

DECIZIA NR.108/10.02.2006

privind solutionarea contestatiei formulată de S.C." X

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Sibiu a fost investita in baza art.179 din O.G.92/2003 republicata, cu solutionarea contestatiei formulata de **S.C." X S.R.L.** impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr/30.11.2005 intocmită de Activitatea de Control Fiscal Sibiu.

Contestația a fost depusa în termenul legal impus de art.177 (1) din O.G.92/2003 republicata, fiind înregistrata la organul de control cu nr/15.12.2005, iar la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Sibiu sub nr./21.12.2005.

Obiectul contestatiei îl reprezinta :

1. Anularea partiala a Deciziei de impunere nr./30.11.2005 pentru suma de XXXX lei din care :

- | | | |
|--|---|--------------|
| ▪ impozit profit | - | XXXX lei ; |
| ▪ dobânzi impozit profit | - | XXXXXX lei ; |
| ▪ impozit de întârziere impozit profit | - | XXXX lei ; |
| ▪ TVA | - | XXXXXX lei ; |
| ▪ dobânzi TVA | - | XXXXXX lei ; |
| ▪ penalități întârziere TVA | - | XXXX lei. |

2. Suspendarea executarii Deciziei de impunere în cauza pana la solutionarea contestatiei :

I. Prin contestatia formulata petenta invoca în sustinerea sa urmatoarele :

A. Cu privire la obligatiile suplimentare stabilite la capitolul IMPOZIT PROFIT și defalcate de societate în anexa 1 la contestatie.

Pentru anul 2002

1. Suma de 19.515.813 lei impozit profit la care se adauga dobanzile si penalitatile aferente.

- nu este de acord cu anularea facilitatilor fiscale privind aplicarea cotei reduse de impozit pe profit de 6% pentru veniturile din export deoarece aceasta s-a efectuat legal în conformitate cu art.7 din O.G.217/1999.

2. Suma de XXXXX lei dobânzi și XXXXX lei penalitati de intarziere calculate de organul de control pentru impozitul pe profit aferent trim.IV 2002.

- societatea considera ca nu datorează aceste sume deoarece la data de 25.01.2003 a stabilit, declarat și achitat integral impozitul pe profit final pentru anul fiscal 2002, necesitând diferente între declaratia din 25.01.2003 și declaratia finala din 31.03.2003, invocand în aparare pct.2.2 din O.M.F. 264/09.02.2004 si art.22 din Legea 414/2002.

Pentru anul 2003

3. Suma de XXXXX lei impozit profit plus dobanzi și penalitati aferente.

- nu este de acord cu considerarea de catre organul de control, ca fiind cheltuiala nedeductibila fiscal – suma de XXXXXX lei reprezentând cheltuieli clienti incerti la scoaterea din evidenta contabila ca urmare a închiderii procedurii de faliment, invocând în aparare art.21 pct.2 lit.h) din Legea 571/2003 și H.G.1840/2004.

Pentru anul 2004

4. Suma de XXXXXX lei impozit profit plus dobânzi si penalitati aferente.

- cheltuielile reprezentând prestari de servicii efectuate de catre S.C. X S.R.L. au fost înregistrate în contabilitate de catre petenta având la baza factura emisa de prestator si contractul de consultanta nr./20.12.2004 și nu considera ca era necesar un raport scris pentru instruirea personalului în ce priveste metodele de studiere a pietei, dialog cu clientii, promovare produse, editare cataloage.

5. Suma de XXXXXX lei și XXXXXX lei reprezentând impozit profit, plus dobânzi si penalitati aferente.

- diferenta de cheltuieli cu amortizarea este corect determinata de societate ca fiind deductibila fiscal deoarece a constatat ca initial a fost calculata amortizarea în regim liniar la mijloacele de transport functie de durata de functionare la momentul achizitiei acestora din import si nu în functie de anul de fabricatie, stare tehnica, km parcursi, eroare corectata în contabilitate în noiembrie 2004 în baza prevederilor art.5 din O.M.F.P. 1850/2004 si H.G.964/1998.

Pentru anul 2005

6. Suma de XXXXXX lei impozit profit plus dobânzi si penalitati aferente.
- cheltuielile reprezentand prestari servicii efectuate de S.C. Z S.R.L. catre petenta în calitate de beneficiar servicii constand în recrutare, selectionare și plasare personal, au fost înregistrate în contabilitate în baza contractului încheiat, chiar daca persoanele selectate în urma interviului sau a perioadei de proba nu au fost încadrate pe perioada nedeterminata, invocand art.20 din contractul în cauza.
7. Suma de XXXXXX lei impozit profit plus dobanzi și penalitati aferente.
- nu este de acord cu nerecunoasterea ca si cheltuiala deductibila fiscal a provizionului constituit în valoare deXXXXX lei corespunzător valorii clientilor incerti, creante care au fost înregistrate în contabilitate în perioada anterioara anului 2004 si pentru care societatea a omis sa constituie provizionul la deschiderea procedurii de faliment, invocând în apărarea sa art.5 din O.M.F.P. 1850/2004 și H.G.1840/2004.

