

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. 2 / 11.01.2007
privind solutionarea contestatiei formulate de S.C. "A"

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili, cu privire la contestatia formulata de S.C. "A".

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, prin care s-au stabilit debite suplimentare in suma totala de ... **RON** reprezentand:

- impozit pe profit aferent anului 2004;
- majorari de întârziere aferente;
- penalități de întârziere aferente;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- penalități de intarziere aferente impozitului pe dividende.

Contestatia a fost depusa la Directia generala de administrare a marilor contribuabili, la data de 26.07.2006, asa cum reiese din stampila aplicata pe aceasta, in termenul prevăzut de art. 177 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fata de data de 05.07.2006, data comunicării deciziei de impunere.

Constatând ca in speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175, art. 176, art. 177 (1) si art. 179 alin.1 lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Direcția generala de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala este investita sa solucioneze contestatia formulata de S.C. "A" S.A..

I. Prin contestatia formulata, S.C. "A" S.A. invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

Impozit pe profit

1. S.C. "A" S.A. sustine ca "încadrarea de către organul de inspectie fiscala a plăților pentru daune interese (dobânda legala) pentru plata cu intarziere a dividendelor datorate stabilite prin sentințe civile ramase definitive in favoarea AVAS București in suma totala de ... lei la categoria cheltuielilor efectuate in favoarea acționarilor nu are suport legal intrucat cheltuielile respective nu sunt de natura

celor nominalizate la punctul 43 din Normele de aplicare a Codului Fiscal aprobat prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările ulterioare”.

Societatea contestatoare arata ca plățile pentru daune interese (dobânda legala) nu pot fi considerate ca fiind făcute in favoarea acționarilor si implicit nedeductibile fiscal, intrucat *“societatea a beneficiat de utilizarea disponibilităților bănești pe durata întârzierii la plata a dividendelor datorate AVAS pentru realizarea de venituri impozabile, AVAS București are calitatea in cadrul societății de acționar si nu de autoritate romana caz in care majorările de intarziere datorate cu acest titlu nu pot fi considerate nedeductibile fisca”* si *“conform prevederilor art.1 punctul 3 din H.G. nr. 84/2005 privind modificarea si completarea Normelor aprobate prin H.G. nr. 44/2004 <<penalitățile de intarziere si daunele interese stabilite potrivit legii ... sunt cheltuieli deductibile ... pe măsura inregistrării lor>> si sunt incadrate la cheltuieli efectuate in scopul realizării de venituri impozabile”.*

De asemenea, S.C. "A" S.A. arata ca dividendele cuvenite actionarului principal *“au fost frecvent reinvestite la nivelul societății si pana la data luării unor hotărâri definitive”* acestea *“au fost utilizate ca disponibilități in scopul realizării de venituri impozabile in locul creditelor bancare”.*

2. Referitor la cheltuielile de intretinere si reparații efectuate la Clubul de Volei, societatea contestatoare sustine ca acestea nu reprezinta cheltuieli pentru acțiuni sociale intrucat imobilul *“Clădire sala sport”* dat in functiune in data de 01.01.1983 *“in ultimii ani clădirea nu a indeplinit condițiile necesare pentru sportul de performanta si s-a utilizat cu prioritate pentru activitățile economice ale societatii, respectiv activități de marketing, analize de piața, instruiri ale reprezentanților medicali, etc.”*, echipa de Volei utilizand *“cu prioritate pentru antrenamente si jocuri oficiale Sala Sporturilor (Polivalenta) care aparține Municipality ... căreia ii plătește chirie”.*

3. In ceea ce priveste cheltuielile aferente contractelor de asociere in participatiune in suma de ..., S.C. "A" S.A. arata ca *“in urma activității de asociere in participatiune a rezultat ca nu s-au realizat de către Clubul Sportiv ... veniturile la nivelul prevăzut in contract”.*

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca *“schimbarea naturii tranzactiei de către organul de inspectie fiscala din <<operatii in participatiune>> in <<sponsorizare>> nu are suport legal intrucat contractul incheiat este contract de asociere in participatiune iar derularea acestuia s-a făcut cu respectarea reglementarilor contabile”.*

4. Referitor la cheltuielile cu amortizarea in suma de ... lei reprezentând valoarea rămasa a miiloacelor fixe iesite din conservare la data de 01.10.2004, societatea contestatoare sustine

ca temeiul legal invocat de organul de inspectie fiscala, respectiv, H.G. nr. 909/1997 a fost emisa pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanta Guvernului nr. 54/1997, iar Legea nr. 15/1994 *“potrivit art. 24 alin 22) din Codul fiscal nu s-a aplicat in anul 2004 la calculul profitului impozabil”*.

