



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice Calarasi



Str. Eroilor nr. 6-8
Calarasi, judetul Calarasi
Tel : 0242 312374
Fax :0242 315267

DECIZIA Nr.62/19.07.2011
privind solutionarea contestatiei depusa de S.C.X S.A
înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr. 18492/08.06.2011

Compartimentul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finanțelor Publice Calarasi a fost sesizat de catre Activitatea de inspectie fiscala asupra contestatiei formulata de S.C. X S.A cu domiciliul fiscal in Com.Z, Jud. Calarasi, înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr.18492/08.06.2011.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-CL 332/27.04.2011.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) Titlul IX Cap.I din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin.(1), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii este competenta sa solutioneze contestatia depusa de S.C. X S.A.

I. Din analiza contestatiei s-a constatat ca S.C. XS.A contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-CL 332/27.04.2011 emisa de Activitatea de inspectie fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 27.04.2011, pentru suma de Y lei reprezentand :

- Impozit pe profit - Y lei
- Accesorii - Y lei

Motivele formulate de S.C. X S.A in sustinerea contestatiei sunt urmatoarele:

Impozitul pe profit stabilit suplimentar de organul fiscal in quantum de lei este nedatorat avand in vedere urmatoarele aspecte:

Referitor la impozitul calculat suplimentar pentru anul fiscal 2008 si 2009 prin includerea in baza de impozitare a cheltuielilor efectuate de subscrisa cu serviciile de intermediere in quantum de prestate de intermediarul SC Z SRL.

Organul de inspectie a inclus in baza de impozitare in mod netemenic si nelegal cheltuielile in quantum de Y lei efectuate cu serviciile prestate de SC Z SRL, cheltuieli care sunt deductibile conform pct 48 din Norma metodologica de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In fapt, intre societatea si SC Z SRL s-a incheiat in anul 2008 si 2009 doua contracte de comision nr. 8/28.08.2008 si nr. 11/04.06.2009

In baza contractelor incheiate de catre societatea catre clientii identificati de care prestator, in baza anexei la 1 la contractele de comision SC Z SRL a emis facturile fiscal nr. 1620465/22.12.2008 in valoare de 416.500 lei si nr. 1620467/17.12.2009 in valoare de Y lei reprezentand comision conform contractelor.

Prin inregistrarea in contabilitate a acestor facturi prestatorul SC Z SRL a realizat venituri la care a platit cota de TVA aferenta sumei facturate si impozitul pe profit aferent veniturilor realizate.

Societatea SC X SA a primit factura fiscala aferenta serviciilor prestate, a inregistrat in contabilitate cheltuiala conform dispozitiilor legale, si a diminuat baza impozabila cu contravaloarea acestora conform pct 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind codul fiscal.

In urma controlului, organul de inspectie considera cheltuielile cu servicii de comision (intermediere) prestate de SC Z SRL in valoare de Y lei ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit motivat de faptul ca "contribuabilul nu poate justifica prestarea efectiva a serviciilor cu material corespunzatoare si necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate".

Organul de inspectie fiscal a aplicat in mod gresit dispozitiile art. 21 alin.4 lit.m di LG nr. 571/2003 deoarece societatea noastra indeplineste cumulativ conditiile stabilite prin pct.48 din Norma metodologica de aplicare a Legii nr.571/2003.

a) Referitor la indeplinirea primei conditii impusa prin norma metodologica de aplicare a Legii n.571/2003 conform careia "serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract incheiat

intre parti sau in baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, precese-verbale de receptive, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau de orice alte material corespunzatoare”.

Dupa cum am mentionat, in baza contractelor incheiate intre parti, prestarile de servicii au constat in identificarea de care intermediarul SC Z SRL de cumparatori pentru comercializarea de care societatea noastra a samantei de grau , orz si rapita, productie proprie 2008 si 2009.

Serviciile la care s-a obligat prestatorul SC Z SRL au fost efectiv efectuate. Societatea a incheiat contract de vanzare cumparare cu clientii gasiti de catre intermediarul SC Z SRL, prin care a reusit sa vanda la preturi foarte bune in anul 2008-85% samanta vanduta adica cantitatea de 2.342.210kg samanta din totalul de 2.751.040 samanta vanduta, iar in anul 2009-77% din samanta vanduta adica cantitatea de 593.880 kg samanta vanduta.

