



**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax :021 336 85 48

**DECIZIA nr.        /        .07.2010  
privind soluționarea contestației formulate de  
SC .X. SA din .X. ,  
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală  
sub nr.906729/18.02.2010**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr..X./16.02.2010, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.906729/18.02.2010, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu sediul în .X., str. X, nr.X, jud. X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Serviciul de inspecție fiscală Regional III .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./07.12.2009.

Societatea contestă suma de **.X. lei**, reprezentand:

- .X. lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- .X. lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de 21.01.2010 conform ștampilei aplicată de Registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009, respectiv 23.12.2009 potrivit duplicatului confirmării de primire, transmis de Direcția Regională de Poștă .X., cu adresa nr.200/.X./12.03.2010.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. SA din .X..

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./07.12.2009, societatea susține următoarele:**

**A. In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar la SC .X. SA din .X..**

a) Referitor la cheltuielile in suma de .X. lei, reprezentând achiziții de materiale de constructii, lucrari de reparatii, modernizari si amenajari pentru o serie de active, proprietate a societatii, in anul 2004, societatea sustine ca acestea reprezinta cheltuieli de intretinere a acestor mijloacele fixe, care nu au ca efect imbunatatirea efectiva a performantelor fata de parametrii functionali stabiliti initial si nici obtinerea de venituri suplimentare fata de cele realizate cu mijloacele fixe initiale.

Astfel, referitor la lucrarile de intretinere si igienizare efectuate pentru cladiri si constructii, SC .X. SA sustine ca acestea nu au avut ca efect sporirea gradului de confort si ambient in sensul obtinerii de venituri suplimentare ci doar intretineri curente determinate de destinatia cladirilor.

Societatea afirmă ca din analiza facturilor rezultă ca elementele si materialele cumparate sunt de stricta necesitate pentru lucrari de intretinere curenta si reabilitare a mijloacelor fixe si cladirilor existente, fara a avea ca efect modificari esentiale ale parametrilor de functionare. Orice interventie asupra mijloacelor fixe si cladirilor in discutie nu poate fi interpretata ca o majorare de valoare care să conduca la efectele invocate de organul de inspectie fiscala.

Societatea contestatoare susține ca organul de inspecție fiscală nu face referire concreta și explicită asupra modului în care toate cheltuielile efectuate, sau în parte, au sporit într-un fel sau altul valoarea activelor pentru care au fost utilizate și nu face distincție între aprovizionarea cu materiale de întreținere curentă, necesare întreținerii lunare și constante a parametrilor inițiali ai activelor în discuție și ceea ce ar trebui interpretat ca investiție.

De asemenea, contestatoarea susține că prin natura și destinația clădirilor și dotărilor acestora (magazine cu spații de închiriat de genul mall-urilor, hotel de trei stele, depozite de marfuri și materiale, brutărie cu desfacere proprie, pizzerie, sală de fitness, sediu de birouri firmă, etc.), este normal, firesc și absolut necesar să fie permanent întreținute atât pentru menținerea continuă a ambiantului cât și pentru păstrarea stării de funcționare în condiții firești de desfășurare a activităților. În acest sens societatea exemplifică lucrările efectuate ca fiind: refacere, înlocuire, compartimentare, igienizare, văruit, restaurare, amenajări interioare.

De asemenea, SC .X. SA susține că organul de inspecție fiscală nu a solicitat lamuriri suplimentare și nu a formulat întrebări în acest sens astfel că, încadrarea cheltuielilor ca fiind investiție nu poate fi acceptată de societate. SC .X. SA susține că nu pot fi tratate ca fiind investiție lucrările: documentația necesară pentru obținerea autorizației sanitare de exploatare a blocului alimentară al Hotelului X; aprovizionarea cu material antiderapant utilizat la Hotelul X; reparații structuri metalice și recondiționări balustrade metalice, materiale nestocate utilizate pentru reparații curente, înlocuire conductă de scurgere la baie Hotel X, înlocuire geamuri sparte din compartimente interioare, materiale consumabile nestocate cum sunt rășină siliconică, bandă adezivă, colțare plastic necesare pentru revizii curente uși interioare de acces, înlocuire elemente și dispozitive electrice – prize, întrerupătoare, conexiuni, etc. în locuri diverse, proprietate a societății, refacere instalații sanitare și elemente componente băi; lucrări de reparații la instalații electrice - demontare tablou vechi și înlocuire tablou autorizat, distribuitor energie electrică Hotel X, înlocuire contoare vechi și montare de contoare noi trifazice aparținând X; amenajări interioare pereți portanți – individualizare spații chiriași magazinul X X Center, amenajări spații verzi, taxa de racordare la rețeaua de energie electrică pentru magazinul Victoria X, înlocuire mochetă holuri acces Hotel X, taxa de putere stabilită de X prin X, multiplicare căi comunicație linie telefonică și internet, înlocuire elemente de siguranță detector gaz – linie alimentară gaze naturale sediu, refacere cablare și întreținere semnal X la Hotel X, etc..

De asemenea, contestatoarea susține că din analiza gradului de ocupare a Hotelului X rezultă că nu a existat o creștere semnificativă a veniturilor realizate, acest grad de ocupare fiind datorat stării precare a ansamblului hotelului la data preluării – în anul 2003 - iar intervențiile

efectuate ca reparații, igienizări, înlocuiri și întreținere au condus la menținerea stării de funcționalitate normală a acestui obiectiv. Dacă ar fi fost efectuate investiții s-ar fi ridicat gradul de ocupare cel puțin la nivelul de rentabilitate stabilit pentru astfel de obiective.

Totodată, referitor la magazinul Victoria X societatea susține că trebuie privit ca un ansamblu arhitectural în care se închiriază spații de diferite mărimi iar în funcție de specificul acestora este necesară amenajarea individuală și specifică cu pereți portanți, arhitectura magazinului fiind încontinuu modificată astfel că, trebuie privită ca o cheltuială de exploatare și nu ca una de investiții care să modifice lunar valoarea imobilului cu consecințele ce derivă din acestea.

În consecința, societatea contestă încadrarea cheltuielilor în suma de .X. lei în categoria lucrărilor de investiții, solicitând menținerea acestora ca fiind cheltuieli cu reparații și procedea la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2004, stabilind la 31.12.2004 o pierdere fiscală în suma de X lei.

**b) Referitor la cheltuielile în suma de .X. lei, efectuate în anul 2005**, înregistrate în contul de cheltuieli 604 "*Cheltuieli privind materialele nestocate*", cu facturile fiscale nr. .X./09.03.2005 în suma de .X. lei, fără TVA, emisă de SC .X. X SRL .X. și nr. .X./25.04.2005, în suma de .X. lei, fără TVA, emisă de SC .X. SRL .X. reprezentând contravaloare materiale de construcții (adeziv, amorsa, rigips, etc.) și respectiv materiale decorative (arte lazur aquarell, putzgrund, etc.), societatea susține că nu este justificată încadrarea acestora în categoria investițiilor ce se recuperează pe calea amortizării deoarece reprezintă materiale consumabile, necesare amenajării de spații comerciale în complexul X ce au fost tratate de societate ca și cheltuieli de exploatare, efectuate în scopul realizării veniturilor din chirii, în baza contractelor de închiriere încheiate cu diverse societăți.