In aceste conditii. S.C. "A" S.A. arata ca, pe de o parte, *“nu exista temei legal pentru diminuarea capitalului propriu in anul 2004 sau incadrarea acestor cheltuieli in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil”*, iar pe de alta parte ca *“miiloacele fixe iesite din conservare la data de 01.10.2004 nu au fost casate efectiv pana la sfârșitul anului 2004 si nu s-a indeplinit cea de a doua conditie prevăzuta de H.G. nr. 909/1997 pentru diminuarea capitalului propriu in anul 2004 cu amortizarea nerecuperata”*.

5. Privitor la cheltuielile pentru realizarea unei invenții brevetate in România in suma de ... lei, S.C. "A" S.A. arata ca perioadele anterioare anului 2004 *“au fost verificate din punct de vedere fiscal”* si ca, potrivit *“articolului 38 alin. 12 litera b) din Codul fiscal veniturile realizate din aplicarea unei inventii brevetate in România pe o perioada de cinci ani de la prima aplicare nu sunt impozabile”*.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca in perioada 2000 - 2003 a realizat *“economii totale (venituri neimpozabile) in suma de ... lei care din eroare au fost impozitate”* si ca prin neacordarea deductibilitatii sumei de ... lei reprezentand *“plata recompensei”* se incalca prevederile articolului 38 alin. 12 litera b) din Codul fiscal si nu se aplica facilitățile aprobate.

Intrucat in perioada 2000 - 2003 veniturile neimpozabile *“s-au impozitat din eroare”*, iar in anul 2004 *“cheltuielile efectuate au fost considerate de către organul de control nedeductibile fiscal”*, se *“impune regularizarea impozitului pe profit din perioada respectiva ... in sensul scăderii din profitul impozabil a sumei de ... lei si anulara impozitului pe profit calculat suplimentar si a accesoriilor acestuia”*.

Majorari si penalitati de intarziere aferente veniturilor din dividende

S.C. "A" S.A. arata ca Adunarea Generala a Actionarilor din 25.04.2005 a hotarat pentru anul 2004 *“repartizarea din profitul net pentru dividende suma de ... lei”* si ca ulterior, *“Adunarea Generala Extraordinara a Actionarilor prin hotărârea din data de 10.06.2005 a schimbat repartizarea profitului din dividende in rezerve pentru majorarea capitalului social cu suma de ... miliarde Ro”*.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca *“legislatia fiscala nu prevede ca schimbarea destinației dividendelor in rezerve pentru majorarea capitalului social inseamna si plata acestora”*, pentru rezervele incorporate in capitalul social nedatorandu-se impozit pe dividende si implicit dobânzi si penalități de intarziere.

Totodata, societatea contestatoare arata ca *“in cazul in care majorarea capitalului social se efectua din dividende era necesar incasarea si v arsarea acestora intr-un cont separat la banca pentru a face dovada la Registrul Comer ului a sumelor depuse”* or, *“potrivit notelor contabile sumele au fost inregistrate in contul 1068 <<Alte rezerve>> pentru incorporare la capitalul social”*.

II. Prin decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala:

Verificarea a vizat perioada 01.01.2004 - 31.12.2004 pentru impozitul pe profit si 01.01.2003 - 31.12.2004 pentru impozitul pe dividende.

S.C. "A" S.A. este o societate comerciala cu capital majoritar de stat avand ca principal obiect de activitate fabricarea produselor farmaceutice de baza.

Impozit pe profit

a) Organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere si daune datorate către ac ionarul majoritar al societarii - AVAS pentru neplata la termenele legale a dividendelor datorate pentru anii 1995 - 2001, nu este deductibila fiscal conform art. 21 alin. (4) lit. e) si art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrucat aceasta este *“o cheltuiala efectuata in favoarea acționarilor si nu reprezintă o cheltuiala in scopul realizării de venituri”*.

Suma este compusa din majorări de intarziere in suma de ... lei si ... lei daune calculate de societate in baza Deciziei din 21 noiembrie 2002 emisa de Curtea Suprem de Justi ie - Sec ia Comerciala.

b) Organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma de ... lei reprezentand cheltuieli de intretinere si reparatii efectuate la Clubul de volei se incadreaza in categoria cheltuielilor cu actiuni sociale care depasesc plafonul prevazut de art. 21 (3) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fiind deci nedeductibile fiscal.

c) Organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada 01.01 - 31.12.2004, S.C. "A" S.A. a inregistrat pe cheltuieli suma totala de ... lei in baza contractelor de asociere in participatiune incheiate cu Clubul sportiv

Contractele in cauza au drept scop cofinantarea activitatii Clubului sportiv ..., partile contractante dobandind dreptul de coproprietate asupra contractelor jucatorilor de fotbal.