Afirmatiile organului de control privind nedovedirea de catre societate a prestarii efective a serviciilor sunt contrazise de documentele justificative prezentate, care emana atat de la cele doua parti (contracte, oferte de vanzare, anexa cu detalieria cumparatorilor, facturi fiscale) precum si de la terti cum este oferta de achizitionare a samantei facuta de catre cumparatorii gasiti de catre prestator.

Toate aceste documente reprezinta “orice alte material corespunzatoare serviciilor prestate si sunt in conformitate cu dispozitiile legale reglementate de norma metodologica de aplicare a art.21 alin.4 lit.m Codul fiscal.

Referitor la indeplinirea celei de a doua conditii impusa prin norma metodologica de aplicare a Legii nr. 571/2003 conform careia ***“contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.***

Necesitatea efectarii prestarilor de servicii contractate rezulta din specificul si destinatia marfii pe care societatea noastra trebuia sa o vanda productia de rapita si respective samanta de grau si orz.

Astfel intr-o perioada scurta de timp societatea trebuia sa gaseasca cuparatori direct sau prin intermediul altor intermediari cum a fost SC Z SRL pentru a comercializa.

- Samanta de grau/orz care se vinde in intervalul septembrie-octombrie, cand producatorii achizitioneaza samanta necesare infiintarii culturilor de toamna

- Seminte de rapita

Samanta se produce in perioada august-septembrie dupa recoltatul culturii si se comercializeaza in perioada septembrie-octombrie. Dupa aceasta perioada marfa ramasa in stoc, nu mai poate fi vanduta nici ca samanta si nici ca grau, orz de consum deoarece odata tratata marfa nu mai poate fi data in consum.

Fara a beneficia de serviciile de intermediere efectuate de catre SC Z SRL, societatea nu ar fi reusit sa vanda toata cantitatea de samanta si ar fi inregistrat pierderi, deoarece marfa ramasa in stoc se depreciaza calitativ si nu mai poate fi comercializata in anul urmator.

Beneficiile generate de executarea contractelor de comision sunt atestate de rezultatele financiare ale societatii care prin intermediul clientilor identificati de catre prestatorul SC Z SRL a reusit sa vanda o cantitate mai mare de samanta de grau si orz si a realizat astfel venituri impozabile mai mari, deoarece pretul de vanzare a samantei de grau/orz a fost mai mare decat pretul de vanzare a graului/orzului de consum. Astfel, in anul 2008 graul de consum s-a vandut la preturi cuprinse inte 0,54-0,66lei/kg, iar samanta s-a vandut la preturi cuprinse intre 1,15-1,40lei/kg.

Cu privire la productia de rapita aceasta trebuie comercializata imediat la recoltat deoarece societatea nu poate depozita rapita in spatiile proprii din urmatoarele motive:

- a) Rapita se recolteaza la umiditatea de 12-16% pentru a evita pierderile de productie la recoltat;
- b) Deoarece umiditatea de pastrare in deposit este sub 9% rapita trebuie uscata si conditionata, operariuni pe care societatea nu le poate face din lipsa utilajelor necesare;

Prin urmare pentru a evita pierderile cantitativ de la recoltare, care uneori pot ajunge si la 100%, rapita este recoltata conform tehnologiei (anexa 6) si pentru a nu se deprecia din punct de vedere calitativ si cantitativ prin depozitare cu o umiditate mai mare de 9%, marfa a fost valorificata imediat.

Ca urmare a intermediarii efectuata de catre SC Z SRL societatea a reusit sa valorifice productia de rapita imediat si a evitat pierderile cantitative care s-ar fi produs daca s-ar fi intarziat recoltatul, dar si pierderile cantitative si calitative care ar fi rezultat ca urmare a unei depozitari necorespunzatoare.