De asemenea, societatea arată că deși reprezentantul societății a insistat, organul de inspecție fiscală nu a verificat modul de amplasare și delimitare a acestor spații pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

Pe cale de consecință, pentru anul fiscal 2005 societatea contestă încadrarea sumei de .X. lei ca fiind cheltuială nedeductibilă și solicită menținerea acesteia pe cheltuieli deductibile fiscal, procedând la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2005, datorat, ca fiind în suma de .X. lei.

**c) Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de protocol pe anul 2006**, societatea susține că s-au achiziționat produse având tipărite pe acestea sigla, denumirea și motto-ul societății, produse care au fost destinate promovării imaginii și a serviciilor societății atât pe piețe existente, respectiv clienți agenții de turism, clienți chiriași, cât și pe

piete noi, avand ca efect întărirea colaborarii si castigarea in portofoliul societatii de noi oportunitati de afaceri.

Societatea susține ca aceste cheltuieli au fost corect inregistrate pe cheltuieli de marketing pentru promovarea pe pietele existente si cele noi, in baza prevederilor art.21 alin.(2) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si a pct.31 si pct.32 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Ca și în celelalte cazuri societatea procedeaza la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2006, la suma de .X. lei.

**d) În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu investițiile pe anul 2007**, societatea sustine ca organul de inspectie fiscală a incadrat eronat cheltuielile cu intretinerea curenta ca fiind cheltuieli cu investitiile ce se recuperează pe calea amortizării, fără să solicite punctul de vedere al reprezentantului societatii.

Astfel, societatea arată că nu pot fi încadrate ca fiind investiții compartimentarea cu pereti portanti, completarea cu geamuri sau inlocuirea acestora, inlocuirea portiunilor de parchet deteriorat, inlocuirea mecanismelor actionare geamuri (manere), confectionarea de rafturi (metalice si din lemn) pentru magazia de materiale, materiale auxiliare consumabile (prize, intrerupatoare), inlocuire grup ars pompare hidrofor, achizitie obiecte de inventar, dotare grup sanitar și arată că organul de inspectie fiscală nu a avut în vedere că in proportie de 90% toate bunurile achizitionate si inregistrate pe cheltuieli de exploatare au fost utilizate pentru inlocuiri de elemente deteriorate sau defecte deja existente in active sau in valoarea activelor.

Pe cale de consecinta, SC .X. SA contesta suma de .X. lei, din totalul sumei de .X. lei inscris de organul de inspectie fiscala in raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, incadrate ca nedeductibile fiscal si solicita încadrarea acestora pe cheltuieli de exploatare, deductibile fiscal.

In concluzie, din totalul sumei de .X. lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar in urma inspectiei fiscale pentru SC .X. SA societatea contesta impozitul pe profit in suma de **.X. lei**, defalcat astfel:

- .X. lei pe anul 2004;
- .X. lei pe anul 2005;
- .X. lei pe anul 2006;
- .X. lei pe perioada 01.01.2007 - 30.09.2007.

Pe cale de consecință, societatea contesta si majorarile de intarziere in suma de .X. lei precum si penalitatile de intarziere in suma de .X. lei calculate pana la data de 31.12.2005, în sensul că acestea trebuie recalculate.

**B. In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar la SC .X. SA (SC .X. SA)**

**a) Referitor la profitul fiscal majorat la data de 30.06.2004 cu suma de .X. lei pentru care s-au calculat majorari de intarziere in suma de .X. lei si penalitati in suma de .X. lei pentru perioada 26.07.2004 – 25.10.2004, urmare a fuziunii cu SC .X. SA, societatea contesta aceste sume precum și modul in care au fost calculate susținând că operatiunile de inregistrare a creantelor anulate si datoriiilor aferente fuziunii cu SC .X. SA au fost considerate de organul de inspectie fiscala ca fiind cheltuieli nedeductibile, (cheltuielile cu creante anulate aferente fuziunii -.X. lei si cheltuielile cu majorarile de intarziere datorate bugetului de stat -.X. lei) si ca venituri neimpozabile veniturile din anularea datoriiilor aferente fuziunii (.X. lei).**

Contestatoarea susține că organul de inspectie fiscala nu a tinut cont de prevederile art.27 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza ca *“[...] transferul activelor si pasivelor nu se trateaza ca un transfer impozabil in intelesul prezentului titlu [...] respectiv in cadrul operatiunilor de reorganizare”*. In situatia prezentata SC .X. SA .X. a fost absorbita de SC .X. SA impreuna cu patrimoniul sau prin incetarea existentei societatii, astfel ca, in conformitate cu OMFP nr.1376/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de reflectare in contabilitate a principalelor operatiuni de fuziune, divizare si lichidare a societatiilor comerciale si tratamentul fiscal al acestora, la cap.I lit.B pct.1 se precizeaza ca : *“[...] veniturile din transferul activelor (cont 758.3 venituri din cedarea activelor si alte operatiuni de capital) sunt venituri neimpozabile in conformitate cu prevederile art.27 alin.(4) lit.a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. In mod similar, cheltuielile privind activele cedate (cont 658.3 – cheltuieli privind activele cedate si alte operatii de capital) sunt cheltuieli nedeductibile”* .

Pe cale de consecinta, societatea contesta suma de .X. lei reprezentând profit fiscal determinat de organul de inspectie fiscală si solicită anularea sumei de .X. lei reprezentând impozit profit suplimentar, a sumei de .X. lei reprezentând majorari de intarziere si a sumei de .X. lei reprezentând penalitati de intarziere.

**b) Referitor la suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu diferentele de curs valutar aferente importurilor efectuate in anul 2003, societatea susține că inregistrarea acestor diferente nu afecteaza rezultatul fiscal al anului 2004. Repunerea corecta a inregistrarii aferenta anului 2003 (cont 117”Rezultatul reportat”) ar fi avut ca rezultat majorarea pierderii**

fiscale inregistrata de societate si nu ar fi modificat impozitul pe profit de plata aferent anului 2004.

Pe cale de consecinta, contesta incadrarea sumei de .X. lei ca fiind cheltuiala nedeductibila.

**c) Referitor la suma de .X. lei, reprezentand : .X. lei – cheltuieli cu dobanzi si penalitati datorate autoritatilor romane, .X. lei – cheltuieli de protocol si .X. lei – cheltuieli cu sponsorizarile**, societatea sustine ca din analiza conturilor din balanta de verificare a lunii decembrie 2004, privind inregistrarea sumelor pe categorii de cheltuieli, coroborat cu sumele inscrise in declaratia 101 privind impozitul pe profit pe anul 2004, există erori de preluare ale organului de inspectie fiscala, situatia reală fiind :

- cheltuieli cu dobanzi si penalitati datorate autoritatilor romane .X. lei;
- cheltuieli de protocol .X. lei;
- cheltuieli cu sponsorizarile .X. lei.