B. Cu privire la obligațiile suplimentare stabilite la capitolul TVA societatea con - tine urmatoarele :

1. Suma de XXXXX lei TVA aferenta operatiunii asociere în participatiune.
- nu este datorata de societate întrucat a avut încheiat un contract de asociere în participatiune cu S.C.W ” S.R.L., ambele societati fiind platitoare de TVA, petenta punând la dispozitia asocierii spatiul cu cheltuielile de regie aferente acesteia, iar cealalta parte având sarcina conducerii evidentei contabile a activitatii în participatiune ;
 - înregistrarea în contabilitatea proprie a petentei a facturilor de utilitati aferente spatiului s-a facut în contul de cheltuieli si concomitent a contului de TVA deductibil în mod legal, transmitand asociatului din contractul în participatiune DECONTUL cu cheltuielile asocierii ;
 - nu exista nici un act normativ care sa prevada ca asociatul care are obligatia conducerii evidentei operatiunilor de asociere ar fi putut deduce TVA în baza decontului transmis ;
 - în cazul operatiunilor de asociere, documentul legal este DECONTUL, care nu este un document fiscal, deci cheltuielile si veniturile se transfera fara TVA si ca urmare fiecare societate va evidentia TVA aferenta operatiunilor ce privesc asocierea.

2. Suma de XXXX lei TVA aferenta facturilor fiscale emise de furnizorul S.C. C " S.R.L. care s-a comportat ca platitor de TVA înainte de primirea C.U.I. cu atribut R

- petenta la primirea facturilor acestui furnizor a solicitat dovada privind inregistrarea ca platitor TVA si acesta a informat-o ca a depus documentatia de luare în evidenta ;
- ulterior a constatat ca certificatul a fost emis în 26.11.2003 dupa datele înscrise in facturile in cauza, iar intirziera nu poate fi imputata furnizorului ;
- petenta a depus decontul TVA pe lunile in cauza, a dedus TVA in baza facturilor emise de S.C C " S.R.L. in conditiile in care si furnizorul a achitat TVA si astfel nu a mai fost posibila anularea lor si ca urmare nu este de acord cu TVA stabilita suplimentar in sarcina sa.

II. Organul de control prin Decizia nr/30.11.2005 a retinut urmatoarele :

Perioada verificata 01.01.2002 – 30.06.2005, perioada in care s-au constatat urmatoarele deficiente :

A. IMPOZIT PROFIT

Anul 2002 (pct.a, c din Decizia de impunere).

a). In perioada 01.01. – 30.06.2002 societatea a efectuat operatiuni de comert international constand in exporturi de marfuri, iar pentru ponderea veniturilor realizate din export in total venituri si-a explicat cota redusa de impozit pe profit de 6%. In urma verificarii se constata ca aceasta facilitate fiscala prevazuta de art.7 (1) din O.G.70/1994 modificat prin Legea 189/2001 se putea acorda cu conditia ca bunurile exportate sa fie realizate din activitatea proprie, conditia pe care societatea nu a indeplinit-o.

Ca urmare, organul de control a recalculat un impozit pe profit datorat aplicand procentul de 25% si asupra veniturilor realizate din import, stabilind suplimentar suma deXXXX lei.

c). Societatea pentru trim.III 2002 declara la organul fiscal in data de 25.10.2002 impozit pe profit de XXXXX lei, iar pentru trim.IV 2002 declara in 27.01.2003 suma de XXXXX lei.

Organul de control constata ca au fost incalcate prevederile art.20 (3) din Legea 414/2002 conform carora societatea avea obligatia ca pentru trim.IV 2002 sa declare si sa plateasca pana la 25.01.2003 un impozit pe profit in suma egala cu impozitul aferent trim.III 2002, urmand ca sa efectueze regularizarea odata cu depunerea situatiilor financiare anuale.

Intrucat societatea a definitivat si depus bilantul contabil aferent anului 2002 in data de 31.03.2003, organul de control pentru diferenta de impozit nedeclarata la

27.01.2003 in suma de XXXXX lei calculeaza in conformitate cu art.24 din Legea 414/2002 dobanzi de XXXXX lei și penalitati de intarziere de XXXXX lei pentru perioada 28.01. – 31.03.2003.

Anul 2003 (pct.g). din Decizia de impunere)

g). In luna decembrie 2003 societatea a considerat ca fiind deductibila fiscal la calculul impozitului pe profit suma de XXXXXX lei reprezentand creanțe incerte, neincasate, inregistrate in rulajul debitor al contului 654 “Pierderi din creante”.