Avand in vedere cele mentionate mai sus rezulta in mod evident ca cheltuielile generate de contractele de comision privind gasirea de cumparatori pentru vanzarea productiei de rapita si samantei de grau/orz au vizat si au determinat realizarea de venituri impozabile prin valorifierea rapida si la preturi foarte bune a produselor societatii noastre, respectand astfel dispozitiile art. 21 alin. 1 din codul fiscal conform caruia *“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusive cele reglementate prin acte normative in vigoare”*.

Considera ca trebuie avut de asemenea in vedere faptul ca prestatorul SC Z SRL a realizat venituri prin prestarea serviciilor, mitarea si inregistrarea in contabilitate a celor doua facturi fiscale reprezentand contravaloare servicii prestate in baza contractelor incheiate intre parti si a a achitat obligatiile fiscal aferente: a platit TVA-ul si impozitul; pe profit. Acest aspect a fost constatat si de catre organele fiscale de inspectie din cadrul Directiei generale a Finantelor Publice Dambovita cu ocazia controlului efectuat la aceasta firma.

In consecinta daca aceste servicii nu ar fi fost prestate efectiv cum in mod gresit retine organul de control prestatorul SC Z SRL nu ar fi realizat venituri facturate si nu ar fi datorat Impozitul pe profit si TVA-ul aferent facturilor.

Prin mentinerea prezentei decizii de impunere statul s-ar imbogati fara just temei deoarece veniturile prestatorului SC Z SRL din cele doua contracte au fost impozitate conform dispozitiilor legale, iar prin nededucerea cheltuielilor de catre SC X SA sumele facturate de catre SC Z SRL mai sunt impozitate inca o data prin includerea lor in baza impozabila a societatii noastre.

Organul de control in mod neintemeiat include in baza impozabila suma de X reprezentand contravaloarea cantitatii de K litri ulei alimentar care a fost dat drept arenda in alte produse arendatorilor societatii avand in vedere urmatoarele aspecte:

Societatea realizeaza venituri impozabile din activitatea principal care este cultivarea cerealelor. Aceasta activitate se realizeaza pe terenul agricol pe care societatea noastra il are in folosinta si administrare in baza contractelor de arendare incheiate cu proprietarii de terenuri.

Potrivit legii arendarii nr.16/1994 in contractile de arendare incheiate intre parti s-a stipulat un quantum al arendeii, pe care societatea noastra in calitate de arendas trebuie sa-l plateasca indiferent de productia realizata.

Insa conform legii cuantumul arendeii poate fi modificat prin acordul partilor, aspect care se consemneaza in orice document care emana de la partile contractante si care face parte integranta din contractual de arenda.

In temeiul art.14.2 din actul constitutive consiliul de administratie al societatii stabileste in fiecare an cuantumul arendeii si modalitatea de plata. Arenda astfel stabilita se mentioneaza in documentele de constituire a drepturilor denumite de parti <<borderou drepturi arenda>>, semnat de ambele parti contractante- arendator si arendas.

Acordarea unei arendeii mai mari fata de ceea ce s-a stabilit la incheierea contractului este rezultatul evolutiei pietei pe care societatea noastra isi desfasoara activitatea. Astfel, cum rezulta din evidenta suprafetelor lucrate de societatea noastra, in anii in care societatea noastra nu a acordat o arenda mai mare, neacordand <<bonusuri>>, suprafata de teren lucrata s-a diminuat.

Pentru a stopa actiunea de retragere a suprafetelor arendate si in felul acesta sa ne mentinem veniturile realizate, societatea noastra a hotarat caodarea unei arenda ii mari prin includerea si a unor produse (ulei, zahar, faina, etc), care nu pot fi stipulate expres in contract pentru ca se modifica de la an la an, fiind influentate de productia realizata, dar mai ales de cuantumul arendeii acordata de societatile concurente.

Din punct de vedere juridic partile au inteles sa reglementeze cele mentionate mai sus prin incheierea unui act additional la contractul de arendare in care **au constatat si convenit ca arenda primita in fiecare an este cea stabilita si predate conform borderourilor intocmite de arendas si semnate de arendator.**

Din punct de vedere contabil cuantumul arendeii rezulta din borderourile care atesta drepturile de arenda, care au fost inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991 republicata cu modificarile si completarile ulterioare. Aceste borderouri reprezenta dovada platii arendeii, fie ca este vorba de arenda in grau/bani si in alte produse si atesta cheltuiala efctiva facuta de societatea noastra pentru folosinta terenului pe care il are de la arendatori in vederea realizarii de venituri impozabile.