În declaratia 101 privind impozitul pe profit au fost preluate ca si cheltuieli nedeductibile sumele : .X. lei (rand 26) și .X. lei (rand 34).

Societatea contestatoarea susține că organul de inspectie fiscala nu a analizat suma totala inscrisa in contul de cheltuieli cu dobanzile si penalitatile si a preluat intreaga suma ca nedeductibila fiscal, fara sa se tina cont ca au fost inregistrate si cheltuieli cu dobanzile calculate la contracte comerciale in derulare, care, in conformitate cu prevederile Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru explicitarea art.21 alin.(1) lit.d), in vigoare la acea data, sunt deductibile integral.

Referitor la cheltuielile de protocol si sponsorizare, contestatoarea sustine ca, potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si a Normelor de aplicare a acesteia , se incadreaza ca fiind cheltuieli deductibile integral :  $(.X. - .X. ) \times 2\% = X$  lei.

Prin contestatie societatea stabileste pentru anul fiscal 2004, o pierdere fiscala in suma de .X. lei, fata de pierderea fiscala stabilita de organele de inspectie fiscală în sumă de .X. lei.

**d) Referitor la cheltuielile in suma de .X. lei reprezentand consumuri de diverse materiale de constructie, in categoria cheltuielilor de investiti, pe anul 2005**, societatea sustine ca achizițiile de materiale si lucrari prestate reprezinta cheltuieli efectuate la mijloacele fixe efectuate in scopul intretinerii si conservarii acestora, dar care nu au ca efect imbunatatirea performantelor acestora fata de parametrii functionali stabiliti initial si nici obtinerea de venituri suplimentare fata de cele realizate cu mijloacele fixe initiale.

In ceea ce priveste lucrarile de intretinere si reparatii efectuate pentru cladiri si constructii, acestea nu au avut ca efect sporirea gradului de

confort si ambient in sensul obtinerii de venituri suplimentare, ci au fost destinate doar intretinerii curente determinate de destinatia cladirilor.

Contestatoarea arată că in anexa 11 (atasata contestatiei) impreuna cu bonurile de consum in copie, se regaseste destinatia cheltuielilor efectuate de societate, detaliat, iar din analiza acestora reiese că elementele si materialele cumparate sunt de stricta necesitate pentru lucrari de intretinere curenta si reabilitare a mijloacelor fixe si cladirilor existente, fara modificari esentiale ale parametrilor de functionare, sau chiar materiale consumabile folosite in procesul de productie iar orice interventie asupra mijloacelor fixe si cladirilor in discutie nu poate fi interpretata ca o majorare de valoare care să conduca lunar la efectele invocate de organul de inspectie fiscala.

Totodata, societatea susține că organul de inspectie fiscală nu face nicio referire concreta si explicita asupra modului in care toate cheltuielile efectuate sau in parte, au sporit intr-un fel sau altul valoarea activelor pentru care au fost destinate. Chiar organul de inspectie fiscala, mentioneaza in cuprinsul raportului de inspectie fiscala ca se efectueaza “[...]lucrari de reparatii si modernizare” si le considera nejustificat, lucrari de investitii fără a se tine cont de ansamblu documentelor și de prevederile pct.9, sectiunea A din HG 909/1997 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994.

Contestatoarea considera ca prin natura si destinatia cladirilor si dotarilor acestora, fabrica de productie a berii, avand suprafata de peste 19.000 mp si o capacitate de productie de aproximativ 200.000 hl/an, cu un numar de peste 20 de sectii de productie, anexe, magazii, depozite, corpuri tehnice, platforma betonata de peste 8.000 mp, parc auto, garaje etc., este normal, firesc si absolut necesar sa fie permanent intretinute atat pentru mentinerea continua a ambientului cat si pentru pastrarea starii de functionare in conditii firesti de desfasurare a activitatilor.

Ca urmare, exemplifică lucrările de genul: refacere, înlocuire, compartimentare, igienizare, văruit, refacere gard de delimitare între antrepozite fiscale, refacere platformă betonată, refacere instalații și trasee tehnologice și utilitare, reparații acoperiș la diverse magazii și depozite, etc. care nu pot reprezenta investiții.

În consecinta, contesta incadrarea sumei de .X. lei ca fiind investitie si solicita mentinerea incadrarii initiale a sumei pe cheltuieli de exploatare, efectuata in scopul desfasurarii procesului de productie.

**e) Referitor la cheltuielile in suma de .X. lei reprezentând investiții efectuate in anul fiscal 2006, societatea** invoca aceleasi motivatii ca si pentru anul fiscal 2005, indicand documentele justificative din anexa 12 la contestatie si face mentiunea ca dupa identificarea acestor documente justificative, organul de inspectie fiscală nu a solicitat lamuriri



suplimentare si nu a formulat intrebari in acest sens, fapt ce determina ca incadrarea cheltuielilor ca fiind investitii, sa nu fie acceptata de societate.

Pe cale de consecinta, contesta suma de .X. lei, stabilita de organul de inspectie fiscala ca fiind nedeductibila, impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei si solicita mentinerea incadrarii cheltuielilor asa cum au fost inscrise de societate ca fiind de exploatare. De asemenea, contesta si majorarile de intarziere si penalitatile de întârziere aferente impozitului pe profit

**f) Referitor la cheltuielile de protocol în sumă de .X. lei, reprezentand contravaloare diverse materiale :set boss, cosuri cadou, agende și pixuri cartier pe anul 2006,** contestatoarea precizează ca are încheiat Contract de colaborare cu SC .X., prin care colaboratorul avea obligatia sa distribuie clientilor in scopul stimulării vanzarilor si popularizării produselor, materiale de marketing (umbrele, vitrine frigorifice, pixuri, agende, sepci, tricouri, set boss, etc.), avand sigla si marca .X./, apartinand SC .X. SA. Bonurile de consum, la care face referire organul de inspectie fiscala, evidentiaza distributia acestor materiale, fapt pentru care societatea considera ca a incadrat corect acest tip de cheltuiala ca fiind de exploatare si prin urmare contesta încadrarea ca fiind cheltuiala de protocol.

Pe cale de consecinta, contesta suma de .X. lei cu care s-a majorat baza impozabila si solicita mentinerea acestora pe cheltuieli de exploatare, asa cum au fost repartizate de societate.

