

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

**DECIZIA NR. 55/08.03.2007**  
privind solutionarea contestatiilor formulate de  
**S.C. "S" S.A.**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice cu privire la contestatia formulata de S.C. "S" S.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 a finantelor publice, prin care s-au stabilit debite suplimentare in suma totala de ... **RON** reprezentand:

- impozit pe profit suplimentar;
- majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- diminuarea pierderii fiscale pe anul 2005;
- diminuarea pierderii fiscale pe anul 2006.

Totodata S.C. S" S.A. contesta si dispozitia de masuri.

Contestatia a fost depusa la Directia generala a finantelor publice, la data de 30.11.2006, asa cum reiese din stampila registraturii, in termenul prevăzut de art. 177 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fata de data de 01.11.2006, data instiintarii deciziei de impunere, asa cum rezulta din adresa aflata la dosarul cauzei.

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 solutioneze contestatia formulata de S.C. "S" S.A..

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

S.C. "S" S.A. contesta decizia de impunere si "*masurile dispuse prin dispozitia nr. ...*".

Societatea contestatoare arata ca "*organul de control a inteles eronat facturarea produselor*" intrucat "*societatea nu a acordat rabaturi,*

*remize, risturnuri, sconturi sau alte reduceri de pret*”, a inregistrat *“in gestiune produsele la pret de productie si nu cu amanuntul”* iar *“facturarea s-a efectuat pe baza negocierii preturilor de vanzare cu clientii”*.

Prin raportarea *“la o lista de pret orientativa”*, organul de inspectie fiscala a incalcat prevederile art. 65 (2) din Codul de procedura fiscala.

Referitor la *“stornarea lipsurilor din gestiune din venituri”*, S.C. "S" S.A. sustine ca acestea *“au fost inregistrate anterior pe venituri si impozitate in anul 2002”* si ca prin masura dispusa de a se diminua pierderea inregistrata de societate in anul 2005, *“organul de control include in baza de impozitare de doua ori aceasta suma”*.

Societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala a interpretat *“deductibilitatea amortizarii dupa bunul sau plac”* analizand *“pauzele utilajelor, defectiuni, gol de productie”* si nerespectand prevederile art. 24 din Legea nr. 571/2003.

In ceea ce priveste *“prevederile capitolului IV din Legea nr. 571/2003”*, S.C. "S" S.A. arata ca organul de inspectie fiscala a interpretat eronat textul de lege in sensul ca prevederea conform careia *“pierderile rezultate din vanzarea proprietatilor imobiliare se recupereaza din profiturile realizate din operatiuni de aceeaasi natura”* nu conduce la concluzia ca *“pierderea societatii din exploatare nu poate fi recuperata din profiturile obtinute din vanzarea de proprietati imobiliare si titluri de participatie”*.

S.C. "S" S.A. sustine ca organul de inspectie fiscala *“nu cunoaste faptul ca societatii, in perioada 2004 - 2006, nu ii sunt aplicabile prevederile O.M.F.P. nr. 306/2002 ci ale O.M.F.P. nr. 94/2001”* astfel ca *“evaluarea elementelor patrimoniale se face la valoarea actuala a fiecarui element stabilita in functie de utilitatea bunului, starea acestuia si pretul pietei, iar in situatiile financiare stocurile sunt de obicei inregistrate la minimum dintre cost si valoarea realizabila neta”*.

Societatea contestatoare arata ca art. 5 din contractul de vanzare - cumparare incheiat cu “PM” - Franta, prevede ca *“la cererea expresa a cumparatorului marfa poate fi stocata inaintea livrarii in depozitele societatii “m” pe o durata medie ce nu poate depasi trei luni.*

Cu privire la livrarile de marfa depozitata la comisionarul S.C. "m" S.A., S.C. "S" S.A. sustine ca prin inregistrarea *“in contul 418 <<Clienti facturi de intocmit>> si la venituri”*, acestea *“au fost inregistrate eronat in evidenta contabila a societatii deoarece reprezinta stocuri la tert”* intrucat aceste produse *“raman in proprietatea S.C. "S" S.A. pana la livrarea la export”*, in aceste conditii societatea inregistrand *“in avans venituri”*.

De asemenea, societatea contestatoare arata ca intrucat “*produsele avizate societatii "m" reprezinta stocuri aflate la terti, societatea nu are obligatia facturarii si inregistrarii la venituri a produselor avizate*”, organul de inspectie fiscala avand “*obligatia sa diminueze veniturile cu inregistrarea incorecta de 148.762,81 RON pentru reflectarea corecta a veniturilor perioadei si a situatiei acestor stocuri la terti*”.

Referitor la masurile dispuse prin dispozitia nr. ..., S.C. "S" S.A. sustine ca “*masura dispusa de organul de control, de rectificarea a declaratiei privind impozitul pe profit pe anul 2005, nu este posibil de realizat datorita faptului ca cheltuiala nedeductibila apare in anul 2006, in anul 2005 neinfluentand calculul profitului/pierderii fiscale*”.