Organul de control considera cheltuiala cu uleiul acordat arendatorilor in anul 2008 in baza bolderourilor de constituire drepturi arenda ca fiind nedeductibila la calculul impozitului pe profit deoarece nu ar fi efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusive cere reglementata prin acte normative in vigoare.

Avand in vedere cele mentionate mai sus afirmatii;e organului de control nu pot fi retinute deoarece **sursa realizarii de venituri impozabile de catre societatea noastra o reprezinta lucrarea**

suprafetelor de teren date in folosinta de arendatori. Este evident ca diminuarea suprafetelor lucrate are consecinta directa asupra productiei de societatea noastra si implicit asupra veniturilor realizate din comercializarea productiei.

In consecinta, efectuarea de cheltuieli cu arenda prin includerea in aceasta si a altor produse decat grau/bani reprezinta o cheltuiala stabilita conform borderourilor care fac parte din contract si efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind in conformitate cu dispozitiile art.21 din codul fiscal, o cheltuiala deductibila.

C) Referitor la materialele de constructii achizitionate de societatea noastra in cursul anilor 2008 si 2010, care au fost folosite in lucrari de reparatii la imobiliarile corporale, acestea au fost inregistrate in mod correct in contabilitate, direct pe cheltuieli de exploatare pe baza facturilor fiscal primite de la furnizor.

Cu privire la aceste material de constructie, organul de control a retinut in mod neintemeiat si contrar notei explicative la care face trimitere, ca acestea au fost folosite in scopul imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile detinute de societate si le sunt aplicabile dispozitiile art.24 din Legea 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare potrivit carora "cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, constituirii, asamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor preentului articol".

In fapt societatea noastra detine peste 20 de cladiri pentru intretinere, reparatii, depozitare care sunt deservite de cai de acces, platform, rampe cu o suprafata de cateva mii .p. in care se lucreaza cu utilaje grele (combine, tractoare, camioane etc.) datorita specificului activitatii desfasurate. Mijloacele fixe detinute de societatea noastra sunt amplasate pe raza teritorial administrative a doua componente: unde exista puncte de lucru cu toate spatille necesare desfasurarii activitatii de productie. Pe parcursul anului 2008 si a anului 2010 au fost efectuate lucrari de reparatii la constructiile detinute (incluzand cai de acces, rampe, platforme, imprejurimi) din sat Nicolae Balcescu si Independenta. La depozitele de cereal care sunt autorizate confom legii in vederea mentinerii autorizarii societatea noastra este obligata sa efectueze repararea platformelor si peretilor despartitori, igienizarea intregului deposit, repararea acoperisului si burlanelor care sunt din table pentru a se asigura conditii normale de pastrare a cerealelor.

Toate materialele de constructii mentionate in raportul de inspectie au fost folosite in lucrari de reparatii curente la mijloacele fixe ale societatii: au fost betonate caile de acces, rampe, platformele din zonele de traffic intens (magazii, ateliere mecanice etc) au fost inlocuite piesele defecte la instalatii sanitare, s-au efectuat zugraveli si

reparatii la zidurile constructiilor, s-au efectuat reparatii la acoperisul magaziiilor prin inlocuirea tablei existente si care prezinta fisuri cu alte table de acelasi fel, s-a reparat gardul de la punctual de lucru Nicolae Balcescu, s-au facut lucrari care au avut ca efect intretinerea constructiilor, **FARA a se modifica si moderniza constructiile.**

Toate lucrarile efectuate au avut drept finalitate mentinerea utilizarii normale si continue a mijloacelor fixe si nu au condus la un plus de confort si/sau valoare, deci nu pot fi incluse in categoria imbunatatirilor mijloacelor fixe cum gresit si neintemeiat retine organul de control.