**g) Referitor la cheltuielile cu materialele consumabile in valoare de .X. lei, reprezentand umbrele, pe anul 2006,** societatea contestatoare susține că incadrarea acestor cheltuieli este corecta asa cum a fost inregistrata în evidenta societatii, în baza Contractului de colaborare nr..X./01.09.2006 încheiat cu SC .X., care avea obligatia contractuala de a organiza evenimente in scopul promovării produselor marca .X. pe toata durata de valabilitate a contractului.

Potrivit celor susținute societatea contesta suma de .X. lei (.X. lei investitii + .X. lei protocol + .X. lei umbrele) aferenta anului fiscal 2006 și impozitul pe profit in sumă de .X. lei.

**h) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit la data de 30.09.2007, societatea** motiveaza ca avand în vedere argumentele prezentate contesta și suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala.

Prin urmare, contesta impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2004 – 30.09.2007 la SC .X. SA (SC .X. SA) in suma de **.X. lei**, defalcat astfel:

2005 – .X. lei;

2006 – .X. lei;

2007 – .X. lei.

precum si majorarile de intarziere in suma de .X. lei si penalitatile de intarziere in suma de .X. lei calculate pana la data de 31.12.2005.

## **TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

### **C. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la SC .X. SA**

**a) Referitor la TVA in suma de .X. lei, aferenta achizitionarii de aparatura medicala in perioada 2004 – 2006 la baza de tratament din cadrul Complexului .X., societatea sustine ca achizitia de aparatura medicala pentru dotarea bazei de tratament s-a efectuat in scopul derularii activitatii destinate utilizarii acestui tip de aparate. De asemenea, precizează ca in perioada septembrie – noiembrie 2006 societatea a activat aceasta baza de tratament, avand angajati de specialitate cu norma redusa.**

Societatea sustine ca in perioada de la achizitie pana la data inspectiei fiscale nu s-au inregistrat venituri, fapt care nu reprezinta un motiv de neacordare a dreptului de deducere a TVA pentru achizitia de aparatura medicala. Gradul redus de ocupare a .X. și lipsa de interes a clientilor fata de aceasta activitate nu trebuie sanctionata cu privarea dreptului de deducere a TVA pentru achizitia acestor aparate medicale.

Prin urmare, contestatoarea considera nejustificata neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei.

**b) Referitor la TVA in suma de .X. lei aferenta cheltuielilor protocol in suma de .X. lei, societatea prezintă în susținere motivele de la capitolul impozitul pe profit si considera nejustificată stabilirea TVA suplimentara .**

**c) Referitor la TVA colectată pentru avansurile incasate si diferenta intre TVA declarata prin deconturi si TVA determinata la inspectia fiscală, contestatoarea sustine ca din analiza sumelor stabilite suplimentar ca TVA colectata, asa cum au fost prezentate in anexa 18 din raportul de inspectie fiscala, nu rezultă clar care sunt veniturile impozabile la care societatea nu a colectat TVA, nu exista corelare intre sumele inregistrate si cele declarate precum si modalitatea de stabilire a diferentelor de TVA. Totodată, precizează ca organul de inspectie fiscală se afla in**

eroare prin stabilirea aleatorie de sume suplimentare care nu sunt justificate cu documente si nu a solicitat informatii suplimentare, asa cum este prevazut la art.49 pct.1 lit.a) din OG 92/2003 privind codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipuleaza ca: *“pentru determinarea starii de fapt fiscale, organul de inspectie, administreaza mijloace de proba putand proceda la : a) solicitarea informatiilor de orice fel din partea contribuabilului”*.

De asemenea, contestatoarea arată că prin raportul de inspectie fiscală se face mentiunea ca in baza impozabila societatea are inregistrate documente cu cota de TVA diferita (19% si 9%), aceasta fiind cauza pentru care nu se intelege rationamentul de calcul al diferentelor stabilite de organul de inspectie fiscală.

Cu privire la avansurile incasate, contestatoarea nu accepta modalitatea de calcul a TVA aferentă rulajului lunar al contului 419”*Clienți-creditori*”, asa cum a procedat organul de inspectie fiscală, deoarece nu s-a facut o analiza a sumelor inregistrate si incasate, și chiar in conditiile in care societatea incasa contravaloarea facturilor deja emise catre clienti si repartiza suma incasata in contul 419”*Clienți-creditori*” in perioada urmatoare urma sa regularizeze incasarea, prin stingerea creantelor din contul 411”*clienți*”. Lipsa unei metode de analiza si sinteza a starii de fapt fiscale de care nu a dat dovada organul de inspectie fiscală si analiza facturilor emise, determina societatea sa conteste TVA stabilită nejustificat în sumă de .X. lei.

In sustinere, contestatoarea arata ca organul de inspectie fiscală nu a tinut cont de facturile emise de societate, pentru avansuri, in care a colectat TVA, iar incasarea TVA din punct de vedere al organului de inspectie fiscală si a modului in care a tratat problema, duce la dublarea taxei pe valoarea adăugată colectată.

**d) Referitor la suma de .X. lei aferenta facturilor de achizitii materiale de constructie pentru efectuarea unor amenajari si modernizari la diverse active in perioada aprilie – august 2007,** societatea aduce aceleasi justificari de la capitolul impozit pe profit, considerand incadrarea corecta a acestora pe cheltuieli de exploatare și pe cale de consecință fiind respectate prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Legeanr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru deducerea TVA aferenta acestora.

Deci, societatea contesta taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, defalcata astfel: .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei, din totalul sumei de .X. lei stabilita suplimentar la SC .X. SA de organele de inspectie fiscala si considera necesara recalcularea si repunerea corecta a sumelor reprezentand TVA suplimentara de plata si implicit recalcularea accesoriilor aferente.

**D. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar SC .X. SA (SC .X. SA).**

**a) Referitor la TVA colectată în suma de .X. lei aferenta cheltuielilor de protocol peste limita legală, în suma de .X. lei,** societatea sustine ca prezintă aceleași argumente de la capitolul impozit pe profit stabilit suplimentar la SC .X. SA, respectiv că societatea avea încheiat Contractul de colaborare nr..X./01.09.2006 cu o societate colaboratoare ce avea obligatia organizarii de evenimente si distribuirii în scopul promovarii produselor marca .X. a materialelor promotionale inscriptionate.

Astfel, cheltuiala cu aceste materiale inscriptionate este deductibila fiscal și pe cale de consecință nu datorează TVA colectată în suma de .X. lei.

**b) Referitor la diferenta de TVA colectată în sumă de .X. lei, pe perioada aprilie 2004 – martie 2007,** contestatoarea sustine ca a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala toate documentele privind operatiunile taxabile, respectiv jurnalul de vanzari, decontul TVA, balante de verificare, facturi fiscale. Societatea arată că din analiza anexei 23 la raportul de inspectie fiscală întocmita de organul de inspectie fiscală nu rezulta, în mod clar si evident, natura diferentelor în plus constatate sau documentele care au generat TVA aferentă prin neinregistrare, fapt pentru care societatea considera nejustificate toate sumele stabilite suplimentar.