Organul de control constata ca aceasta cheltuiala nu se regaseste in cadrul cheltuielilor deductibile fiscal mentionate expres la art.9 (6) din Legea 414/2002 și nu este aferenta veniturilor realizate, fapt pentru care stabilește un impozit pe profit suplimentar de 1XXXXX lei.

Anul 2004 (pct.h, i, j, din Decizia de impunere).

h). În luna Ianuarie 2004 societatea inregistreaza ca si cheltuiala în rulajul debitor al contului 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” suma de XXXXX lei reprezentand contravaloarea serviciilor de consultanta de specialitate in baza facturii fiscale nr./28.01.2004 si a contractului nr./20.12.2003 incheiat cu S.C.” X S ” S.R.L. Sibiu.

Prin contract s-a stabilit ca prestatorul avea obligatia de a efectua studii de piata si de marketing. Organul de control a constatat ca petenta nu a prezentat nici un document justificativ prin care sa ateste efectuarea serviciilor respective si pe cale de consecinta in baza prevederilor Titlului II – impozit pe profit pct.48 din H.G.44/2004 stabileste ca suma este nedeductibila fiscal, rezultand astfel un impozit pe profit suplimentar datorat de XXXX lei.

i). În luna noiembrie 2004 societatea în baza art.11 din H.G.nr.964/1998 a redus cu 20% durata normala de funcționare a mijloacelor de transport din parcul auto propriu. In urma acestei operatiuni, valoarea aferenta suratei de utilizare ramase a mijloacelor de transport a fost redusa cu suma totala de XXXXXXXX lei reprezentand diferenta dintre amortizarea calculata pe durata de 5 ani (durata normala de utilizare) si amortizarea calculata pe durata a patru ani (durata de utilizare redusa).

In contabilitate aceasta operatiune s-a efectuat in rulajul debitor al contului 6811 “Cheltuieli privind amortizarea imobilizarilor” majorand astfel amortizarea mijloacelor de transport. Aceasta cheltuiala a fost tratata de societate în mod diferit în ceea ce priveste deductibilitatea la calculul impozitului pe profit astfel :

- suma de XXXXX lei a fost considerata nedeductibila fiind aferenta reevaluării mijloacelor de transport pentru care societatea a beneficiat de facilitati fiscale in momentul achizitiei, respectiv deducerea unei amortizari suplimentare de 20% din valoarea de achizitie ;

- suma de XXXXX a fost considerata deductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

Organul de control in baza prevederilor art.18 pct.A din legea nr.15/1994 care precizeaza ca recuperarea acestor cheltuieli de amortizare se face prin includerea pe costuri esalonat, in perioada de utilizare ramasa si facand aplicabilitatea art.24 (15) din Legea 571/2003 stabileste ca nedeductibila fiscal suma deXXXXXXXXX lei, rezultand un impozit pe profit suplimentar datorat de XXXXXX lei.

j). In anul 2002 societatea achizitioneaza un autoturism OPEL ASTRA pentru care se aplica deducerea unor cheltuieli suplimentare de amortizare de 20% din valoarea de intrare a mijlocului fix conform art.11 (5) din Legea 414/2002.

In urma verificarii s-a constatat ca societatea a evidentiat pana la 31.12.2003 amortizarea deductibila fiscal pentru acest mijloc fix conform art.11 (5) din Legea nr.414/2002 si determinat corect impozitul pe profit prin considerarea ca nedeductibila fiscal a diferentei dintre amortizarea fiscala si cea contabila.

In anul 2004, societatea nu mai determina aceasta diferenta nedeductibila, amortizarea fiscala fiind egala cu cea contabila.

Ca urmare, organul de control pentru anul 2004 recalculeaza amortizarea fiscala aferenta acestui mijloc fix, determinand o cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil de XXXXX lei cu un impozit pe profit aferent de XXXXXX lei în conformitate cu pct.11.2 din H.G. nr.859/2003, prevederi preluate si de Legea 571/2003.

Anul 2005 (pct.k și m din Decizia de impunere)

k). Petenta in calitate de beneficiar incheie contractul nr/07.04.2005 cu S.C." Z "S.R.L. Sibiu in calitate de prestator, contract ce are ca obiect recrutarea si selectionarea de personal in vederea angajarii. In baza facturii fiscale nr./07.04.2005 societatea inregistreaza pe cheltuieli suma de XXXXX lei contravaloarea serviciilor prestate.

Organul de control a constatat ca societatea in perioada ulterioara incheierii contractului in cauza nu a angajat personal si ca urmare serviciile facturate nu au fost efectiv prestate, iar cheltuiala cu aceste servicii este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil stabilindu-se astfel un impozit pe profit suplimentar de XXXXXX lei în conformitate cu pct.48 din H.G.nr.44/2004.

m). În luna iunie 2005, societatea constituie provizioane in suma de XXXXX lei in procent de XXXX lei in procent de 100% din valoarea creantelor asupra clientilor incerti in sold la 31.12.2003 pentru care a fost declarata procedura de deschidere a falimentului in baza hotararii judecatoresti.