In acest sens depunem si raportul de reevaloare al imobilizarilor corporale efectuat in anul 2009 in care se poate observa ca nu sunt cresteri de valoare la constructiile detinute de societatea noastra. (anexa 11)

Din punct de vedere contabil societatea noastra cu respectarea reglementarilor contabile in vigoare la data inregistrarii, a **inregistrat contravaloarea materialelor de constructii direct pe cheltuieli de exploatare pe baza facturilor fiscal primite de la furnizor si a bonurilor de consum.**

Astfel potrivit dispozitiilor pct. 94 alin. 1 din Reglementarea contabila conforma cu Directiva a IV-a a Comisiilor Economice Europene aprobata prin Ordin nr. 1752/2005: **“Costul reparatiilor efectuate la imobilizarile corporale, in scopul asigurarii utilizarii continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuiala in perioada in care este efectuata”.**

Avand in vedere aspectele mentionate la pct. I din care rezulta ca societatea nu datoreaza impozitul pe profit stabilit suplimentar prin decizia contestata, va solicitam sa constatati ca societatea noastra nu datoreaza conform principiului **“accesorium sequitur principale”** nici majorarile de intaziere stabilite pentru aceste sume.

Avand in vedere cele dezvoltate mai sus solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere nr. 332/27.04.2011 emisa de Agentia nationala de Administrare Fiscala/ Directia Generala a Finantelor Publice Calarasi-Activitatea de inspectie fiscala.”

II. Din continutul Deciziei de impunere nr.F-CL 332/31.03.2011, al Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 27.04.2011 si al documentelor anexate acestora, rezulta urmatoarele:

La nivelul perioadei supuse inspectiei fiscale s-a stabilit suplimentar un impozit pe profit in suma de Y lei din urmatoarele motive:

In perioada verificata contribuabilul deduce cheltuieli cu servicii de comision respectiv intermediere prestate de SC Z SRL in valoare de Y lei

pentru care nu poate justifica prestarea efectiva a serviciilor cu materiale corespunzatoare si necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate, potrivit art.21 alin.(4) lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. In lipsa documentelor justificative care sa ateste prestarea acestor servicii, organul de inspectie fiscala considera cheltuielile inregistrate ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

In anul 2008 contribuabilul achizitioneaza de la Floby Electronics System patru sisteme de supraveghere in valoare de Y lei achizitii inregistrate direct in conturi de cheltuieli respectiv contul 6021. Potrivit art. 24 din Legea nr.571/2003 „(1) 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.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau *în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”

In anul 2008 contribuabilul achizitioneaza de la S.C. Y SRL cu facturile 4946/22.08.2008 si 4749/07.08.2008 cantitatea de 27.600 litri ulei alimentar pe care potrivit registrului jurnal aferent lunii august 2008, il inregistreaza in contul 371. In luna decembrie 2008, potrivit documentelor puse la dispozitie de contribuabil, societatea da in consum cantitatea de 19.083 litri in valoare de Y lei , descarca contul de marfuri prin corespondenta cu contul de cheltuieli 6588 si considera cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit. Societatea sustine ca a fost acordat ulei alimentar ca bonus suplimentar pentru arendatorii societatii. In contractul de arenda aferent anului 2008 se prevede ca nivelul arendei este de 700 Kg echivalent grau pentru un hectar arendat fara a se mentiona si alte bonusuri. Potrivit art.21 din Legea nr.571/2003 „(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.”

In cursul anilor 2008 si 2010 societatea achizitioneaza o serie de materiale de constructii(beton, tamplarie pvc, obiecte sanitare, materiale sanitare, gresie, faianta, policarbonat etc.) pe care le inregistreaza pe conturi de cheltuieli. Achizitiile sunt in valoare de Y lei si au fost utilizate in scopul imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile detinute de societate.