Totodata, societatea contestatoare arata ca “*organul fiscal nu a examinat in mod obiectiv starea de fapt, facand afirmatii - constatari incorecte si neconforme cu realitatea*”, incalcandu-se prevederile art. 7 (3) din O.G. nr. 92/2003.

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

Verificarea s-a facut in baza cererii depuse de Institutia Prefectului nr. ... prin care se solicita efectuarea unui control fiscal ca urmare a unei sesizari depuse de salariatii S.C. "S" S.A..

Controlul a vizat perioada 01.07.2004 - 30.06.2006 pentru impozitul pe profit.

S.C. "S" S.A. este o societate comerciala cu capital privat care are ca obiect de activitate productia altor tipuri de mobilier.

Societatea contestatoare a incheiat anul 2004 cu profit, iar in anul 2005 a inregistrat pierdere in suma de 10.587.078 RON.

**Impozit pe profit**

**A)** Organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada iulie 2004 - februarie 2006, S.C. "S" S.A. a acordat clientilor reduceri de pret neevidentiate distinct in facturile fiscale emise care nu au fost aprobate de consiliul de administratie al societatii si care nu au fost prevazute in contractele economice incheiate cu acesti clienti.

**a)** - Contractul de vanzare - cumparare produse finite incheiat cu **S.C. "CS" S.R.L.** prevede la art. 3 ca “*Preturile cu care se*

factureaza mobilierul sunt preturile valabile din <<LISTA DE PRETURI>>”.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca *“in realitate produsele au fost livrate cu reduceri de pret cuprinse intre 30 - 35% fata de listele de pret ale societatii, in unele cazuri ajungand chiar si sub pretul de antecalcul”* si ca *“S.C. “S” S.A. a controlat in mod indirect S.C. “CS” S.R.L.”*.

Astfel, in perioada 01.05.2004 - 01.10.2004, directorul comercial al S.C. “CS” S.R.L. detinea si functia de administrator supleant la S.C. “S” S.A., iar din raspunsurile date la notele explicative solicitate de organul de inspectie fiscala a rezultat ca S.C. “CS” S.R.L. s-a infiintat cu acordul consiliului de administratie al S.C. “S” S.A. *“cu scopul de a derula probleme comerciale, aprovizionare cu materii prime si vanzari de produse finite”* in conditiile in care *“conturile “S” erau blocate”*.

**b)** - Societatea contestatoare a acordat clientului **S.C. “V” S.R.L.** reduceri de pret cuprinse intre 30 - 45% fata de listele de pret aprobate.

Aceste reduceri de pret sunt nejustificate si neevidentiate in facturi fiscale.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca administratorul de la S.C. “V” S.R.L. detinea in aceeasi perioada de timp si functia de director comercial la S.C. “S” S.A..

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca membrii consiliului de administratie al S.C. “S” S.A. nu au fost instiintati in legatura cu infiintarea si activitatea S.C. “V” S.R.L., administratorul S.C. “S” S.A. incalcand prevederile art. 149 din Legea nr. 31/1990 republicata.

Societatea contestatoare nu a prezentat organului de inspectie fiscala *“nici un contract de vanzare - cumparare sau orice alt contract economic incheiat intre S.C. “S” S.A. si S.C. “V” S.R.L.’*.

Urmare a *“cercetarii la fata locului”*, organul de inspectie fiscala a constatat ca pentru produsele finite vandute de S.C. “S” S.A. la S.C. “V” S.R.L. cu reduceri de pret cuprinse intre 30 - 45% fata de listele de pret aprobate, S.C. “V” S.R.L. a intocmit facturi catre aceeasi clienti ai S.C. “S” S.A. *“aplicand un adaos comercial intre 20 - 25% fata de pretul de achizitie”*.

**c)** - Contractul de comision nr. .../31.12.2003 incheiat cu **S.C. “MG” S.R.L.** avand ca obiect vanzarea la extern a produselor finite precizeaza la pct. 1 ca *“specificatia si preturile sunt cele din lista de pret anexata”*.

Contractul nr. .../01.01.2005 incheiat intre cele doua societati, cu valabilitate in anul 2005, stipuleaza *“discount acordat 5% plata la livrare”*.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca *“in realitate produsele au fost livrate cu reduceri de pret cuprinse intre 13 - 30% fata de listele de pret ale societatii, in unele cazuri ajungand chiar si sub pretul de antecalcul”*, aceste reduceri nefiind evidentiatare in facturi fiscale sau alte documente legale.

**d)** - Contractul de comision nr. .../31.12.2003 incheiat cu **S.C. “VIE” S.R.L.** avand ca obiect vanzarea la extern a produselor finite precizeaza ca *“specificatia si preturile sunt cele din lista de pret anexata ... din 14.11.2003 valabila pana la 31.01.2004”*.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca *“in realitate produsele au fost livrate cu reduceri de pret cuprinse intre 25 - 35% fata de listele de pret ale societatii, in unele cazuri ajungand chiar si sub pretul de antecalcul”*, aceste reduceri nefiind evidentiatare in facturi fiscale sau alte documente legale.