Intrucat societatea a incalcat prevederile art.22 (8) din Legea 571/2003 si respectiv art.22 (1) lit.c) din aceeași lege care prevad constituirea de provizioane in procent de 25% si nu de 100% cum a inregistrat petenta, organul fiscal a admis ca fiind legala ca deductibila fiscal suma de XXXXX x 25%), iar diferenta de XXXXX lei fiind nedeductibila la calculul profitului impozabil, rezultand un impozit pe profit suplimentar de XXXXXX lei.

In sinteza, organul de control a stabilit suplimentar un impozit pe profit total de XXXXX.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit suplimentar, ca masura accesorie in raport cu debitul, organul fiscal a procedat la calculul dobanzilor in suma de XXXX si a penalitatilor de intarziere de XXXXXX in conformitate cu art.13 din O.G.11/1996, art.12 si 14 din O.G.61/2002 si art.116 si 121 din O.G.92/2003 republicata.

B. T.V.A.

a). In perioada 01.06.2003 – 31.12.2004 societatea desfasoara activitatea in participatiune cu S.C."XXXX S.R.L. in baza contractului nr./01.03.2003. Conform acestui contract evidenta contabila a activitatii desfasurate in participatiune este condusa de S.C."XXXX S.R.L. iar decontarea veniturilor realizate si a cheltuielilor aferente petentei fiind efectuata pe baza deconturilor intocmite lunar de aceasta.

Petenta pune la dispozitia asocierii spatiul detinut in XXXX Utilitatile, respectiv gazul metan, apa, energia electrica si salubritatea au fost facturate de furnizori pe numele petentei in baza contractelor incheiate cu acestia. S-a constatat in urma verificarii fiscale ca petenta a inregistrat pe cheltuielile perioadei, aceste utilitati pentru care a dedus TVA inscrisa in facturile furnizate. La sfarsitul fiecarei luni societatea a transmis pe baza de "Decont de venituri si cheltuieli" aceste consumuri, anuland astfel cheltuielile inregistrate in baza facturilor transmise de furnizori.

Astfel, prin deducerea TVA aferenta acestor consumuri, societatea si-a diminuat in mod nejustificat TVA intrucat drepturile legale privind TVA revin asociatului care contabilizeaza veniturile si cheltuielile, potrivit contractului incheiat intre parti in conformitate cu prevederile art.29 pct.C lit.e) din Legea 345/2003 si art.156 (1) lit.d) din Legea 571/2003.

Deasemeni, in conformitate cu art.22 (4) din Legea 345/2002 și 145 (4) din Legea 571/2003 petenta nu avea dreptul legal sa deduca TVA aferenta acestor consumuri, deoarece nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In consecinta, societatea exercitandu-si in mod eronat dreptul de deducere a TVA aferenta consumurilor de utilitati in perioada iunie 2003 – decembrie 2002, organul fiscal a stabilit de plata in sarcina sa TVA suplimentara de XXXXX lei.

b). Societatea inregistreaza in contabilitate factura fiscala nr/30.09.2003 in valoare totala deXXXXXX lei din care TVA in suma de XXXXX lei si factura fiscala nr.XXXX in valoare totala de XXXXXX lei din care TVA in suma de XXXXXX lei emise de S.C.Z S.R.L. Sibiu, CUI .

Organul de control fiscal a constatat ca S.C.Z” S.R.L. Sibiu nu era platitoare de TVA la data emiterii facturilor de mai sus, ea inregistrandu-se ca platitoare de TVA incepand cu 26.11.2003. In conformitate cu art.24 (1) si art.29 pct.B lit.b) din Legea 345/2002 petenta pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA trebuia sa justifice suma taxei cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate emise pe numele sau de catre persoane impozabile inregistrate ca platitori de TVA, iar pentru operatiuni cu o valoare a TVA mai mare de 50 milioane lei sa solicite copia documentului legal ce atesta calitatea de platitor de TVA a furnizorului.

Intrucat societatea nu a respectat aceste prevederi legale, organul fiscal a stabilit in sarcina sa TVA suplimentara de plata de XXXXXX lei.

In sinteza, organul de control a stabilit suplimentar TVA in suma totala de XXXX

Ca masura accesorie in raport cu debitul pentru neplata la termen a TVA, organul fiscal a procedat la calculul dobanzilor in suma de XXXXXXsi a penalitatilor de intarziere in suma de XXXXX in conformitate cu prevederile art.12 si 14 din O.G.61/2002 si art.116 si 121 din O.G.92/2003 republicata.

III. Avand in vedere constatarile organului de control fiscal, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele :

A. IMPOZIT PROFIT

1. Cu privire la contestarea sumei de XXXXXX lei reprezentand impozit pe profit.

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia in perioada ianuarie – iunie 2002 de cota redusa de impozit pe profit de 5% pentru veniturile din export in conditiile in care bunurile exportate nu au fost realizate din activitatea proprie.