In anul 2008 societatea a achizitionat patru sisteme de supraveghere in suma de Y lei, achizitii pe care le-a inregistrat direct in conturi de cheltuieli. Organele de inspectie fiscala au considerat aceste cheltuieli ca fiind aferente mijloacelor amortizabile care se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii stabilind astfel impozit pe profit suplimentar in suma de Y lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar au fost calculate majorari de intarziere in suma de Y lei

III. Luând in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

1.Referitor la impozitul pe profit in suma de Y lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar, Directia Generala a Finantelor Publice prin Compartimentul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii fiscale a cheltuielilor aferente contractelor de comision, in conditiile in care societatea nu a facut dovada prestarii efective a serviciilor ce fac obiectul contractelor.

In fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. X S.A. a inregistrat cheltuieli in suma de Y lei aferente contractului de comision nr.8/28.08.2008 si a contractului nr.11/04.06.2009 incheiate cu S.C. Z SRL fara a detine documente care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor contractate.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) respectiv ale art.21 alin.(1) si (4) din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul profitului impozabil si a cheltuielilor nedeductibile se precizeaza:

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

Art.21 Cheltuieli

“(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:

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 dispozițiile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu „serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii” se precizează ca:

Norme metodologice:

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.”

Din analiza contractelor se reține ca acestea nu cuprind date referitoare la prestator și nu este precizat serviciul prestat, respectiv valoarea totală a contractului, iar cheltuielile nu sunt defalcate pe întreaga durată de desfășurare a contractului, sau pe durata realizării obiectului contractului. Factura emisă de către prestator cu specificatia Comision este emisă pentru toată valoarea. Agentul economic nu a justificat cu documente (rapoarte de lucru, studii de piață) prestarea efectivă și modul de derulare a obiectului contractului, fiind astfel încălcate prevederile legale. Acest fapt conduce la concluzia că aceste servicii nu au fost efectiv realizate și că înregistrarea în evidența contabilă a societății a acestor cheltuieli în suma de 600.000 lei s-a făcut doar cu scopul de a diminua profitul impozabil realizat în perioada la care se referă, cu consecința diminuării obligațiilor pe care societatea le datorează bugetului de stat la sursa impozit pe profit.

Mai mult, din verificările efectuate a rezultat faptul că în perioada în care a prestat serviciile de comision/intermediere SC Z SRL, persoana care se ocupa de administrarea acestei firme este unul dintre administratorii SCX S.A., respectiv dl., acesta având și calitatea de administrator la SC Z SRL, iar cele două societăți SC Z SRL și SC X S.A. au și un acționar comun în persoana domnului, așa cum rezultă din documentele anexate.

Având în vedere cele de mai sus, se constată că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la considerarea acestor cheltuieli în suma de Y lei ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care contestația pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neintemeiată.

2. Referitor la suma de Y lei reprezentand impozit pe profit, aferent cheltuielilor cu cele patru sisteme de supraveghere, cauza supusa solutionarii este daca societatea poate deduce aceste cheltuieli, in conditiile in care cheltuielile aferente achizitionarii de mijloace fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii.

In fapt, societatea a achizitionat patru sisteme de supraveghere in suma de Y lei, achizitii pe care le-a inregistrat direct in conturi de cheltuieli. Organele de inspectie fiscala au considerat aceste cheltuieli ca fiind aferente mijloacelor amortizabile care se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii stabilind astfel impozit pe profit suplimentar in suma de Y lei.

In drept, potrivit art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) 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.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau *în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

d) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Avand in vedere prevederile legale, sistemele de supraveghere indeplinesc conditiile unui mijloc fix pentru care cheltuielile se recupereaza prin deducerea amortizarii. Organele de inspectie fiscala au procedat in mod corect considerand sistemele de supraveghere ca mijloace fixe pentru care au stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de Y lei.

3. Referitor la suma de Y lei reprezentand impozit pe profit, aferent cheltuielilor cu materiale de constructie, cauza supusa solutionarii este daca societatea poate deduce aceste cheltuieli, in conditiile in care lucrarile efectuate au fost lucrari de modernizare avand ca efect sporirea gradului de confort si ambient.