Avand in vedere faptul ca pe toata perioada S.C. "A" S.A. nu a evidenciat venituri din asocierea in participatiune, organul de inspectie fiscala a incadrat cheltuielile inregistrate in categoria cheltuielilor de sponsorizare si, conform art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a stabilit ca acestea nu sunt deductibile fiscal.

d) In luna decembrie 2004 societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli cu amortizarea in suma de ... lei reprezentand *“valoarea ramasa a mijloacelor fixe aflate in conservare in perioada 01.06.2003 - 30.09.2004 iesite din conservare la 01.10.2004 avand durata ramasa de functionare depasita”*.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca *“amortizarea inregistrata pe cheltuieli in anul 2004 reprezinta amortizarea aferenta perioadelor de scutire”* a mijloacelor fixe a caror durate normale de utilizare au expirat in anii 2001, 2002 si 2003.

Avand in vedere prevederile H.G. nr. 909/1997 completata cu H.G. nr. 568/2000, coroborat cu art. 19 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceasta suma nu este deductibila fiscal.

e) Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "A" S.A. a inregistrat in lunile iulie, octombrie si decembrie 2004 suma totala de ... lei reprezentand cheltuieli cu cercetarea in baza contractului de cesiune brevet de inventie din 10.01.2000 si a actului additional din 23.06.2004.

Avand in vedere ca platile efectuate sunt aferente anilor de aplicare 2000, 2001 si 2002 si in conformitate cu prevederile art. 19 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, si ale pct. 13 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceasta suma nu este deductibila fiscal.

De asemenea, organul de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca *“impozitul pe profit pentru anii 2000, 2001 si 2002 a facut obiectul verificarilor fiscale anterioare”*.

Impozit pe dividende

Organul de inspectie fiscala a constatat ca adunarea generala extraordinara a actionarilor S.C. "A" S.A. a aprobat majorarea capitalului social cu dividendele repartizate actionarilor in anul 2003, respectiv 2004.

Avand in vedere data la care s-a inregistrat fiecare majorare de capital, organul de inspectie fiscala a calculat dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele

existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

Impozitul pe profit

I. Referitor la suma totala de ... lei reprezentand daune si dobanzi de intarziere pentru neplata la termen a dividendelor datorate Autoritatii pentru valorificarea activelor statului, Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, a fost investit sa se pronunte asupra deductibilitatii fiscale a acesteia, in conditiile in care daunele si dobanzile sunt datorate unei autoritati romane si nu sunt datorate in baza unui contract comercial.

In fapt, in baza notei contabile din 31.12.2004, S.C. "A" S.A. a inregistrat pe cheltuieli suma totala de ... lei reprezentand daune si dobanzi de intarziere pentru neplata la termen a dividendelor datorate pe anii 1995, 1996, 1997, 1998, 2000 si 2001 Autoritatii pentru valorificarea activelor statului, actionar majoritar al societatii.

In drept, deductibilitatea cheltuielilor cu dobanzile de intarziere inregistrate la 31 decembrie 2004 este reglementata de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificata prin O.G. nr. 83/19.08.2004, care la art. 21 (4) lit. b) precizeaza urmatoarele:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobânzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impunerii”.

Conform textului de lege sus invocat, dobanzile de intarziere datorate autoritatilor romane nu sunt deductibile fiscal.

Dobanzile inregistrate de S.C. "A" S.A. sunt datorate Autoritatii pentru valorificarea activelor statului definita la art.1 din H.G. nr. 837/2004 privind organizarea și funcționarea Autorității pentru Valorificarea Activelor Statului, astfel:

“Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Statului, denumită în continuare AVAS, se organizează și funcționează ca instituție de specialitate a administrației publice centrale, cu personalitate juridică, în subordinea Guvernului”.

Hotararea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza la punctul 39 urmatoarele:

“Prin autorități române se înțelege totalitatea organelor administrației publice centrale și locale care urmăresc și încasează amenzi, majorări și penalități de întârziere, execută confiscări, potrivit prevederilor legale”.

In aceste conditii, se retine ca, in concordanta cu titulatura, Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Statului, reprezinta o autoritate romana.

In ceea ce priveste natura sumei totale de ... lei inregistrata la data de **31.12.2004** de S.C. "A" S.A. pe cheltuieli cu dobanzi, se retine ca aceasta este compusa din suma de ... lei reprezentand dobanzi datorate pentru neplata dividendelor convenite Autorității pentru Valorificarea Activelor Statului pe anii 1996 si 1997 stabilite prin decizia nr. 7007 pronuntata de Curtea Suprema de Justitie in data de **21 noiembrie 2002**, iar diferenta in suma de ... lei reprezinta daune si dobanzi calculate de societatea contestatoare pentru neplata dividendelor convenite Autorității pentru Valorificarea Activelor Statului pe anii 1995, 1998, 2000 si 2001.

Referitor la suma de ... lei reprezentand dobanzi datorate pentru neplata dividendelor convenite Autorității pentru Valorificarea Activelor Statului pe anii 1996 si 1997, se retine pe de o parte ca instanta a stabilit ca acestea sunt datorate potrivit prevederilor art. 43 Cod comercial, iar pe de alta parte faptul ca decizia nr. 7007 pronuntata de Curtea Suprema de Justitie in data de 21 noiembrie 2002 era irevocabila.