**e)** - Contractul de comision nr. .../31.12.2003 incheiat cu **S.C. “CP” S.R.L.** avand ca obiect vanzarea la extern a produselor finite precizeaza ca *“specificatia si preturile sunt cele din lista de pret anexata”*.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca *“in realitate produsele au fost livrate cu reduceri de pret cuprinse intre 25 - 35% fata de listele de pret ale societatii, in unele cazuri ajungand chiar si sub pretul de antecalcul”*, aceste reduceri nefiind evidentiatare in facturi fiscale sau alte documente legale.

**f)** - Contractul de comision nr. .../07.01.2004 incheiat cu **“CA” Azerbaidjan** avand ca obiect vanzarea la extern a produselor finite precizeaza ca *“specificatia si preturile sunt cele din lista de pret anexata”*.

Pentru perioada 21.02.2005 - 31.12.2005 a fost incheiat contractul nr. .../04.03.2005 care contine aceleasi prevederi in legatura cu preturile practicate.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca *“in realitate produsele au fost livrate cu reduceri de pret cuprinse intre 25 - 35% fata de listele de pret ale societatii, in unele cazuri ajungand chiar si sub pretul de antecalcul”*, aceste reduceri nefiind evidentiatare in facturi fiscale sau alte documente legale.

**g)** - Contractul de comision nr. .../31.12.2003 incheiat cu **S.C. “SN” S.R.L.** avand ca obiect vanzarea la extern a produselor finite precizeaza ca *“specificatia si preturile sunt cele din lista de pret anexata”*.

Pentru anul 2005 a fost incheiat contractul nr. .../01.01.2005 care stipuleaza *“discount acordat 5% plata se face la livrare”*.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca *“in realitate produsele au fost livrate cu reduceri de pret cuprinse intre 25 - 35% fata de listele de pret ale societatii, in unele cazuri ajungand chiar si sub pretul de antecalcul”*, aceste reduceri nefiind evidentiata in facturi fiscale sau alte documente legale.

**h)** - Contractul de comision nr. 8637/31.12.2003 incheiat cu **S.C. “YI” S.R.L.** avand ca obiect vanzarea la extern a produselor finite precizeaza ca *“specificatia si preturile sunt cele din lista de pret anexata nr. ... din 14.11.2003. Lista este valabila pana in 31.01.2004”*.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca *“s-au mai intocmit liste de pret valabile pentru perioada ulterioara 01.02.2004 - 31.12.2004”*.

Pentru anul 2005 a fost incheiat contractul nr. .../01.01.2005 care stipuleaza *“discount 4% plata se face la livrare”*.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca *“in realitate produsele au fost livrate cu reduceri de pret cuprinse intre 15 - 35% fata de listele de pret ale societatii, in unele cazuri ajungand chiar si sub pretul de antecalcul”*, aceste reduceri nefiind evidentiata in facturi fiscale sau alte documente legale.

**i)** - Societatea contestatoare a acordat clientului **S.C. “CI” S.R.L.** reduceri de pret cuprinse intre 15 - 35% fata de listele de pret aprobate, in unele cazuri ajungand chiar si sub pretul de antecalcul al S.C. "S" S.A..

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca spre deosebire de clientii sus prezentati, *“pentru firma “PM” care era unul dintre cei mai mari clienti ai S.C. "S" S.A., nu s-au acordat reduceri de pret, respectandu-se intocmai listele de pret anexate contractelor de vanzare - cumparare”*.

Avand in vedere constatările de mai sus, prevederile art. 11 (1)si (2), si art. 7 (1) pct. 21 lit. c) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, si pct. 22 din H.G. nr. 44/2004, organul de inspectie fiscala a procedat la estimarea veniturilor care ar fi trebuit realizate, iar in cazul reducerilor acordate persoanelor afiliate **S.C. “CS” S.R.L.** si **S.C. “V” S.R.L.**, a comparat preturile din listele de pret valabile pentru toti clientii S.C. "S" S.A. cu preturile inscrise in facturile fiscale emise catre cele doua societati.

**B)** Organul de inspectie fiscala a constatat ca in anul 1998, urmare a inventarierii efectuate la depozitul de cherestea, S.C. "S" S.A. a inregistrat lipsa in gestiune imputata gestionarului cu nota contabila nr. .../30.09.2002 astfel:

461 "Debitori diversi" = 7581 "Alte venituri din exploatare" - in negru cu suma de ... ROL

461 "Debitori diversi" = 4427 "Taxa pe valoarea adaugata colectata" - in negru cu suma de ... ROL.