In speta dată, sunt aplicabile prevederile art.7 alin.1 din O.G.70/1994 privind impozitul pe profit R, asa cum a fost modificat prin pct.7 din O.U.G.217/1999 si pct.9 din Legea 189/2001 astfel : “Contribuabilii care au incasat printr-un cont bancar din Romania veniturile in valuta din exportul bunurilor realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, precum si din prestari de servicii platesc o cota de impozit de 5% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri in volumul total al veniturilor”.

Conform textului de lege citat mai sus, se retine ca, pentru a beneficia de cota redusa de impozit pe profit pentru activitatea de export, bunurile ce fac obiectul acestei activitati trebuiau sa fie efectiv rezultatul unei activitati proprii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-a retinut ca societatea a efectuat importuri de bunuri pe care apoi le exporta fara nici o prelucrare sau transformare, fiind deci reexportate.

In acest sens, sustinerea petentei ca marfurile exportate au fost **XXXXX** si preambalate de catre societate, au fost portionate conform fiselor tehnice, iar in pretul lor au fost incluse si serviciile de asistenta tehnologica de specialitate acordate clientului extern de specialistii proprii” este nereala, intrucat in contabilitatea sa nu evidentiaza achizitionarea de ambalaje si operatiunile de preambalare la care face referire.

Invocarea in apararea sa a *“continutului complet”* al art.7 din O.U.G.217/1999, continut rezultat din H.G.402/2000 privind aprobarea instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit unde se specifica ca *“Nu intra sub incidenta prevederilor art.7 operatiunile de comert international care nu se finalizeaza prin incasarea de valuta in conturile bancare din Romania, cum sunt de exemplu : clearingul, barterul sau alte forme de reexport”* nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei pentru ca :

- aceasta exceptie prevazuta de legiuitor se refera la operatiunile de comert international care nu au finalitate incasarea efectiva a contravalorii bunurilor exportate, situatie in care stingerea datoriilor se realizeaza prin compensare si nu acesta este obiectul anularii de catre organul de control a facilitatii aplicate de societate ;
- anulara cotei reduse de impozit pe profit s-a facut din cauza neindeplinirii conditiei legale de aplicare si anume : bunurile exportate nu au fost realizate printr-o activitate proprie efectiva ;
- mai mult, petenta in situatia in care ar fi indeplinit conditia de mai sus, procentul legal de impozit pe profit pe care trebuia sa-l aplice pentru activitatea de export in perioada 01 – 06.2002 era de 5% si nu cel efectiv aplicat de aceasta de 6%, procent care este prevazut numai de la 01.07.2002 odata cu Legea 414/2002.

Avand in vedere cele prezentate, retinem ca societatea nu beneficiaza de facilitate fiscala la calculul impozitului pe profit, in ce priveste activitatea de export, aceasta datorand pentru perioada ianuarie – iunie 2000 un impozit pe profit corespunzator procentului de 25% aplicat profitului impozabil pentru intreaga activitate.

2. Cu privire la contestarea sumei de XXXXX lei reprezentand impozit pe profit.

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili daca cheltuielile reprezentand creante incerte, neincasate, inregistrate in contul 654 "Pierderi din creante" in decembrie 2003 erau deductibile la calculul profitului impozabil.

In speta, sunt aplicabile prevederile legii 414/2002 privind impozitul pe profit :

- art.7 alin.1 *"Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile"* ;
- art.9 alin.1 *"La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor impozabile"* ;
- la art.9 alin.6 intre cheltuielile deductibile mentionate expres de lege nu se regaseste cheltuiala aferenta creantelor neincasate.

Prin urmare, cheltuiala privind pierderile din creante incerte nu este deductibila fiscal la calculul profitului impozabil, fapt pentru care petenta datoreaza impozit pe profit suplimentar asa cum a fost stabilit de organul de control in anul 2003.

Prevederile legale invocate de petenta, respectiv art.21 pct.2 lit.n) din Legea 571/2003 și a pct.6.53 din H.G.1840/2004 pentru completarea normelor de aplicare a Codului Fiscal nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat acestea au aplicabilitate incepand cu anul 2004 si nu se aplica retroactiv.

3. Cu privire la contestarea sumei de XXXXXX lei impozit pe profit.

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili daca cheltuielile cu serviciile prestate petentei de catre S.C. Z " S.R.L. in baza contractului incheiat erau deductibile fiscal in conditiile in care inregistrarea lor in contabilitate in ianuarie 2004 s-a facut fara a avea la baza documente care sa justifice continutul operatiunilor patrimoniale si datele cantitative.

In speta sunt aplicabile prevederile pct.48 din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal unde se arata : *"pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta sau alte prestari de servicii trebuie sa indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii :*

- *serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestari, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului"* ; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin : situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare ;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfășurate.