Cu alte cuvinte, dobanzile in cauza nu decurg dintr-un contract comercial incheiat intre cele doua parti in conformitate cu vointa juridica a acestora, ci au fost solicitate unilateral de Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Statului in temeiul art. 43 Cod comercial potrivit caruia *“Datoriile comerciale lichide și plătibile în bani produc dobânda de drept din ziua când devin exigibile”*, si au fost stabilite ca fiind datorate de S.C. "A" S.A. de instanta de judecata, deci neasumate de societate printr-un contract comercial.

De asemenea, se retine ca nu se justifica inregistrarea pe cheltuieli in data de 31 decembrie 2004 a sumei de ... lei in conditiile in care aceasta a fost stabilita in sarcina S.C. "A" S.A. prin decizia nr. 7007, irevocabila, pronuntata de Curtea Suprema de Justitie in data de 21 noiembrie 2002.

In ceea ce priveste suma de ... lei, se retine ca desi Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Statului a solicitat dobanzi pentru neplata dividendelor convenite pe anii 1996 si 1997, S.C. "A" S.A. inregistreaza la data de 31.12.2004 si dobanzile pe care le-a calculat din proprie initiativa pentru dividendelor convenite pe anii 1995, 1998, 2000 si 2001, in conditiile in care, la apelul formulat impotriva sentintei civile

nr. 1045 din 10 iulie 2000 pronuntata de Tribunalul ..., societatea contestatoare sustinea ca "in mod nelegal a fost obligata la daune interese", asa cum rezulta din decizia nr. 7007 a Curtii Supreme de Justitie din data de 21 noiembrie 2002.

Referitor la sustinerea S.C. "A" S.A. conform careia dividendele neplatite la termen Autorității pentru Valorificarea Activelor Statului "*au fost utilizate ca disponibilități in scopul realizării de venituri impozabile in locul creditelor bancare*", nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, in cazul creditelor bancare dobanda negociata si acceptata de parti si nu stabilita de o instanta de judecata se ramburseaza gradual pe perioada derularii contractului de credit si nu in valoarea totala, la o data ulterioara, aleatorie.

Or, inregistrarea la 31 decembrie 2004 a sumei totale de ... lei reprezentand daune si dobanzi de intarziere pentru neplata la termen a dividendelor datorate pe anii 1995, 1996, 1997, 1998, 2000 si 2001, a denaturat in mod artificial rezultatele financiare ale anului 2004 avand efecte majore asupra profitului realizat de societate.

In ceea ce priveste trimiterea contestatoarei la prevederile art. I pct. 3 din H.G. nr. 84/2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, conform caruia "*penalitățile de întârziere și daunele-interese, stabilite, potrivit legii, în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente, sunt cheltuieli deductibile, respectiv venituri impozabile pe măsura înregistrării lor*", aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, asa cum s-a aratat anterior, acestea nu sunt "*stabilite, potrivit legii, în cadrul contractelor economice*" ci printr-o decizie a instantei supreme de judecata.

Fata de cele retinute anterior, contestatia formulata de S.C. "A" S.A. va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit suplimentar aferent sumei totale de ... lei.

De asemenea, avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul, contestatia va fi respinsa si pentru majorarile si dobanzile de intarziere aferente acestui impozit.

II. Referitor la suma de ... lei reprezentand cheltuieli de intretinere si reparatii efectuate la Clubul de volei, Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, a fost investit sa se pronunte asupra deductibilitatii fiscale a acesteia, in conditiile in care societatea contestatoare nu face dovada ca in imobilul respectiv desfasoara activitati de marketing, analize de piata, instruiri.

In fapt, S.C. "A" S.A. a inregistrat in anul 2004 in contul 611 "Cheltuieli de intretinere si reparatii" suma totala de ... lei reprezentand contravaloarea unor operatiuni de intretinere si reparatii efectuate la Clubul de volei, imobil inregistrat in contabilitate sub denumirea "Cladire sala sport".

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 (3) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform carora:

"Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra fondului de salarii realizat. 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. [...]"

Conform textului de lege sus invocat cheltuielile efectuate la Clubul de volei, inregistrat in contabilitatea S.C. "A" S.A. sub denumirea "Cladire sala sport", se incadreaza in categoria cheltuielilor sociale efectuate la "baze sportive" care au deductibilitatea limitata.

Sustinerea S.C. "A" S.A. conform careia "*in ultimii ani clădirea ... s-a utilizat cu prioritate pentru activitățile economice ale societății, respectiv activități de marketing, analize de piață, instruirii ale reprezentanților medicali, etc.*", nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, aceasta fiind o motivare declarativa, nesustinuta cu nici un document din care sa rezulte ca activitatile enumerate au fost efectiv desfasurate in Clubul de volei, in ce perioada, si pentru ce alte activitati a mai fost utilizata cladirea.

Fata de cele retinute anterior, contestatia formulata de S.C. "A" S.A. va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit suplimentar aferent sumei de ... lei reprezentand cheltuieli de intretinere si reparatii efectuate la Clubul de volei.

Avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul, contestatia va fi respinsa si pentru majorarile si dobanzile de intarziere aferente acestui impozit.

III. Referitor la suma de ... lei inregistrata pe cheltuieli de exploatare in anul 2004, Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, a fost investit sa se pronunte asupra legalitatii incadrarii acestora in categoria cheltuielilor de

sponsorizare, avand in vedere prevederile contractului de asociere in participatiune incheiat de S.C. "A" S.A. cu Clubul sportiv

In fapt, S.C. "A" S.A. a incheiat in perioada 01.01. - 31.12.2004 contracte de asociere in participatiune cu Clubul sportiv

In baza deconturilor transmise de Clubul sportiv ..., societatea contestatoare a inregistrat pe cheltuieli de exploatare suma totala de ... lei fara a inregistra venituri.

Analizand tranzactia in cauza si documentele puse la dispozitie de S.C. "A" S.A., organul de inspectie fiscala a reincadrat tranzactia in cauza stabilind ca in fapt societatea contestatoare a sponsorizat Clubul sportiv cu suma totala de ... lei.

In drept, reincadrarea fiscala a tranzactiei este reglementata prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art. 11 (1) precizeaza urmatoarele:

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

Conform textului de lege sus invocat, organul de inspectie fiscala este indreptatit sa reincadreze o tranzactie economica in vederea reflectarii cat mai fidele a continutului economic al acesteia.

In vederea stabilirii legalitatii incadrarii cheltuielilor in suma totala de ... lei in categoria cheltuielilor cu sponsorizari efectuata de organul de inspectie fiscala, se impune analiza contractului de asociere in participatiune anexat in copie la dosarul cauzei.

Prin contractul de asociere in participatiune, fara numar si data, incheiat intre S.C. "A" S.A. si Clubul sportiv ..., la art. III *“Scopul asocierii si activitatile ce se vor realiza in comun”* se stipuleaza faptul ca *“Asocierea isi propune cofinantarea activitatii C.S. ..., in scopul maximizarii performantelor sportive si cresterii cotei valorice a lotului de jucatori, avand ca obiectiv mentinerea acesteia in Divizia A”.*

In aceste conditii, se retine ca, asa cum se mentioneaza explicit in contractul incheiat intre S.C. "A" S.A. si Clubul sportiv ..., obiectul acestuia il reprezinta cofinantarea uneia dintre parti, cu alte cuvinte asigurarea de catre S.C. "A" S.A. a resurselor banesti necesare Clubului sportiv ... in vederea cresterii performantelor acestuia.

Asadar, conform acestui contract, una dintre parti, S.C. "A" S.A., pune la dispozitia celeilalte parti, Clubul sportiv ..., resurse banesti pentru cresterea performantelor acesteia, rezultatul acestui contract apartinand in totalitate unei singure parti, Clubul sportiv

Or, contractul de asociere in participatiune presupune ca partile contractante convin să întemeieze o asociație în participațiune cu scopul comun de a obține câștiguri de pe urma activității desfășurată de

aceasta, castigurile fiind repartizate tuturor partilor in raport de cota cu care a participat la asociere.

De asemenea, se retine ca prin contractul in cauza nu se precizeaza cotele de participare la asociere a partilor si, implicit de distribuire a profitului sau pierderii obtinute.

Fata de cele prezentate anterior, se retine ca sumele virate de S.C. "A" S.A. in baza contractului anexat la dosarul cauzei nu pot fi asimilate cu aportul la o asociere in participatiune, acestea reprezentand in fapt niste sume puse la dispozitia Clubului sportiv ... cu **titlu gratuit**, fara a se urmari obtinerea de profit sau recuperarea lor.

Altfel spus, S.C. "A" S.A. a convenit cu Clubul sportiv ... sa transfere mijloace financiare destinate cresterii performantelor sportive inregistrate de acest club neconditionat de participarea la distribuirea eventualului profit obtinut de Clubul sportiv

In aceste conditii, se retine ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma totala de ... lei transferata de societatea contestatoare Clubului sportiv ... reprezinta o sponsorizare si nu o plata efectuata in cadrul unei asocieri in participatiune.

In ceea ce priveste deductibilitatea fiscala a sponsorizarilor, in anul 2004, aceasta era reglementata de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art. 21 (4) lit. p) precizeaza urmatoarele:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat efectuate potrivit legii”.

Fata de cele retinute anterior, contestatia formulata de S.C. "A" S.A. va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit suplimentar aferent sumei de ... reprezentand cheltuieli cu sponsorizarea Clubului sportiv ... , cat si pentru majorarile si dobanzile de intarziere aferente acestui impozit.

IV. Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei aferent cheltuielii cu amortizare inregistrata de S.C. "A" S.A. in luna decembrie 2004, cauza supusa solutionarii este daca Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, se poate pronunta asupra incadrarii acesteia in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscala, in conditiile in care, din raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere nu rezulta daca mijloacele fixe a caror durata de utilizare a expirat au fost casate.