În justificarea celor susținute societatea prezintă, cu titlu exemplificativ, calculul TVA declarată prin decont și baza de impozitare a TVA pe perioada martie – mai 2006 .

Pe cale de consecinta, societatea contesta suma de .X. lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, solicitand anularea anexei nr.23 cu TVA suplimentara stabilită de organele de inspectie fiscală intrucat nu este sustinută cu documentele justificative pentru care nu s-a evidentiat TVA colectata.

**c) Referitor la TVA colectată în suma de .X. lei, aferenta materialelor de reclama si publicitate (umbrele) în suma de .X. lei,** societatea sustine ca organul de inspectie fiscala a solicitat si a primit referate aprobate de Consiliul de administratie al societatii si procesul verbal al Consiliului de Administrație din data de 31.07.2006, în care se mentioneaza *“[...] s-a aprobat ca materialele trimise în piata pentru organizarea festivalurilor sa ramana organizatorilor avand astfel asigurata participarea si la alte astfel de evenimente”*.

Totodată, societatea susține că are încheiat Contractul de colaborare nr..X./01.09.2006 cu SC .X.SRL, prin care i se pune acestuia la dispozitie materiale de reclama si publicitate în scopul popularizarii numelui

societatii si a produselor ei. Conform argumentelor de la capitolul impozit pe profit, societatea contesta suma de .X. lei reprezentand TVA colectată stabilita suplimentar.

Fata de cele prezentate societatea contesta si accesoriile aferente, respectiv majorarile de întârziere in suma de .X. lei calculate pana la 25.10.2007 la SC .X. SA (SC .X. SA) si penalitati de întârziere in suma de .X. lei

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Serviciul Inspecție Fiscală Regional III .X., au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.12.2009, astfel:**

Verificarea la SC .X. SA a cuprins perioada 01.10.2006 (de la infiintare) – 30.06.2008.

Verificarea la SC .X. SA a cuprins perioada 01.01.2004 – 31.03.2008 (data fuziunii prin absorbtie).

Verificarea la SC X SA (SC .X. SA ) a cuprins perioada 01.01.2004 – 30.09.2007 (data fuziunii prin absorbtie).

SC .X. SA a luat ființă prin divizarea SC X SA din .X. și transmiterea unui aport parțial de active și are ca obiect de activitate fabricarea alcoolului etilic de fermentație.

**În luna decembrie 2006 SC .X. SA în calitate de societatea absorbantă a fuzionat cu SC .X. SA din .X.**, fuziunea s-a realizat în baza datelor contabile înregistrate de societate la data **de 31.12.2006** și a fost înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului la **data de 26.09.2007**. **SC .X. SA și-a schimbat denumirea în SC .X. SA conform Hotărârii AGA din data de 15.02.2007**. **SC .X. SA** a fost radiata de la Oficiul Registrului Comerțului la data de 24.10.2007.

**În luna septembrie 2007 SC .X. SA în calitate de societatea absorbantă a fuzionat cu SC .X. SA din .X.**, fuziunea s-a realizat în baza datelor contabile înregistrate de societate la data **de 30.09.2007** și a fost înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului la data de 19.11.2007. **SC .X. SA** a fost radiata de la Oficiul Registrului Comerțului la data de 24.03.2008.

## **IMPOZIT PE PROFIT**

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr..X./07.12.2009 s-a stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei din care **societatea contesta suma de .X. lei**, care se compune din:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar la SC .X. SA, pentru activitatea desfasurata pe perioada 01.01.2004 - 31.12.2007 (data fuziunii prin absorbtie cu SC .X. SA).

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar la SC .X. SA (SC .X. SA ) pentru activitatea desfasurata pe perioada 01.01.2004 - 31.12.2006 (data fuziunii prin absorbtie cu SC .X. SA).

**A. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar la SC .X. SA pentru activitatea desfasurata pe perioada 01.01.2004 – 31.12.2007.**

**Pe anul 2004** organele de inspectie fiscală au constatat următoarele:

**a) Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de .X. lei aferente unor materiale de constructii, lucrari reparatii, modernizari si amenajari pentru o serie de active proprietatea societatii**, s-a constatat că **în anul 2004** societatea a inregistrat in conturile de cheltuieli, cont 604 “Cheltuieli privind materialele nestocate”, cont 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” și cont 611 “Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile) suma de .X. lei, reprezentand contravaloarea unor facturi fiscale avand ca obiect achizitii de materiale de constructii si lucrari de reparatii, modernizari si amenajari pentru o serie de active, proprietatea societatii, si anume: Complex .X. situat in localitatea X si Complex Comercial X situat in .X., B-dul X, nr.19.

In urma verificarii documentelor, organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile de materiale si lucrari efectuate de SC .X. SA in anul 2004 si inregistrate in conturile de cheltuieli reprezintă lucrari de investitii a caror valoare se recupereaza pe calea amortizarii, pe considerentele:

Pentru realizarea acestor lucrari SC .X. SA detine autorizatia de constructie nr .X./24.12.2002 emisa de Primaria .X. si au fost incheiate contracte de executie cu SC .X. AG SRL .X., SC .X. SRL, SC .X. COM SRL, SC .X. SRL.

În procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. X/15.12.2003 sunt mentionate lucrarile ramase de executat si lucrarile care nu au respectat prevederile proiectului si a actelor normative tehnice in vigoare fiind prevazute si termenele de finalizare a acestora.

Obiectivul Complex .X. figurează în evidența societății de la data de 01.01.2004 cu o valoare de .X. lei.

În perioada ianuarie – octombrie 2004, societatea a sistat activitatea la obiectivul Complex .X. pentru efectuarea mai multor lucrari de investitii, asa cum reiese din mentiunea administratorului societatii potrivit careia diminuarea numarului de salariati in anul 2004 se datoreaza lucrarilor de reparatii si modernizari efectuate.

Desi, societatea a declarat ca în anul 2004 a efectuat lucrari de modernizare la obiectivele mentionate, in evidenta contabila nu s-au inregistrat rulaje debitoare în contul 231 “*imobilizari in curs*” iar la data de 31.12.2004 valoarea de inventar a Complexului .X. este nemodificata.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil cu suma de .X. lei pe considerentul ca acestea reprezinta modernizari care se recupereaza pe calea amortizarii, societatea nerespectand prevederile art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, pct.7 lit.d) din Hotararea Guvernului nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 si art.24 alin.(1) si alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare a celor mai sus prezentate precum si a altor constatari cum sunt:

- cheltuieli cu lipsuri în gestiune în suma de .X. lei neacceptate la deducere;
- cheltuieli cu reparatiile în suma de .X. lei efectuate la Complex .X. si Complex X neacceptate la deducere pe motiv ca reprezinta modernizari ce se recupereaza pe calea amortizarii;
- cheltuieli cu dobanzile, penalitatile de intarziere, majorari de intarziere datorate bugetului în suma de X lei, nedeductibile fiscal;
- cheltuieli cu amortizarea în suma de .X. lei aferenta aparaturii medicale ce nu a fost utilizata de societate pentru realizarea de venituri impozabile, neacceptate la deducere;
- recuperarea nejustificata a pierderii fiscale din anii anteriori în suma de .X. lei având în vedere ca a realizat profit fiscal;
- majorarea profitului impozabil cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu marfa degradata si TVA aferenta acesteia neluate în calcul de societate ca nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit profit impozabil suplimentar in suma de .X. lei, prin diminuarea pierderii fiscale inregistrata si declarata de societate in suma de .X. lei cu cheltuielile nedeductibile stabilite la inspectia fiscala in suma de .X. lei.