Urmare a Deciziei Tribunalului nr. .../R conform careia "*decizia de imputare este nelegala ...*", societatea contestatoare efectueaza stornarea operatiunilor de mai sus cu nota contabila nr. .../31.05.2005.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca "*societatea a procedat gresit la efectuarea inregistrarii in contabilitate a sentintei judecatoresti*" in sensul ca stornarea nu trebuia efectuata ci "*la data de 30.04.2005 societatea trebuia sa inregistreze lipsa in gestiune in suma totala de ... RON, care conform Deciziei Tribunalului nr. .../R a fost neimputabila, pe contul de cheltuiala 654 <<Pierderi din creante si debitori diversi>> asa cum prevede O.M.F. nr. 306/2002, aceasta cheltuiala fiind o cheltuiala nedeductibila fiscal conform prevederilor art. 21 alin. 4 lit. c) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare*".

De asemenea, organul de control stabileste ca "*prin aceasta inregistrare contabila societatea a majorat pierderea contabila aferenta anului 2005 ... in loc sa inregistreze aceasta suma ca si o cheltuiala nedeductibila fiscal, regasindu-se ca efect in diminuarea pierderii fiscale de recuperat a societatii la 31.12.2005*".

**C)** Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea a inregistrat in perioada ianuarie 2005 - februarie 2006 cheltuieli cu amortizarea unor active care nu au fost utilizate in activitatea de productie, cheltuieli care, potrivit art. 21 (2) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, nu sunt deductibile fiscal.

Durata de nefunctionare a activelor pentru care nu s-a acordat deductibilitate fiscala amortizarii a fost stabilita de organul de inspectie fiscala in baza notelor explicative solicitate.

**D)** In baza sesizarii Institutiei Prefectului cu privire la vanzarea unor active, organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "S" S.A. a vandut in anul 2005 un teren si doua cladiri, obtinand un castig fata de valoarea fiscala a acestora in suma totala de ... lei.

Avand in vedere prevederile art. 33 (2) din Legea nr. 571/2003, organul de inspectie fiscala a stabilit ca "*impozitul pe profit suplimentar este in suma de ... lei*".

**E)** Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea a efectuat inregistrari in contabilitate in baza unei note contabile "*primate de la contabilul sef de sectie*", sau in vederea diminuarii valorice a soldului

contului 341 "Semifabricate" "fara a avea la baza un proces verbal de reevaluare ... sau alte documente justificative".

Potrivit art. 21 (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

**F)** In perioada 1999 - 2004 S.C. "S" S.A. a livrat marfuri catre S.C. "m" S.A., comisionar pentru "PM" Franta, intocmind avize de insotire a marfii si inregistrand pe venituri contravaloarea marfurilor la pret de raportare a productiei, fara a colecta taxa pe valoarea adaugata, si nu la preturile incasate prin banca de la clientul final.

In baza prevederilor pct. 13 din H.G. nr. 44/2004, organul de inspectie fiscala a procedat la ajustarea venitului "tinand cont de prevederile art. 8 din contractul incheiat cu firma "PM" unde se precizeaza ca livrarea se face la preturile din liste".

**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:**

**I. Referitor la suma totala de ... lei reprezentand diminuarea pierderii fiscale inregistrate de S.C. "S" S.A. in anii 2005 si 2006, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta de solutionare, in conditiile in care diminuarea pierderilor face obiectul dispozitiei de masuri nr. .../31.10.2006 si a raportului de inspectie fiscala nr. .../31.10.2006 .**

In fapt, in baza raportului de inspectie fiscala nr. .../31.10.2006, organele de inspectie fiscala au emis dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../31.10.2006.

In dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../31.10.2006 se arata ca "in urma incheierii raportului de inspectie fiscala partiala nr. .../31.10.2006 s-a diminuat pierderea fiscala a societatii cu suma de ... RON", fapt pentru care se dispune "depunerea declaratiei rectificative privind impozitul pe profit aferent anului 2005".

In raportul de inspectie fiscala nr. .../31.10.2006, la pagina 14, ca si concluzii ale capitolului "1. Impozit pe profit", se precizeaza urmatoarele:

"- in anul 2005 s-a diminuat pierderea fiscala cu suma de ... RON; [...]"

- in anul 2006 organele de control au diminuat pierderea fiscala cu suma de ... RON".



Prin contestatia formulata, S.C. "S" S.A. contesta *"masurile dispuse prin dispozitia nr. .../31.10.2006"* privind diminuarea pierderii fiscale pe anul 2005 cu suma de ... lei si pe anul 2006 cu suma de ... lei.

In drept, art. 179 (1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, stabileste urmatoarele :

*"(1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează: [...]*

*c) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, al căror quantum este de 500.000 lei (RON) sau mai mare, precum și cele formulate împotriva actelor emise de organe centrale se soluționează de către organe competente de soluționare constituite la nivel central.*

*(2) Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente".*

Punctul 5.2 din Ordinul A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizeaza urmatoarele:

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

Potrivit punctului 1 din anexa nr. 2 la O.M.F.P. nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", *"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"*.

Cum diminuarea pierderii inregistrate pe anii 2005 si 2006 cu suma totala de ... lei nu face, asa cum s-a aratat anterior, obiectul deciziei de impunere nr. .../31.10.2006 fiind dispusa prin dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../31.10.2006 si raportul de inspectie fiscala nr. .../31.10.2006, potrivit temeiului legal invederat mai sus, competenta de solutionare a contestatiei pentru acest capat de cerere revine organelor fiscale emitente.