In fapt, S.C. "A" S.A. a inregistrat in luna decembrie 2004 cheltuieli de amortizare in suma de ... lei care reprezinta valoarea ramasa a unor mijloace fixe aflate in conservare in perioada 01.06.2003 - 30.09.2004.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca aceste cheltuieli cu amortizarea privesc mijloace fixe a caror durate normale de utilizare au expirat in exercitii fiscale anterioare anului 2004, respectiv in anii 2001, 2002 si 2003.

In aceste conditii, *“potrivit legislatiei aplicabile in perioada 2001 - 2003”*, organul de inspectie fiscala a stabilit ca amortizarea aferenta perioadelor de scutire calculata pentru mijloacele fixe a caror durate normale de utilizare au expirat in anii 2001, 2002 si 2003 nu este deductibila fiscal.

In drept, pentru mijloacele fixe a caror durata normala de utilizare a expirat in perioada 2001 - 2003, deci anterior intrarii in vigoare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, sunt aplicabile prevederile H.G. nr. 909 din 29 decembrie 1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997, care, la punctul 18 lit. c) paragraful 3, precizeaza urmatoarele:

“Amortizarea aferentă perioadelor de scutire, pentru activele corporale prevăzute la art. 16 lit. a) și b) din lege, va diminua capitalurile proprii, la data expirării duratelor normale de utilizare prevăzute de lege și a casării efective, și care nu au putut fi valorificate potrivit legii”.

Conform textului de lege sus citat, se retine ca amortizarea aferenta perioadelor de scutire diminueaza capitalurile societatii la data expirarii duratelor normale de utilizare si a casarii efective a mijloacelor fixe.

Cu alte cuvinte, amortizarea aferenta perioadelor de scutire calculata pentru mijloacele fixe a caror durata normala de utilizare a expirat si care nu au fost valorificate potrivit legii, diminueaza capitalurile societatii la data casarii efective a acestora.

Astfel, pentru ca amortizarea aferenta perioadelor de scutire calculata pentru mijloacele fixe a caror durata normala de utilizare a expirat in perioada 2001 - 2003 sa diminueze capitalurile S.C. "A" S.A. se impune a se verifica daca acestea au fost valorificate potrivit legii sau daca au fost casate.

Potrivit temeiului legal sus invocat, numai amortizarea calculata in perioada de scutire pentru mijloacele fixe a caror durata normala de utilizare a expirat in perioada 2001 - 2003 si care au fost casate efectiv nefiind valorificate conform legii, diminueza capitalurile S.C. "A" S.A..

Or, din raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere nu rezulta ca mijloacele fixe a caror durata normala de utilizare a expirat in perioada 2001 - 2003 au fost casate, astfel incat, in conformitate cu prevederile punctului 18 lit. c) paragraful 3 din H.G.

nr. 909 din 29 decembrie 1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997, amortizarea aferenta perioadelor de scutire sa poata fi incadrata ca fiind o cheltuiala nedeductibila fiscal.

Fata de cele retinute anterior si avand in vedere prevederile art. 186 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, subcapitolul vizand cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe a caror durata normala de utilizare a expirat in perioada 2001 - 2003 din capitolul “2. Impozit pe profit” din raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere va fi desfiintat, cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat a aceluasi impozit, vizand aceeasi perioada.

La reverificare se va analiza daca mijloacele fixe a caror durata normala de utilizare a expirat in perioada 2001 - 2003 si nu au fost au fost valorificate potrivit legii, au fost casate, avand in vedere si sustinerea S.C. "A" S.A. conform careia *“mijloacele fixe iesite din conservare la data de 01.10.2004 nu au fost casate efectiv pana la sfarsitul anului 2004 si nu s-a indeplinit cea de a doua conditie prevazuta de H.G. nr. 909/1997 pentru diminuarea capitalului propriu in anul 2004 cu amortizarea nerecuperata”*.

V. Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei aferent cheltuielilor cu drepturile banesti acordate in baza contractului de cesiune brevet de inventie din 10.01.2000, cauza supusa solutionarii este daca Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, se poate pronunta daca aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, in conditiile in care organul de inspectie fiscala nu a analizat daca este legala vointa partilor exprimata prin actul aditional incheiat in data de 23.06.2004 privind esalonarea platilor.

In fapt, S.C. "A" S.A. a inregistrat in lunile iulie, octombrie si decembrie 2004 cheltuieli in suma totala de ... lei reprezentand plati efectuate in baza contractului de cesiune brevet de inventie nr. 97P/10.01.2000.