Aferent profitului impozabil in suma de .X. lei, s-a calculat, **pe anul 2004 impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei.**

**b) Pe anul 2005** organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

**În luna martie si în luna aprilie 2005** societatea a înregistrat în evidenta contabila facturile fiscale nr..X./09.03.2005 în suma de .X. lei, fara TVA, emisa de SC .X. PROD SRL .X. si nr..X./25.04.2005, în suma de .X. lei, fara TVA, emisa de SC .X. SRL .X. cu care a achiziționat materiale de constructii (adeziv, amorsa, rigips, etc.) si respectiv materiale decorative (arte lazur aquarell, putzgrund, etc), în contul de cheltuieli 604”*cheltuieli privind materialele nestocate*”.

Organele de inspectie fiscala au constatat că aceste achizitii realizate de SC .X. SA reprezintă, conform notelor de receptie si bonurilor de consum analizate, lucrari de investitii efectuate la .X. ce a fost pus în functiune în luna decembrie 2004, iar în anul 2005 se afla în perioada de garantie. Ca urmare, **au reîntregit profitul impozabil cu suma de .X. lei** pe considerentul că nu au fost respectate prevederile art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale si necorporale, pct.7 lit.d) din Hotararea Guvernului nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 si art.24 alin.(1) si alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pe anul 2005, s-a constatat:

- nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu lipsuri în gestiune în sumă de .X. lei;
- nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei aferentă aparaturii medicale ce nu a fost utilizată pentru realizarea de venituri impozabile;
- societatea a recuperat eronat pierderea fiscală din anii anteriori în sumă de .X. lei având în vedere că a realizat profit fiscal.

Urmare a verificarii efectuate organul de inspectie fiscala a stabilit profit impozabil suplimentar în suma de .X. lei, caruia îi corespunde **impozit pe profit suplimentar aferent anului 2005 în suma de .X. lei.**

**c) Pe anul 2006**, organele de inspectie fiscală au constatat că, **în luna decembrie 2006**, SC .X. SA a înregistrat în evidenta contabila, prin articolul contabil :

602.8” *Cheltuieli privind* = 302.8 “*Alte materiale consumabile*”

suma de .X. lei reprezentând eliberarea în consum a unor produse achizitionate în luna noiembrie 2006, constând în: agende cartier, set boss, cosuri cadou , pixuri cartier.

Organele de inspectie fiscala au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat în contul 602.8 “*alte cheltuieli cu materialele*” suma de .X. lei, aceasta fiind o cheltuiala de protocol astfel că, au procedat la stabilirea cotei de deductibilitate a cheltuielilor de protocol la data de



31.12.2006, rezultand cheltuieli de protocol nedeductibile la calculul profitului impozabil in suma de .X. lei.

Organele de inspectie fiscală au majorat baza impozabila cu suma de .X. lei întrucât nu au fost respectate prevederile art.21 alin.(3) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodată, organele de inspectie fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei aferentă aparaturii medicale ce nu a fost utilizată pentru realizarea de venituri impozabile.

Potrivit celor constatate **pe anul 2006** s-a stabilit suplimentar profit impozabil in suma de .X. lei și **impozit pe profit aferent în suma de .X. lei.**

**d) Pe anul 2007**, organele de inspectie fiscală au constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare contravaloarea facturilor fiscale reprezentand achiziții de materiale de constructii si lucrari de constructii, utilizate pentru efectuarea unor lucrari de investitii la obiectivele societății .X., hala, birouri etc..

Organele de inspectie fiscală au constatat că aceste cheltuieli cu reparatiile prestate de terti precum si cheltuielile cu materialele consumabile, in suma de **.X. lei**, reprezinta lucrari de investitii a caror valoare se recupereaza pe calea amortizarii, incalcandu-se prevederile art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, pct.7 lit. d) din HG nr.909/1997 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 si art.24 alin.(1) si alin.(3) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că în perioada ianuarie-septembrie 2007 nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei aferentă aparaturii medicale ce nu a fost utilizată pentru realizarea de venituri impozabile.

Totodată, s-a constatat că societatea nu a prezentat documente care să justifice suma de .X. lei înregistrată în contul 622 „*Cheltuieli privind comisioanele și onorariile*”. În urma solicitării verificării încrucișate la SC .X. .X. SRL .X./ care a emis factura fiscală nr..X./18.06.2007, în sumă de .X. lei, fără TVA, către SC .X. SA, reprezentând comision de intermediere vânzare teren, s-a constatat că această sumă trebuia refacturată către SC .X. SA astfel că, nu trebuia să fie înregistrată de SC .X. SA, iar factura în original nu a fost primită. Ca urmare, nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli.

Potrivit celor constatate **pe anul 2007** organele de inspecție fiscală au stabilit profit impozabil suplimentar în sumă de .X./ lei și **impozit pe profit suplimentar în sumă de .X./ lei, din care societatea contestă suma de .X. lei.**

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate **majorari de intarziere, in suma de .X. lei**, conform prevederilor art. 120 alin (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si **penalitati de intarziere în sumă de .X. lei**, pana la data de 31.12.2005, conform prevederilor art. 114, alin (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**B. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar la SC .X. SA (SC .X. SA) pentru activitatea desfasurata pe perioada 01.01.2004 – 30.09.2007**

Perioada supusa verificarii a fost 01.01.2004 – 30.09.2007.

**Pe anul 2004** organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

**a) La data de 30.06.2004 SC .X. SA** a inregistrat pierdere contabila si fiscala în sumă de .X./ lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit la 30.06.2004, un profit fiscal in suma de .X. lei, ca rezultat a luarii in calcul a cheltuielilor nedeductibile în suma de .X./ lei reprezentand cheltuieli cu creante anulate aferente fuziunii cu SC .X. SA .X. care s-a definitivat in luna iunie 2004 (.X. lei) si cheltuieli cu majorarile de intarziere datorate bugetului de stat (.X. lei) precum si a veniturilor neimpozabile in suma de .X. lei reprezentand venituri din anularea datoriilor aferente fuziunii cu SC .X. SA .X..