Fata de cele retinute anterior, pentru capatul de cerere vizand diminuarea pierderii fiscale pe anul 2005 cu suma de ... lei si pe

anul 2006 cu suma de ... lei, contestatia formulata de S.C. "S" S.A. va fi remisa organului fiscal emitent al dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../31.10.2006 si al raportului de inspectie fiscala nr. .../31.10.2006, respectiv Directiei generale a finantelor publice, spre competenta solutionare.

## **II. IMPOZIT PE PROFIT**

Verificarea a vizat perioada 01.07.2004 - 30.06.2006.

***1. Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei aferent reducerilor de preturi acordate unor clienti in anul 2004 in suma totala de ... lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii fiscale a acesteia, in conditiile in care S.C. "S" S.A. a practicat cu unii clienti preturi inferioare celor stabilite prin contractele de vanzare - cumparare fara a evidentia distinct in facturi reducerea acordata.***

In fapt, S.C. "S" S.A. a incheiat o serie de contracte de vanzare - cumparare cu diversi clienti, contracte care, la art. 3 "Obiectul contractului" stipuleaza ca "Preturile se factureaza la preturile valabile din <<LISTA DE PRETURI>>.

Din verificarile efectuate a rezultat ca societatea contestatoare nu a respectat prevederile contractuale in relatiile comerciale cu S.C. "CS" S.R.L., S.C. "V" S.R.L., S.C. "MG" S.R.L., S.C. "VIE" S.R.L., S.C. "CP" S.R.L., "CA" Azerbaidjan, S.C. "SN" S.R.L., S.C. "YI" S.R.L. si S.C. "CI" S.R.L., in sensul ca a livrat marfuri catre acesti clienti la preturi mai mici fata de preturile valabile din listele de preturi anexe contractelor, preturi acceptate de ambele parti prin semnarea contractelor.

Astfel, S.C. "S" S.A. a inregistrat venituri mult mai mici decat cele stabilite prin contractele de vanzare - cumparare incheiate cu acesti clienti fara a justifica diferenta de pret nefacturata, diferenta care nu poate fi asimilata decat unor cheltuieli cu reduceri de pret acordate aleatoriu acestor clienti.

Reducerile acordate acestor clienti fata de listele de preturi convenite prin contractele de vanzare - cumparare sunt cuprinse intre 13% si 45%.

In drept, sunt incidente prevederile art. 21 (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza urmatoarele:

*"(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*".

Cu alte cuvinte, legiuitorul conditioneaza deductibilitatea fiscala a cheltuielilor inregistrate in contabilitate de existenta documentelor justificative in baza carora s-a efectuat inregistrarea.

Or, in cazul in speta, reducerile acordate "*nu au la bază un document justificativ*", diferenta intre pretul stabilit prin contractul de vanzare - cumparare si cel facturat clientilor sus mentionati nefiind consemnata pe factura.

Mai mult, prin Decizia nr. 3 din 4 martie 2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, emisa de Ministerul Finantelor Publice, cu privire la cheltuielile cu reducerile de pret acordate, se fac urmatoarele precizari:

*"VI. Reducerile de preț pot fi încadrate în două categorii:*

- *reduceri de natură comercială, care au o influență directă asupra mărimii nete a unei facturi;*

- *reduceri de natură financiară, care poartă denumirea de sconturi și se acordă procentual asupra unei creanțe decontate înainte de scadența normală. Deductibilitatea cheltuielilor rezultate din aplicarea reducerilor comerciale sau financiare se acordă în următoarele condiții:*

- *orice reducere de preț trebuie să fie compatibilă cu prevederile Legii concurenței nr. 21/1996, cu modificările și completările ulterioare;*

- *să fie efective și în sume exacte în beneficiul clientului;*

- *să nu constituie în fapt remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare;*

- *să fie reflectate în facturi sau în alte documente legale;*

- *reducerile să se acorde în baza unei hotărâri a adunării acționarilor sau asociaților, după caz*".

Asadar, deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu reducerile de pret acordate clientilor, este conditionata in principal de reflectarea acestora intr-un document justificativ, respectiv in factura.

In aceste conditii, se retine ca reducerile de pret acordate de S.C. "S" S.A. clientilor sus mentionati fara a fi consemnate pe facturi reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal.

Referitor la sustinerea S.C. "S" S.A. conform careia "*societatea nu a acordat ... reduceri de preturi*" facturarea efectuandu-se "*pe baza negocierii preturilor de vanzare cu clientii*", aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, contractul de vanzare - cumparare care reprezinta manifestarea vointei partilor si in care sunt precizate preturile de vanzare acceptate de parti, reprezinta materializarea negocierilor dintre parti.