Contractul de cesiune brevet de inventie nr. 97P/10.01.2000 prevede la punctul 7.2 ca *“Drepturile banesti se negociaza intre societatea beneficiara si autori pentru o perioada de 3 ani, incepand cu*

data de 01.01.2000, in baza economiilor rezultate din aplicarea inventiei”, iar la punctul 7.6 ca “Drepturile banesti vor fi aprobate de Consiliul de Administratie al societatii, pe baza calculului economic, iar esalonarea se va face printr-un act aditional la prezentul acord”.

In data de 23.06.2004 se incheie un act aditional la contractul de cesiune brevet de inventie nr. 97P/10.01.2000 care, la art. 3, precizeaza ca *“Plata drepturilor banesti cuvenite autorilor, cuantificate conform contractului si analizei financiar - contabile ale Compartimentului Analiza Economica, pentru anii de aplicare 2000, 2001 si 2002 se va face dupa cum urmeaza:*

- pana la data de 31 iulie 2004 se vor achita drepturile banesti pentru anul 2000;*
- pana la data de 30 septembrie 2004 se vor achita drepturile banesti pentru anul 2001;*
- pana la data de 30 noiembrie 2004 se vor achita drepturile banesti pentru anul 2002”.*

In drept, in anul 2004, deductibilitatea fiscala a cheltuielilor este reglementata de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care, la art. 21 (1) precizeaza urmatoarele:

“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”.

Fata de cele prezentate mai sus se retine ca in perioada 2000 - 2002, perioada la care se face referire in legatura cu drepturile banesti datorate autorilor inventiei, S.C. "A" S.A. a realizat economii rezultate din aplicarea brevetului.

De asemenea, se retine ca organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal *“intrucat sumele achitate reprezinta cheltuieli aferente anilor anteriori”* fara a avea in vedere faptul ca in contractul de cesiune brevet de inventie nr. 97P/10.01.2000 se precizeaza ca *“esalonarea se va face printr-un act aditional”*, iar prin actul aditional partile convin ca plata acestor drepturi banesti sa se faca in trimestrul II si IV din anul 2004.

Totodata, organul de inspectie fiscala nu a analizat daca aferent veniturilor suplimentare inregistrate de S.C. "A" S.A. ca urmare a aplicarii brevetului ce face obiectul contractului de cesiune brevet de inventie nr. 97P/10.01.2000 au mai fost inregistrate alte cheltuieli.

Fata de cele retinute anterior si avand in vedere prevederile art. 186 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict*

considerentele deciziei de soluționare”, subcapitolul vizand cheltuielile cu drepturile banesti inregistrate in baza contractului de cesiune brevet de inventie nr. 97P/10.01.2000 din capitolul “2. Impozit pe profit” din raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere va fi desfiintat, cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat a aceluasi impozit, vizand aceeasi perioada.

La reverificare se va analiza daca raportarea drepturilor banesti cuvenite autorilor inventiei la veniturile suplimentare obtinute de S.C. "A" S.A. in primii trei ani de aplicare a brevetului ce face obiectul contractului de cesiune brevet de inventie nr. 97P/10.01.2000 este de natura sa influenteze deductibilitatea fiscala a acestora in conditiile in care partile au convenit ca plata acestora sa se efectueze numai in anul 2004.

De asemenea, se vor avea in vedere si sustinerile societatii contestatoare cu privire la impozitarea “*din eroare*” a veniturilor obtinute in perioada 2000 - 2003 si la “*regularizarea impozitului pe profit din perioada respectiva in mod corespunzator in sensul scaderii din profitul impozabil a sumei de ... ROL*”.

Impozitul pe dividende

Referitor la suma totala de ... lei reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende, Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au competenta de a stabili prin decizie de impunere accesorii aferente obligatiilor fiscale declarate de contribuabil si neachitate in termenul legal.

In fapt, organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "A" S.A. a calculat, declarat si retinut impozitul pe dividende aferente anului 2004.

In adunarea generala extraordinara a actionarilor din data de 10.06.2005 se decide “*majorarea capitalului social prin emisiune de noi actiuni rezultate din capitalizarea dividendelor aferente exercitiului financiar 2004, si repartizarea acestora actionarilor existenti in registrul actionarilor, la data de 27.06.2005*”.

Fata de termenul stabilit de adunarea generala extraordinara a actionarilor, 27.06.2005, organul de inspectie fiscala a stabilit ca impozitul pe dividende calculat, declarat si retinut de S.C. "A" S.A. era scadent la data de 25.07.2005.

Majorarile si penalitatile de intarziere calculate pentru neplata la termenul legal 25.07.2005 a impozitului pe dividende au fost

consemnate la punctul 2.3.1 "Obligatii fiscale suplimentare" din decizia de impunere.

In drept, art.115 alin.1 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, dispune:

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere".

Conform art. 84 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, "*Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere **ori de câte ori acesta modifică baza de impunere***".

Prin prisma textelor de lege sus invocate, se retine ca dobanzile si penalitatile de intarziere calculate de organul de inspectie fiscala pot face obiectul unei decizii de impunere numai atunci cand se modifica baza de impunere, cu alte cuvinte atunci cand impozitul sau taxa pentru care s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere a fost modificat.