Mentionam ca obiectul contractului in cauza era acela de a se efectua pentru petenta studii de piata si marketing si nu de instruire a personalului cu privire la metodele de studiu a pietii, dialog cu clientii, promovare produse, editare cataloage, cum s-a intamplat in realitate, fapt sustinut si de petenta in contestatia sa si din aceasta cauza nu a considerat ca era necesar un “raport scris”.

Se retine, ca in afara de faptul ca exista o incompatibilitate intre obiectul propriu-zis al contractului si prestarea serviciilor de care petenta sustine ca ar fi beneficiat, aceasta nu a prezentat nici un document justificativ care sa ateste realitatea efectuării acestora : situatii lucrari, procese verbale de receptie prin care sa se retina calitatea lucrarilor executate, semnate de firma prestatoare ce a asigurat personalul specializat, timpul consumat pentru fiecare tip de prestare, tariful pe unitatea de timp practicat, etc.

In concluzie, inregistrarea in contabilitate a unor cheltuieli numai in baza contractului si a facturii emise, fara a se justifica conform celor retinute mai sus, conduce la neacceptarea lor ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

4. Cu privire la contestarea sumei de XXXXXXlei impozit pe profit.

Cauza supusa solutionarii consta in a se stabili daca inregistrarea in contabilitate a majorarii ulterioare a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor de transport doar in noiembrie 2004 cu toata suma, ca rezultat a incadrării eronate de catre petenta a duratei de utilizare poate fi justificata ca si cheltuiala deductibila fiscal la calculul profitului impozabil.

Conform pct.12 lit.f) din H.G.909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 reiese ca : *“In cazul mijloacelor fixe cumparate, cu durata de viata expirata, precum si al celor pentru care nu exista date de identificare a duratei normale de utilizare consumate, valoarea de intrare este data de cheltuielile de achizitie. Durata normala in care se va recupera valoarea de intrare se stabileste de o comisie, cu aprobarea Consiliului de administratie al organului economic....”*. In baza acestei ,prevederi legale, daca petenta nu cunostea durata normala de utilizare consumata putea stabili, pe baza constatarilor unei comisii tehnice, durata normala de utilizare ramasa, avand in vedere starea tehnica a acestor mijloace fixe in momentul achizitiei.

Invocarea in contestatie a faptului ca societatea in mod eronat a stabilit in momentul achizitiei durata de utilizare normala fara a tine cont de starea tehnica a mijloacelor fixe, corectand aceasta ulterior, cu influentarea exercitiului in care a avut loc **cXXXX** – anul 2004, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat :

- comisia tehnica instituita nu mai putea stabili ulterior starea tehnica initiala avand in vedere faptul ca aceste mijloace fixe au suferit o uzura fizica datorita utilizarii lor si a faptului ca au fost supuse unor serii de reparatii ;
- mai mult, majoritatea acestor mijloace de transport la data controlului nu mai erau in patrimoniul, ele fiind vandute altei societati .

Conform art. 18 din Legea 15/1994 petenta avea posibilitatea recuperarii cheltuielilor de amortizare prin includerea lor pe costuri esalonat, in perioada de utilizare ramasa dupa reducerea cu 20% durata normala de functionare a mijloacelor de transport auto din patrimoniul, operatiune pe care petenta nu o realizeaza decat in noiembrie 2004.

Deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea este limitata, in speta fiind aplicabil prevederile art.24 (15) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal unde se mentioneaza : *“Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determina fara a lua in calcul amortizarea conturilor si orice reXXXX contabila a acestora.*

..... Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabila evidentiata in sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculeaza in baza valorii ramase neamortizate, pe durata normala de utilizare ramasa, folosindu-se metodele de amortizare aplicate pana la aceasta data”.

In consecinta, majorarea cheltuielilor cu amortizarea in noiembrie 2004 cu suma de XXXXX lei este nejustificata din punct de vedere fiscal și ca urmare aceasta este nedeductibila la calculul profitului impozabil.

5. Cu privire la contestarea sumei de XXXXX lei impozit pe profit.

Cauza supusa solutionarii consta in a se stabili daca diferenta dintre amortizarea fiscala si amortizarea contabila este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil si in conditiile in care petenta nu determina efectiv aceasta diferenta in anul 2004, considerand cele doua tipuri de amortizare ca fiind egale.

Intrucat cauza se refera la un autoturism OPEL ASTRA achizitionat de petenta in 2002 pentru care pana la 31.12.2003 s-au respectat prevederile art.11 (5) din Legea 414/2002 prin inregistrarea implicatiei fiscale se retine inconsecventa cu care petenta efectueaza aceasta operatiune in anul 2004, desi prevederile legale sunt preluate si de art.24 (12) din Legea 571/2003.