Dealtfel, faptul ca preturile din contractul de vanzare - cumparare sunt cele convenite de parti a fi facturate, rezulta si din contractul in cauza, respectiv la pct. 1 al art. 3 "Obiectul contractului", care precizeaza ca "Vanzatorul **se obliga** sa vanda ... bunurile in sortimentele, cantitatile, preturile, ... mai jos convenite".

Mai mult, partile din contractul de vanzare - cumparare convin, la pct. 1 din art. 12 "Alte clauze", ca renegocierea preturilor este conditionata de "*cresterea preturilor la materiale, gaz, energie, etc.*"

In aceste conditii, facturarea aleatorie la preturi inferioare celor convenite si acceptate de partile din contractele in cauza nu poate fi justificata ca fiind rezultatul unei negocieri ulterioare incheierii contractului, cu atat mai mult cu cat atunci cand S.C. "S" S.A. a avut intentia de a acorda reduceri de pret, acestea s-au materializat prin acte aditionale la contractele de vanzare - cumparare asa cum s-a procedat in cazul contractelor incheiate cu S.C. "MG" S.R.L., S.C. "SN" S.R.L. si S.C. "YI" S.R.L..

Mai mult, reducerile de pret acordate unor clienti in anumite perioade nu sunt justificate din punct de vedere comercial intrucat S.C. "S" S.A. vindea aceleasi marfuri, in aceleasi perioade, altor clienti la preturile contractate.

Dealtfel, faptul ca marfurile vandute clientului S.C. "V" S.R.L. cu reduceri cuprinse intre 35% si 45% au fost revandute de acesta clientilor S.C. "S" S.A. la preturile din contractul de vanzare - cumparare, nu este de natura sa confirme ca reducerile au fost acordate in scopul asigurarii desfacerii.

In ceea ce priveste sustinerea S.C. "S" S.A. conform careia organul de inspectie fiscala s-a raportat in mod eronat "*la o lista de pret orientativa*" si nu la pretul de piata al produselor, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat lista de preturi contine preturile convenite de comun acord de partile contactante, preturi care, fiind practicate de societatea contestatoare cu cea mai mare parte a clientilor, pot fi asimilate cu preturile de piata ale produselor respective.

Fata de cele prezentate anterior se retine ca in mod corect organul de inspectie fiscala a procedat la reintregirea profitului impozabil cu suma reprezentand diferenta dintre valoarea marfurilor vandute la preturile facturate catre S.C. "CS" S.R.L., S.C. "V" S.R.L., S.C. "MG" S.R.L., S.C. "VIE" S.R.L., S.C. "CP" S.R.L., "CA" Azerbaidjan, S.C. "SN" S.R.L., S.C. "YI" S.R.L. si S.C. "CI" S.R.L. fata de valoarea acelorasi marfuri la preturile din contractele de vanzare - cumparare.

Avand in vedere cele retinute, contestatia formulata de S.C. "S" S.A. va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind

impozitul pe profit suplimentar in suma de ... lei aferent reducerilor de pret acordate nejustificat unor clienti.

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.

**2. Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei aferent vanzarilor de active, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca acesta constituie un impozit suplimentar de plata, in conditiile in care in februarie 2005 S.C."S" S.A. a vandut proprietati imobiliare si a incheiat anul 2005 cu pierdere fiscala.**

In fapt, in februarie 2005 S.C. "S" S.A. a vandut proprietati imobiliare - cladiri si terenuri, obtinand un profit in suma totala de ... lei.

In drept, la data tranzactiei, erau in vigoare prevederile art. 33 (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

*“Dacă câștigurile rezultate din vânzarea-cesionarea proprietăților imobiliare situate în România și a titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română depășesc pierderile rezultate dintr-o astfel de vânzare-cesionare, atunci impozitul pe profit se stabilește prin aplicarea unei cote de 10% la diferența rezultată”.*

Acelasi articol, la aliniatul 4, precizeaza urmatoarele:

*“Câștigul rezultat din vânzarea-cesionarea proprietăților imobiliare sau titlurilor de participare este diferența pozitivă între:*

*a) valoarea realizată din vânzarea-cesionarea unor asemenea proprietăți imobiliare sau titluri de participare; și*

*b) valoarea fiscală a unor asemenea proprietăți imobiliare sau titluri de participare”.*

Aplicand prevederile legale sus citate, rezulta ca din tranzactiile efectuate, S.C. "S" S.A. a inregistrat un castig in suma totala de ... lei rezultat ca urmare a scaderii din valoarea obtinuta din vanzare in suma de ... lei a valorii fiscale a bunurilor in suma de .... lei, castig pentru care datoreaza un impozit in suma de ... lei.

In ceea ce priveste sustinerea S.C. "S" S.A. conform careia pierderea inregistrata in anul 2005 *“poate fi recuperata din profiturile obtinute din vanzarea de proprietati imobiliare”*, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, conform legislatiei in vigoare la data tranzactiilor, profitul realizat din vanzarea proprietatilor imobiliare se evidentiaza in mod diferit fata de restul profitului obtinut de societate.

