acordării dreptului de deducere, din punct de vedere fiscal, pentru cheltuielile respective.

În drept, 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2007, prevede că:

„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 pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile numai în cazul în care aceste cheltuieli sunt justificate pe baza de documente și îndeplinesc următoarele condiții: societatea dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară și serviciile sunt efectiv prestate în baza unui contract scris în care se precizează serviciile prestate, termenele de execuție, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru întreaga perioadă în care se derulează contractul, iar justificarea prestării serviciilor se face prin situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte materiale corespunzătoare.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând amortizarea cheltuielilor privind formarea și școlarizarea personalului.

e) Cheltuieli de protocol peste limita legală în sumă de ... lei

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada ianuarie - septembrie 2008, societatea a înregistrat cheltuieli de protocol, peste limita legală de deducere, în sumă de ... lei, astfel că au majorat baza impozabila pentru calculul impozitului pe profit, cu această sumă.

În drept, 21 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2007, prevede că:

„Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;”

coroborate cu pct. 33 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând cheltuieli de protocol, peste limita legală de deducere.

Față de cele arătate mai sus, se reține că, în mod legal, organele de inspecție au calculat, suplimentar, **impozit pe profit aferent** perioadei ianuarie – septembrie 2008 în suma de ... lei.

Nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, motivațiile contestatoarei referitoare la faptul că:

- în perioada anilor 2005 - 2008, societatea a utilizat pentru finanțarea activității de exploatare și investiții sumele lăsate temporar, la dispoziția sa, de către asociați, înregistrate legal în creditul contului 455 "*Sume datorate acționarilor/asociaților*", sume pentru care societatea era îndreptățită să înregistreze cheltuieli cu dobânzile, deductibile fiscal în această perioadă;
- societatea a calculat, în mod eronat, impozitul pe profit aferent anului 2006, intrucât a majorat nejustificat baza impozabilă, cu suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe;
- în perioada 01.01. - 30.04.2005, societatea a evidențiat creșteri de imobilizări corporabile amortizabile, în sumă de ... lei, pentru care avea dreptul să deducă cheltuieli suplimentare de amortizare, reprezentând 20% din valoarea de intrare a acestora, din următoarele motive:

a) referitor la posibilitatea societății de a înregistra cheltuieli cu dobânzile aferente sumelor lăsate temporar la dispoziția sa de către asociați

Potrivit art. 23 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între

capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. **Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.**

(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.”

Se face precizarea că, societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspecție contracte referitoare la împrumuturile obținute de la alte entități, documente din care să rezulte nivelul dobânzilor percepute și nici nu a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli de natura dobânzilor aferente unor astfel de împrumuturi.

În drept, potrivit art. 6 alin.(1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, „Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

b) referitor la susținerea faptului că, societatea a calculat și declarat, în mod eronat, impozitul pe profit aferent anului 2006

Potrivit art. 65 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, se prevede următoarele:

„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Societatea contestatoare nu a sesizat organele de inspecție, în timpul efectuării controlului, asupra eventualelor erori constatate în declarația privind impozitul pe profit întocmită pentru anul 2006.

De asemenea, se face precizarea că societatea nu depune, în susținerea contestației, documente care să dovedească actele și faptele

care au stat la baza întocmirii declarației privind impozitul pe profit aferentă anului 2006.

c) referitor la posibilitatea societății de a deduce cheltuieli suplimentare de amortizare, reprezentând 20% din valoarea de intrare a imobilizărilor corporabile amortizabile, achiziționate în perioada ianuarie - aprilie 2005

În conformitate cu prevederile art. 24 alin. (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **„Contribuabilii care investesc în mijloace fixe amortizabile sau în brevete de invenție amortizabile, destinate activităților pentru care aceștia sunt autorizați și care nu aplică regimul de amortizare accelerată, pot deduce cheltuieli de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a acestora, la data punerii în funcțiune a mijlocului fix sau a brevetului de invenție. Valoarea rămasă de recuperat pe durata normală de utilizare se determină după scăderea din valoarea de intrare a sumei egale cu deducerea de 20% . Pentru achizițiile de animale și plantații, deducerea de 20% se acordă astfel:**

a) pentru animale, la data achiziției;

b) pentru plantații, la data recepției finale de înființare a plantației.