Ca urmare si in anul 2004 diferenta dintre amortizarea fiscala si cea contabila stabilita de organul de control pentru acest mijloc fix in suma de XXXXX lei este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil.

6. Cu privire la contestarea sumei de XXXXXX lei impozit profit.

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili daca cheltuielile cu serviciile efectuate de S.C."XXXX S.R.L. in baza contractului incheiat erau deductibile fiscal in anul 2005 in conditiile in care obligatiile asumate prin contract nu au fost indeplinite.

In speta, sunt aplicabile prevederile pct.48 din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 (citata textual si la pct.3).

Contractul incheiat cu prestatorul de servicii prevedea ca acesta avea obligatia sa recalculeze si solutioneze personal pentru petenta, contravaloarea prestarii fiind stabilita procentual din primul salariu de baza al persoanei angajate.

Intrucat societatea nu a facut dovada angajarii de personal, invocarea de catre petenta, referitoare la *"motivatia organului de control ca nu a fost incadrata o persoana nu are relevanta, intrucat tariful s-a stabilit prin aplicarea comisionului la salariul negociat pentru fiecare persoana care urmeaza sa fie angajata"* este mai mult decat contradictorie avand in vedere ca deja a intregit suma de XXXXXX lei ce o plateste in 2005 prestatorului pentru un serviciu ce-l va face in viitor.

In consecinta cheltuiala cu prestatii servicii care nu au fost efectiv realizate este nedeductibila fiscal intrucat in contabilitate orice suma se inregistreaza atunci cand are loc fenomenul economic, nefiind suficiente in sine doar contractul si factura emisa in baza sa.

7. Cu privire la contestarea sumei de XXXXXX lei impozit profit.

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili procentul legal de constituire in anul 2005 a provizionului aferent creantelor neincasate in sold la 31.12.2003 si implicatia fiscala a acestuia in calculul profitului impozabil.

In speta, pentru anul 2005 societatea avea obligatia respectarii prevederilor art.22 alin.8 din Legea 571/2003 unde se arata : *"Provizioanele constituite pentru creantele asupra clientilor inregistrate de contribuabil inainte de 01.01.2004, sunt deductibile in limitele prevazute la alin. (1) lit.c)".*

- La art.22 alin.1 lit.c) din legea 571/2003 se specifica clar : *"Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor si provizioanelor, numai in conformitate cu prezentul articol, astfel :*

.....

c). provizioanele constituite in limita unui procent de 20% incepand cu data de 1 ianuarie 2004, 25% incepand cu data de 1 ianuarie 2005, (...) din valoarea creantelor asupra clientilor, inregistrate de catre contribuabili..."

Ca urmare, procentul legal de constituire a provizionului pentru 2005 este de 25% si nicidecum 100% cat a aplicat petenta, din aceasta cauza orice justificare ca s-a omis

inregistrarea anterioara a acestuia nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei si astfel cheltuiala rezultata din diferenta de procent aplicata nelegal este nedeductibila fiscal.

8. Cu privire la contestarea sumei deXXXXX RON reprezentand dobanzi impozit profit si a sumei de XXXX RON penalitati de intarziere impozit profit.

Ca masura accesorie in raport cu debitele suplimentare privind impozitul pe profit stabilit conform celor consemnate la cap.III pct.1-7 din prezenta Decizie, precum si a calcularii numai de accesorii pentru impozitul aferent trim.IV 2002, organul de solutionare a contestatiei retine ca acestea au fost determinate legal in sarcina petentei.

9. Cu privire la contestarea sumei de XXXXX lei reprezentand TVA.

Cauza supusa solutionarii consta in a se stabili daca petenta, ca parte a unui contract de asociere in participatiune conform careia conducerea evidentei contabile era in sarcina celeilalte societati, avea dreptul legal de deducere a TVA aferenta utilitatilor spatiului pus la dispozitia asocierii in perioada 01.06.2003 – 31.12.2004.

In speta, sunt aplicabile prevederile art.29 pct.C lit.e) din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, prelucrate la art.156 alin.1 lit.d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal unde se mentioneaza : *“Persoanele impozabile, inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile :*

(....)

d). sa contabilizeze distinct veniturile si cheltuielile rezultate din operatiunile asocierilor in participatiune. Drepturile si obligatiile legale privind taxa pe valoarea adaugata revin asociatului care contabilizeaza veniturile si cheltuielile, potrivit contractului incheiat intre parti. La sfarsitul perioadei de raportare, veniturile si cheltuielile inregistrate pe naturi, se transmit pe baza de decont fiecarui asociat, in vederea inregistrarii acestora in contabilitatea proprie. Sumele decontate intre parti fara respectarea acestor prevederi se supun taxei pe valoarea adaugata, in cotele prevazute de lege”.

Avand in vedere acet text rezulta ca petenta a incalcat aceste prevederi, intrucat si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta utilitatilor spatiului pus la dispozitia asocierii in participatiune, obligatie care ramanea legal S.C. X ” S.R.L.