Astfel, art. 33 (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza ca *“Pierderea rezultată din vânzarea-cesionarea proprietăților imobiliare situate în România și a titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română se recuperează din profiturile impozabile rezultate din operațiuni de aceeași natură, în următorii 5 ani fiscali consecutivi”*, iar punctul 96 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, arata ca *“Persoanele juridice înscriu în registrul de evidență fiscală modul de calcul al câștigului/pierderii rezultate din tranzacțiile efectuate cu proprietăți imobiliare. La fiecare termen de plată a impozitului pe profit, persoanele juridice vor determina profitul/pierderea rezultată, cumulat de la începutul anului fiscal. Profitul rezultat se impune cu cota de 10%, pierderea urmând a fi recuperată din profiturile determinate în următorii 5 ani fiscali din câștigurile rezultate din aceleași tranzacții”*.

Mai mult, in anexa 2 “Instrucțiuni pentru completare formularului 101 <<Declarație privind impozitul pe profit>>” din Ordinul nr. 2016 din 29 decembrie 2005 privind modificarea Ordinului ministrului finantelor 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 țigări și la gazele naturale din producția internă", se precizeaza urmatoarele:

*“- Rândul 40.2 - se înscrie suma rezultată din aplicarea cotei de 10% asupra profitului impozabil care se impune cu această cotă, în conformitate cu prevederile art. 33 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru tranzacțiile efectuate până la 30 aprilie 2005, inclusiv”*.

Asadar, in cazul S.C. "S" S.A., "Declarație privind impozitul pe profit pe anul 2005", trebuia completata la randul 40 "Total impozit pe profit" cu suma de ... lei rezultata din insumarea impozitului aferent profitului ce se impune cu cota de 16% care este nul in acest caz, cu impozitul aferent profitului ce se impune cu cota de 10% in valoare de ... lei si cu impozitul de 5% aplicat veniturilor din activitati de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, a discotecilor si a cazinourilor sau pariurilor sportive, deasemenea nul.

Fata de cele prezentate anterior se retine ca independent de pierderea fiscala inregistrata in anul 2005, S.C. "S" S.A. datoreaza impozitul in suma de ... lei rezultat prin impunerea cu cota de 10% a castigului obtinut din vanzarea proprietatilor imobiliare, fapt pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru acest impozit.

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.

**3. Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei aferent valorii cu care au fost ajustate veniturile corespunzatoare marfurilor pentru care nu s-au emis facturi, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra legalitatii stabilirii acestuia, in conditiile in care, prin raportul de inspectie fiscala nr. .../31.10.2006 in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata, s-a procedat la ajustarea veniturilor aferente avizelor de insotire a marfii fara a se analiza daca toata marfa a fost exportata sau se afla faptic in stocul de marfa al S.C. "m" S.A., stoc care a facut obiectul inventarierii efectuate prin procesul verbal nr. .../28.11.2006.**

In fapt, organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada 1999 - 2004 S.C. "S" S.A. a livrat marfuri, in baza contractului de vanzare - cumparare nr. .../17.03.1999 incheiat cu "PM" Franta, catre S.C. "m" S.A., comisionar pentru "PM" Franta, intocmind avize de insotire a marfii si inregistrand contravaloarea marfurilor la pret de raportare a productiei in contul 418 "Clienti facturi de intocmit" si in contul 701 "Venituri din vanzarea marfurilor", fara a colecta taxa pe valoarea adaugata si fara a intocmi facturi fiscale.

Pe considerentul ca S.C. "S" S.A. avea obligatia sa emita factura fiscala in termen de cel mult cinci zile lucratoare de la data livrarii, fara a depasi finele lunii in care a avut loc livrarea, si avand in vedere constatarea conform careia "*societatea a incasat prin banca contravaloarea acestor bunuri*" la preturile din contract, organul de inspectie fiscala a procedat la reintregirea profitului impozabil cu suma totala de ... lei reprezentand diferenta dintre valoarea inregistrata si valoarea incasata a marfurilor livrate in baza avizelor de insotire a marfii pentru care nu s-au intocmit facturi fiscale in termenul legal.

In contractul de vanzare - cumparare nr. .../17.03.1999 anexat la dosarul cauzei la pagina 42, la art. 5 se stabilesc urmatoarele:

*"La cererea expresa a Cumparatorului, marfa poate fi stocata inaintea livrarii in depozitele societatii "m".*

*Durata medie de stocare nu va depasi 3 luni, iar valoarea maxima a stocului va fi echivalenta cu contravaloarea productiei realizate in ultimele 3 luni calendaristice conform prezentului contract.*

*Cumparatorul va suporta cheltuielile de stocare si le va deconta direct la "m" pe baza facturii".*

De asemenea, se retine ca potrivit aceluasi contract, partile au convenit, la art. 10, urmatoarele:

*"Se convine expres ca stocarea nu implica transferul proprietatii.*

*Marfurile stocate la "m" raman in proprietatea vanzatorului. Acestea sunt destinate sa acopere comenzile cumparatorului si nu pot fi in niciun caz, fara acordul acestuia din urma, sa fie preluate de catre vanzator."*

Prin adresa din 20.09.2006, anexata la dosarul cauzei la pagina 26, organul de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice a solicitat Directiei generale a finantelor publice ... efectuarea unui control incrucisat la S.C. "m" S.A. in vederea verificarii faptice a stocului de marfa trimis cu avize de insotire a marfii de catre S.C. "S" S.A..