In fapt, in cursul anilor 2008 si 2010 societatea achizitioneaza o serie de materiale de constructii (beton, tamplarie pvc, obiecte sanitare, materiale sanitare, gresie, faianta, policarbonat etc) pe care le inregistreaza in conturi

de cheltuieli . Achizițiile sunt în valoare de Y lei fără TVA, pentru anul 2008 și Y lei fără TVA pentru anul 2010 și au fost utilizate în scopul **îmbunătățirii** mijloacelor fixe amortizabile deținute de societate pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit în suma de Y lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile Ordinului nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la secțiunea 7 pct.93 și 94 precizează:

„93. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

94. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.”

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.”

Potrivit pct.III.2 din Anexa nr.1 la HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind Clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe:

„Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

În același sens Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, aprobate prin H.G. nr.909/1997 precizează la pct.7: „Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.”

În concluzie, având în vedere prevederile legale, se reține că sunt considerate mijloace fixe amortizabile cheltuielile ulterioare, respectiv investițiile efectuate la mijloacele fixe existente care au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial, iar pentru clădiri și construcții lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

În situația efectuării unei modernizări, efectul cheltuielilor este de a conduce la obținerea de beneficii economice suplimentare, aceasta fiind recunoscută ca o componentă a activului, iar recuperarea acestor cheltuieli făcându-se treptat pe calea amortizării, așa cum se prevede prin art.24 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, astfel: „(1) 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.”

Astfel ca, organele fiscale în mod corect au considerat aceste cheltuieli ca fiind aferente construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile care se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, motiv pentru care se va respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

4.Referitor la suma de Y lei reprezentand impozit pe profit, aferent cheltuielilor cu uleiul dat în consum, cauza supusa solutionarii este daca societatea poate deduce aceste cheltuieli, în condițiile în care societatea a acordat bonus suplimentar pentru dreptul de folosință al terenului agricol adus de membrii asociați, peste cota de distribuție prevăzută în contractul de arenda.

In fapt, în anul 2008 contribuabilul achiziționează de la SC Z SRL cu facturile 4946/22.08.2008 și 4749/07.08.2008 cantitatea de 27.600 litri ulei alimentar pe care potrivit registrului jurnal aferent lunii august 2008, îl înregistrează în contul 371 marfuri.

În luna decembrie 2008, potrivit documentelor puse la dispoziție de contribuabil, societatea da în consum cantitatea de 19.083 litri (valoare Y lei) ulei alimentar, descarcă contul de marfuri prin corespondența cu contul de cheltuieli 6588 și consideră cheltuiela deductibilă la calculul impozitului pe profit. Uleiul alimentar s-a acordat **bonus suplimentar** pentru arendatorii societății. În contractul de arenda aferent anului 2008 la capitolul

V art.6 se prevede „nivelul arendeii este de 700 kg echivalent grau pentru un hectar arendat” fara a se mentiona si alte bonusuri.

In drept, potrivit art. 21 alin.(1) si alin.(4) lit.g) din Lg.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare:

„ (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:

g) cheltuielile înregistrate de societățile agricole, constituite în baza legii, pentru dreptul de folosință al terenului agricol adus de membrii asociați, peste cota de distribuție din producția realizată din folosința acestuia, prevăzută în contractul de societate sau asociere;”

Avand in vedere faptul ca uleiul a fost acordat arendatorilor ca bonus asa cum sustine societatea , peste cota de distributie din productia realizata prevazuta in contractul de arenda, aceasta cheltuiala in mod corect a fost considerata de organele de control ca fiind o cheltuiala nedeductibila, motiv pentru care contestatia va fi respinsa pentru acest capat de cerere.

5. In ceea ce priveste majorarile de intarziere in suma de Y lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de majorari de intarziere aferente debitului stabilit suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Avand in vedere ca in ceea ce priveste debitul reprezentand impozit pe profit in suma de Y lei contestatia se va respinge ca neintemeiata, iar prin contestatia formulata nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta se va respinge si pentru suma de Y lei, stabilita cu titlu de accesorii, conform principiului de drept **„accessorium sequitur principale”**.

Pentru considerentele de fapt si de drept expuse in continutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de S.C. X S.A.
pentru suma de Y lei reprezentand :

impozit pe profit stabilit suplimentar – Y lei
majorari de intarziere - Y lei

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si
poate fi atacata la Tribunalul Calarasi in termen de 6 luni de la
comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,