Astfel ca, s-a stabilit la data de 30.06.2004 impozit pe profit in suma de .X. lei. Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar la data de 30.06.2004 au fost calculate **majorari de intarziere in suma de .X. lei si penalitati de intarziere de .X. lei aferente perioadei 26.07.2004 – 25.10.2004**, având în vedere că societatea a luat în calcul profitului impozabil la data de 30.09.2004 aceste cheltuieli nedeductibile și veniturile neimpozabile.

**b) In luna decembrie 2004**, societatea a inregistrat in contul 665 "Cheltuieli privind diferentele de curs valutar" suma de .X. lei, reprezentand diferente de curs valutar aferente importului efectuat în anul 2003.

Avand in vedere ca diferentele de curs valutar sunt aferente anului 2003, s-a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul

profitului impozabil pe anul 2004 conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

c) În urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a luat in calcul la stabilirea profitului impozabil la data de 31.12.2004, **cheltuielile nedeductibile fiscal in suma totala de .X. lei, reprezentand:**

- cheltuieli cu dobanzile si penalitatile de intarziere datorate autoritatilor romane in suma de .X. lei, nedeductibile fiscal, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- cheltuieli de protocol in suma de .X. lei, nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.(3) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- cheltuieli cu sponsorizarile in suma de .X. lei, nedeductibile fiscal, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit. p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit constatărilor de mai sus, precum și a faptului că a fost majorată baza de calcul a impozitului pe profit cu suma de .X./ lei reprezentând plus la inventar, **pe anul 2004, organele de inspecție fiscală au stabilit pierdere în sumă de .X. lei** față de pierderea determinată de societate în sumă de .X./ lei.

**Pe anul 2005, s-au constatat următoarele:**

a) **In anul 2005, societatea a inregistrat consumuri de materiale de constructii, ce au fost utilizate pentru efectuarea unor lucrari de investitii** la unele din sectiile de productie respectiv: sectia de fierbere, sectia de imbuteliere sticle, sectia de fermentare, sectia de imbuteliere pet, asa cum rezulta si din bonurile de consum intocmite de unitate pe locurile de consum. În cazul investițiilor efectuate la secția de îmbuteliere pet societatea a evidențiat parțial aceste investiții în contul 231 "Imobilizări în curs ".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli in suma de .X. lei aferente materialelor de constructii ce au fost utilizate pentru efectuarea de diverse lucrari de investitii la unele din sectiile de productie mentionate anterior, reprezinta in fapt lucrari de investitii a caror valoare se recupereaza pe calea amortizarii, incalcandu-se prevederile art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, pct. 7 lit. d) din HG nr 909/1997 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 si art.24 alin.(1) si alin.(3) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**b) La data de 31.12.2005 societatea a recuperat pierdere fiscală în sumă de .X./ lei declarată pentru anul 2004 în condițiile în**

**care organele de inspecție fiscală au stabilit pierdere fiscală în sumă de .X. lei cu .X./ lei, mai mult decât avea dreptul.**

Potrivit celor constatate la pct.a precum și a faptului că nu au fost acceptate la deducere suma de .X./ lei reprezentând cheltuieli cu ambalajele (butelii sparte) și suma de .X./ lei reprezentând casare ambalaje organele de inspecție fiscală au stabilit profit impozabil suplimentar în sumă de .X./ lei și **impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.**

**Pe anul 2006, s-au constatat următoarele:**

**a) În anul 2006 societatea a înregistrat consumuri de materiale de construcții, ce au fost utilizate pentru efectuarea unor lucrări de investiții** la unele din secțiile de producție respectiv: secția de fierbere, secția de imbuteliere sticle, secția de fermentare, secția de imbuteliere pet, așa cum rezulta și din bonurile de consum întocmite de unitate pe locurile de consum. În cazul investițiilor efectuate la secția de imbuteliere pet societatea a evidențiat parțial aceste investiții în contul 231 *“Imobilizări în curs”*.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli în suma de .X. lei aferente materialelor de construcții ce au fost utilizate pentru efectuarea de diverse lucrări de investiții la unele din secțiile de producție menționate anterior, reprezintă lucrări de investiții a căror valoare se recuperează pe calea amortizării, încălcându-se prevederile art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, pct. 7 lit. d) din HG nr 909/1997 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 și art. 24 alin.(1) și alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**Ca urmare s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.**

**b) În luna decembrie 2006, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli privind alte materiale consumabile (cont 602.8 “Alte cheltuieli cu materialele”) în suma de .X. lei reprezentând contravaloare set Boss, cosuri cadou, agende și pixuri cartier.**

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat în mod eronat în contul 602.8 “alte cheltuieli cu materialele”, suma de .X. lei, aceasta fiind o cheltuială de protocol.

Intrucât la data de 31.12.2005 societatea a înregistrat și declarat cheltuieli de protocol peste limita legală în suma de X lei, suma de .X. lei a fost stabilită în totalitate nedeductibilă la calculul profitului impozabil pe anul 2006, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**c) In luna august 2006** SC .X. SA a inregistrat cheltuieli cu alte materiale consumabile in suma totala de .X. lei, pe baza bonurilor de consum intocmite de catre serviciul de marketing.

Eliberarea in consum s-a facut in baza referatului directorului zonal de vanzari din cadrul SC .X. SA care motiveaza ca aceste materiale, **respectiv umbrele** au fost necesare pentru organizarea mai multor sarbatori cum ar fi: Zilele X, festivalul din X, festivalul din X etc., referat ce a fost supus aprobarii Consiliului de administratie al societății.

Din procesul verbal al ședinței Consiliului de Administrație din data de 31.07.2006 reiese că s-a aprobat ca materialele trimise în piață pentru organizarea festivalului să rămână organizatorilor având astfel asigurată participarea și la alte asemenea evenimente.

Organele de inspectie fiscala, avand in vedere ca societatea nu a prezentat contracte incheiate cu diversi parteneri si nici alte documente legale care sa ateste primirea acestora de catre parteneri, conform prevederilor art.21 alin.2 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit ca societatea a dedus in mod nejustificat la calculul profitului impozabil cheltuielile in suma de .X. lei, incalcand prevederile art.21 alin.(4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, s-a majorat baza impozabila pe anul 2006 cu suma de .X. lei.

Urmare a constatărilor prezentate, organele de inspectie fiscala au stabilit la data de **31.12.2006 un profit impozabil suplimentar in suma de .X. lei caruia ii corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.**

**Pe anul 2007**, conform balantei de verificare intocmita la data de 30.09.2007, SC .X. SA a inregistrat pierdere contabila și fiscală in suma de X lei. Începand cu data de 24.10.2007, SC .X. SA este radiata de la Oficiul Registrului Comerțului .X., urmare a fuziunii prin absorbtie cu SC .X. SA.