Ulterior, Directia generala a finantelor publice a remis Directiei generale de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, in completarea dosarului contestatiei formulate de S.C. "S" S.A., adresa inregistrata in data de 16.02.2007 prin care se transmite o copie a procesului verbal nr. .../28.11.2006.

Procesul verbal nr. .../28.11.2006 a fost incheiat la S.C. "m" S.A. ca urmare a solicitarii Directiei generale a finantelor publice *"in vederea existentei fondului de marfa al S.C. "S" S.A. aflat in custodie"*.

Verificarea a constatat in inventarierea stocului de marfa aflat la S.C. "m" S.A..

Se retine ca organul de inspectie fiscala a remis procesul verbal nr. .../28.11.2006 prin care s-a inventariat stocul de marfa la S.C. "m" S.A. fara a prezenta o analiza a acestuia in vederea identificarii marfurilor expediate de S.C. "S" S.A. in perioada 1999 - 2004 in baza avizelor de insotire a marfii, pentru care nu s-au intocmit facturi fiscale si a caror contravaloare a fost incasata prin banca.

In aceste conditii, se retine ca organul de inspectie fiscala in raportul de inspectie fiscala nr. .../31.10.2006, nu a stabilit cu certitudine daca toate marfurile expediate pe baza de aviz de insotire a marfii la S.C. "m" S.A. in perioada 1999 - 2004, nefacturate dar achitate de "PM", se afla inca pe stocul S.C. "m" S.A., sau daca o parte a acestora a fost exportata si in ce cantitati.

De asemenea, referitor la constatarea conform careia *"societatea a incasat prin banca contravaloarea acestor bunuri"* la preturile din contract, se retine ca organul de inspectie fiscala nu a analizat in baza caror documente s-au efectuat platile in cauza astfel



incat sa se poata stabili cu certitudine caror marfuri corespund sumele incasate.

In drept, art. 7 (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in M.O. nr. 863/26 septembrie 2005, precizeaza urmatoarele:

*“Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz”.*

Conform textului de lege sus invocat, organul de inspectie fiscala utilizeaza toate informatiile si documentele si tine cont de toate circumstantele pentru a stabili situatia fiscala corecta a contribuabilului.

Avand in vedere cele de mai sus, coroborat cu prevederile art. 186(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, conform caruia *“Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea fn vedere strict considerentele deciziei de solutionare”*, urmeaza sa se desfiinteze capitolul din decizia de impunere contestata, referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei aferent valorii cu care au fost ajustate veniturile corespunzatoare marfurilor expediate de S.C. "S" S.A. in baza avizelor de insotire a marfii in perioada 1999 - 2004 catre S.C. "m" S.A., urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa efectueze o noua verificare, a aceluasi impozit, pe aceeasi perioada, astfel incat profitul impozabil sa fie reintregit numai pentru marfurile care in mod cert au fost vandute la un pret superior celui inregistrat in contabilitatea S.C. "S" S.A..

Pe cale de consecinta, se desfiinteaza decizia de impunere contestata si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de ... lei si penalitatile in suma de ... lei.

La reverificare vor fi avute in vedere prevederile legale aplicabile in speta, retinerile din continutul prezentei decizii cat si sustinerile contestatoarei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 21 (4) lit. f) si art. 33 (2), (3) si (4) din Legea nr. 571/2003, pct. 96 din H.G. nr. 44/2004, Decizia M.F.P. nr. 3/2002, O.M.F.P. nr. 2016/2005, art. 7 (2), art. 179 (1) si (2), art. 183 (5), art. 186 (3)

din O.G. nr. 92/2003 republicata, pct. 5.2 din O.M.F.P. nr. 519/2005, pct. 1 din O.M.F.P. nr. 1939/2004, se

**DECIDE**

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

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

**2.** Desfiintarea Deciziei de impunere nr. .../31.10.2006 intocmita de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, pentru suma totala de ... **lei** reprezentand:

- impozit pe profit suplimentar;
- majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

**3.** In ceea ce priveste suma totala de ... **lei** reprezentand diminuarea pierderii fiscale inregistrate de S.C. "S" S.A. in anul 2005 si 2006, dosarul cauzei va fi transmis la Directia generala a finantelor publice pentru competenta solutionare.

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

ANEXA LA DECIZIA nr. 55/08.03.2007

Procedura

- contestatie indreptata impotriva dispozitiei de masuri
- neanalizarea de catre organele de inspectie fiscala a documentelor prezentate de societate

Impozit pe profit

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor privind reduceri si discounturi

- **NOU - impozitarea castigurilor rezultate din vanzarea-cesionarea proprietatilor imobiliare situate in Romania -**