Ca o consecinta a acestei incalcari, sumele decontate astfel intre parti se supune TVA.

De asemenea, TVA pe care societatea are dreptul sa o deduca este doar cea aferenta bunurilor destinate realizarii de operatiuni taxabile in conformitate cu art.22 alin.4 din Legea 345/2002 si art.145 alin.4 din legea 571/2003.

In consecinta, pentru exercitarea eronata a drepturilor de deducere a TVA, petenta datoreaza bugetului de stat suma de XXXXX lei TVA suplimentara pentru perioada 01.06.2003 – 31.12.2004.

10. Cu privire la contestarea sumei de XXXXX lei reprezentand TVA.

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili daca petenta avea dreptul de deducere a TVA aferenta unor facturi emise de furnizor în conditia in care acesta nu era platitor de TVA la data emiterii lor.

In speta, intrucat facturile in cauza au fost emise in perioada septembrie – octombrie 2003, sunt aplicabile prevederile :

- art.24 alin.1 din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata : *“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata , orice persoana impozabila trebuie sa justifice suma taxei cu urmatoarele documente :*
a).pentru deducerea prevazuta la art.22 alin.(5) lit.a) cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate emise pe numele sau, de catre persoane impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata” ;
- art.29 pct.B lit.b) din Legea 345/2002 conform carora: *“persoanele impozabile platitoare de taxa pe valoarea adaugata sunt obligate sa solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate si sa verifice intocmirea corecta a acestora, iar pentru operatiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adaugata mai mare de 50 milioane lei sunt obligate sa solicite si copia de pe documentul legal care atesta calitatea de platitor de TVA furnizorului/prestatorului. Primirea si inregistrarea in contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu contin datele prevazute a fi completate in mod obligatoriu la lit.a), precum si lipsa copiei de pe documentul legal care atesta calitatea de platitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorului/prestatorului in cazul cumpararilor cu o valoare a taxei pe valoarea adaugata mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determina pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente”.*

Se retine ca petenta nu a respectat aceste prevederi legale deoarece :

- a inregistrat in contabilitate facturi emise de furnizorul S.CZ S.R.L. Sibiu, furnizor care la data emiterii facturilor in cauza nu era inregistrat ca si platitor de TVA ;

- nu a solicitat copia de pe documentul legal care atesta calitatea de platitor de TVA avand in vedere ca una din aceste facturi avea TVA mai mare de 50 de milioane lei.

Ca urmare, petenta in mod eronat si-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferenta facturilor fiscale in cauza, fapt ce determina o obligatie suplimentara privind TVA de XXXXX lei.

11. Cu privire la contestarea sumei deXXXX RON reprezentand dobanzi TVA si a sumei deXXXX RON penalitati de intarziere TVA.

Ca masura accesorie in raport cu debitele suplimentare privind TVA conform celor consemnate la cap.III pct.9 – 10 din prezenta Decizie, organul de solutionare a contestatiei retine ca acestea au fost determinate legal in sarcina petentei.

12. Referitor la capatul de cerere privind suspendarea executarii Deciziei de impunere nr./30.11.2005, precizam ca art.185 (2) din O.G.92/2003 republicata, instituie prin exceptie, posibilitatea organelor de solutionare a contestatiei de a dispune la cererea temeinic justificata a contestatorului si tinand seama de motivele invocate de acesta, suspendarea executarii actului administrativ fiscal atacat pana la solutionarea contestatiei.

In analiza temeiniciei cererii, pentru a se putea dispune suspendarea executarii actelor administrativ fiscale atacate, trebuie sa existe o indoiala puternica asupra legalitatii actelor contestate ; de asemenea se impune ca societatea contestatoare sa fie amenintata de o vatamare iraparabila.

Constatarile organului fiscal nu sunt de natura sa creeze organului de solutionare a contestatiei o indoiala puternica asupra legalitatii actului administrativ atacat.

Avand in vedere aceste consideratii, cerera privind suspendarea executarii obligatiei de plata va fi respinsa ca nejustificata.

Pentru considerentele retinute in baza art.181 (5) din O.G.92/2003 republicata, se

DECIDE:

1. Respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma de XXXXXX lei reprezentand :

▪ impozit profit	-	XXXXXX lei
▪ dobanzi impozit profit	-	XXXXXX lei
▪ penalitati de intarziere		
impozit profit	-	XXXX lei
▪ TVA	-	XXXXXXX lei
▪ dobanzi TVA	-	XXXX lei
▪ penalitati intarziere TVA	-	XXXX lei

2. Respingerea cererii formulate de petenta referitoare la suspendarea executarii obligatiei de plata pentru suma de XXXX lei ca neintemeiata.

Prezenta Decizie poate fi atacata la Tribunalul Sibiu in termen de 6 luni de la comunicare.