Pentru situatia in care impozitul sau taxa a fost corect calculat, inregistrat si declarat de contribuabil dar nu a fost achitat la termenul scadent, dobanzile si penalitatile de intarziere datorate sunt reglementate prin art.115 (4) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza urmatoarele:

"Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice, [...]"

Prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.585/2005 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, la art.1 se prevede:

"Se aprobă modelele, precum și caracteristicile de tipărire, modul de difuzare, utilizare și de păstrare ale următoarelor formulare, cuprinse în anexa la prezentul ordin: [...]"

4. Decizie referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul precedent - MFP-ANAF cod 14.13.45.99/b".

In aceste conditii se retine ca pentru dobanzile si penalitatile de intarziere aferente unui impozit corect stabilit si declarat la autoritatea fiscala dar neachitat la termen se intocmeste decizia de impunere referitoare la obligatiile de plata accesorii, act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere potrivit art.86 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede ca:

"Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii".

In acelasi sens sunt si precizarile de la pct. 107.1 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizeaza urmatoarele:

“Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

- a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;*
- b) declarația fiscală, angajamentul de plată sau documentul întocmit de plătitor prin care acesta declară obligațiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de către plătitor, potrivit legii;*
- c) decizia prin care se stabilește și se individualizează suma de plată, pentru creanțele fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, stabilite de organele competente”.*

Avand in vedere prevederile legale invocate se retine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au procedat la emiterea de decizii de impunere, fapt pentru care decizia de impunere va fi anulata pentru suma totala de ... lei reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere calculate pentru neplata la termen a impozitului pe dividende, urmand ca organele de inspectie fiscale sa procedeze conform prevederilor legale.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 11(1), art. 19(1), art. 21(1), art. 21(3) lit. c), art. 21(4) lit. b), lit. p) din Legea nr. 571/2003, art. 1 din H.G. nr. 837/2004, pct. 39 din H.G. nr. 44/2004, art. 43 Cod comercial, art. 1 pct. 3 din H.G. nr. 84/2005, pct. 18 lit. c) din H.G. nr. 909/1997, pct. 23 lit. d) din Regulamentul nr. 704/1993 coroborat cu art. 54, art. 116(1), art. 121(1), art.175 (1), art. 177(1), art. 186 din O.G. nr. 92/2003 republicata, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. "A" S.A. pentru suma totala de ... **RON** reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari de întârziere aferente;
- penalități de întârziere aferente.

2. Desfiintarea deciziei de impunere pentru suma totala de ...**RON** reprezentand:

- impozit pe profit;
- dobanzi de intarziere si
- penalizari, urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul contestat, sa reanalizeze situatia de fapt pentru aceleasi obligatii bugetare si aceeasi perioada avand in vedere cele retinute in cuprinsul prezentei decizii si actele normative incidente in materie in perioada verificata.

3. Anularea deciziei de impunere pentru suma totala de ...**RON** reprezentand:

- majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze conform celor precizate in decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 6 luni de la comunicare.

Serviciul **IMPOZIT PE PROFIT**
Inspector **CRISTESCU NADIA**

DECIZIA NR. 2 /11.01.2007

Materia (materiile) corespunzatoare din "Lista materii"

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu daune si dobanzi datorate autoritatilor romane stabilite de instanta - **NOU** -
 - deductibilitatea fiscala a cheltuielilor sociale - **NOU** -
 - deductibilitatea fiscala a cheltuielilor de sponsorizare - **NOU** -
 - deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu amortizarea
 - deductibilitatea fiscala a cheltuielilor ce nu au correspondent in venituri
- Procedura
- emiterea eronata a titlului de creanta

Total suma contestata: 1.110.606 lei

1. **Respingerea ca neintemeiata** pentru suma totala de **778.297 lei** reprezentand impozit pe profit si accesorii
in baza art.11(1), art. 21(4) lit. b) si lit. p), art. 21 (3) lit. c) din L. 571/2003, art. 1 din H.G. 837/2004, pct. 39 din H.G. 44/2004

2. **Anularea deciziei de impunere** pentru suma totala de **54.880 lei**, reprezentand majorari si penalitati aferente impozitului pe dividende
in baza art. 84 si art. 115(1) din O.G. 92/2003

3. **Desfiintarea deciziei de impunere** referitoare la suma totala de **277.429 lei** reprezentand impozit pe profit si accesorii
in baza art. 21(1) din L. 571/2003, pct. 18 din H.G. 909/1997

SEF SERVICIU**INTOCMIT**

Impozit pe profit

NOU - deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu daune si dobanzi datorate autoritatilor romane stabilite de instanta.

NOU - deductibilitatea fiscala a cheltuielilor sociale

NOU - deductibilitatea fiscala a cheltuielilor de sponsorizare

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu amortizarea

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor ce nu au corespondent in venituri

Procedura

- emiterea eronata a titlului de creanta