Intră sub incidența prezentului alineat și mijloacele fixe achiziționate în baza unui contract de leasing financiar cu clauză definitivă de transfer al dreptului de proprietate asupra bunului, la expirarea contractului de leasing financiar. **Contribuabilii care beneficiază de facilitățile prevăzute la prezentul alineat au obligația să păstreze în patrimoniu aceste mijloace fixe amortizabile cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare.**

coroborate cu pct. 71¹ alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“[...] Cheltuielile de amortizare reprezentând deducerea de 20% prevăzută la art. 24 alin. (12) din Codul fiscal sunt deductibile numai pentru mijloacele fixe amortizabile, respectiv brevete de invenție amortizabile înregistrate și puse în funcțiune până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv. Valoarea fiscală rămasă se determină după scăderea din valoarea de intrare a respectivelor mijloace fixe amortizabile/brevete de invenție amortizabile a sumei egale cu deducerea fiscală de 20% și se recuperează pe durata normală de funcționare. În cazul în care duratele normale de funcționare au fost recalculat, potrivit normelor legale în vigoare, perioada pentru care

există obligația păstrării în patrimoniu a acestor mijloace fixe se corelează cu duratele normale de funcționare recalulate.”

După cum rezultă din Declarația privind impozitul pe profit, întocmită pentru anul 2005 (anexată la dosarul cazei), societatea contestatoare nu a înscris la rd. 14 din declarație, suma reprezentând deducerea fiscală de 20%, potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigăi și la gazele naturale din producția internă, care prevede:

“Rândul 14 - se completează cu suma reprezentând amortizarea fiscală, determinată conform prevederilor art. 24 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Se include la această poziție și suma rezultată din aplicarea facilității fiscale reprezentând deducerea suplimentară de amortizare de 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe și/sau a brevetelor de invenție amortizabile, potrivit legii.”

Societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspecție fiscală o situație privind mijloacele fixe amortizabile achiziționate în perioada ianuarie – aprilie 2005 și nici situația privind calculul amortizării pentru aceste mijloace fixe, având în vedere că, **“valoarea fiscală rămasă se determină după scăderea din valoarea de intrare a respectivelor mijloace fixe amortizabile/brevete de invenție amortizabile a sumei egale cu deducerea fiscală de 20% și se recuperează pe durata normală de funcționare.”**

Având în vedere cele reținute mai sus, se concluzionează că, organele de inspecție au stabilit, în mod legal, **impozit pe profit suplimentar aferent perioadei ianuarie 2005 - septembrie 2008**, în sumă totală de ... lei.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, se reține că, stabilirea de majorări de întârziere în sarcina contestatoarei, reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura impozitului pe profit, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere, societatea datorează și suma de ... lei, cu titlu de **majorări de întârziere** aferente impozitului pe profit, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accesoriul*

urmeaza principalul, drept pentru care contestația va fi respinsă ca neintemeiată și nesusținută cu documene.

2. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr. .../...2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. a județului Hunedoara prin biroul de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În drept, art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, D.G.F.P. a județului Hunedoara, prin biroul de soluționare a contestațiilor, este competența sa 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" , la pct. 1 din Anexa 2 - Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", prevede:

„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”

Intrucât măsurile stabilite prin **Dispoziția nr. .../...2009** nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare, 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, în conformitate cu prevederile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare revine organului emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea contestației formulată de **SC X SRL ...**, împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2009** emisă de Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii, în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009**, privind stabilirea ca obligație de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de **... lei**, reprezentând:

- **... lei** - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **... lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR COORDONATOR,