Din verificarea efectuata asupra actelor si documentelor puse la dispozitia inspectiei s-au constatat urmatoarele:

- la stabilirea rezultatului fiscal nu au fost luate in calcul cheltuielile in suma de .X./ lei, reprezentand majorari de intarziere si penalitati datorate bugetului de stat consolidat, inregistrate de societate in contul 6581 "*despagubiri, amenzi, penalitati*" care, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil;

- in luna septembrie 2007, societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli in suma de .X./ lei in contul 6588 "*alte cheltuieli de exploatare*", reprezentand trecerea pe cheltuieli a unor creante evidentiata

de societate in conturile 411.8 "clienti incerti", 461.1 "debitori diversi", 428.2 "alte creante in legatura cu personalul", cheltuieli care, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, in urma inspectiei fiscale efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit la data de 30.09.2007 impozit pe profit suplimentar in suma .X. lei.

Pentru perioada 2004 – 30.09.2007 echipa de inspectie fiscala a stabilit in sarcina societatii impozit pe profit suplimentar in suma totala de .X. lei .

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate **majorari de intarziere in suma de .X. lei**, conform prevederilor art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare, si **penalitati de intarziere în sumă de .X. lei**, pana la data de 31.12.2005, conform prevederilor art.114 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

### **TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

Din verificarea documentelor puse la dispozitie, organele de inspectie fiscală au stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma totala de .X./ lei, din care societatea contesta suma de .X. lei, reprezentand:

- .X. lei – TVA stabilita suplimentar la SC .X. SA, pentru activitatea desfasurata pana la data de 31.03.2008;
- .X./ lei – TVA stabilita suplimentar la SC .X. SA (SC .X. SA) pentru activitatea desfasurata pana la data de 30.09.2007.

#### **C. Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la SC .X. SA.**

Perioada supusa verificarii a fost 01.01.2004 – 31.03.2008.

Organele de inspectie fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei, ca urmare a constatărilor:

**a.) Referitor la TVA in suma de .X. lei**, s-a constatat că în **perioada 2004 - 2006**, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de .X./ lei aferenta achizițiilor de aparatură medicală si lucrarilor de investitii.

Urmarea verificarii efectuate s-a constatat ca achizitiile de aparatură medicală nu au generat venituri din exploatare asa cum rezulta si din nota explicativa luata administratorului societatii in baza prevederilor

art.94 alin.(3) lit.c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în suma de .X./ lei.

**b) Referitor la TVA in suma de .X. lei, în urma verificarii efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit la data de 31.12.2006 cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal in suma de .X. lei, pentru care societatea avea obligatia de a colecta TVA conform prevederilor art.128 alin.(9) lit.f) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.7 alin.(6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.**

Astfel, s-a stabilit TVA suplimentara de plata in suma de .X. lei ( .X. lei x 19%).

**c) Referitor la TVA in suma de .X. lei, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 2005 – 2007, societatea nu a colectat in toate cazurile taxa pe valoarea adaugata aferenta avansurilor incasate conform prevederilor art.134 alin.(5) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.**

De asemenea, s-a constatat ca, in perioada 2005 – 2007, exista unele diferente intre taxa pe valoarea adaugata colectata declarata de societate prin deconturile de taxă pe valoarea adăugată si taxa pe valoarea adaugata determinata la inspectia fiscală conform veniturilor inregistrate de societate in balantele de verificare lunare, nerespectandu-se prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Conform datelor prezentate in anexa nr.18, organele de inspectie fiscală au stabilit TVA colectata suplimentară in suma de .X. lei.

**d.) Referitor la TVA in suma de .X. lei, s-a constatat că în perioada aprilie – august 2007, societatea a dedus TVA in suma totala de .X./ lei aferenta unor facturi fiscale reprezentand achizitii de materiale de constructii pentru efectuarea unor lucrari de modernizari si amenajari la obiectivele: hala, pensiunea .X./, abator .X./ care apartin SC .X. SA.**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. SA a dedus nejustificat TVA in suma de .X./ lei, intrucat de la data dobandirii activelor respective acestea nu au generat venituri din exploatare, incalcandu-se prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

cu modificarile si completarile ulterioare. Societatea contestă suma de .X. lei.

**Pe perioada 2004 – 2007**, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii SC .X. SA **TVA suplimentara de plata in suma de .X. lei**, conform anexei nr.20 la raportul de inspectie fiscala din care **societatea contesta suma de .X. lei** (.X. + .X. + .X. + .X. lei).

Începand cu data de 24.03.2008, conform certificatului de inregistrare mentiuni, SC .X. SA a fost dizolvata si radiata de la Oficiul Registrului Comerțului .X., iar TVA de rambursat inregistrata si declarata de societate prin decontul de TVA pentru luna martie 2008 in suma de .X./ lei a fost preluata de SC .X. SA, care a absorbit patrimoniul SC .X. SA urmare a fuziunii prin absorbtie.

Pentru neplata in termen a TVA stabilita suplimentar in suma de .X./ lei (.X. lei – .X./ lei), au fost calculate **majorari de intarziere in suma de .X./ lei** conform prevederilor art.120 alin (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si **penalitati de intarziere în sumă de .X./ lei** conform prevederilor art.114 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Majorarile de intarziere au fost calculate pana la data de 25.04.2008, acesta fiind ultimul termen de plata a obligatiei fiscale privind TVA pentru SC .X. SA.

Pentru perioada 26.04.2008 – 30.11.2009 majorarile de intarziere aferente sumei suplimentare de plata au fost calculate la SC .X. SA.

**D. Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la SC .X. SA pentru activitatea desfasurata pana la data de 30.09.2007 data fuziunii prin absorbtie cu SC .X. SA.**

Perioada supusa verificarii a fost 01.04.2004 – 30.09.2007.

**a) Referitor la TVA in suma de .X. lei, in luna decembrie 2006**, societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli privind alte materiale consumabile in suma de .X. lei reprezentand: set Boss, cosuri cadou, agende etc.. Organele de inspectie fiscala au constatat că acestea reprezintă cheltuieli de protocol și nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil fiind depășită limita legală.

Ca urmare, în baza prevederilor art.128 alin(9) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.7 alin.(6) din HG nr.44/2004, s-a constatat că societatea avea obligația să colecteze TVA in suma de .X. lei.



**b) Referitor la TVA in suma de .X. lei**, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada aprilie 2004 – martie 2007, nu in toate cazurile societatea a colectat si declarat TVA pentru toate veniturile inregistrate de societate conform balantelor de verificare intocmite lunar.

Astfel, in baza prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata colectata conform bazei impozabile constituita si declarata de societate in perioada respectiva, rezultand o diferenta suplimentara in suma de .X. lei. Situatia analitica privind taxa pe valoarea adaugata colectata evidentiata si declarata de societate si taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita la inspectia fiscala este prezentata analitic in anexa nr.23 la raportul de inspectie fiscala.

**c) Referitor la TVA colectata in suma de .X. lei**, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat **in luna august 2006**, cheltuieli cu alte materiale consumabile in suma de .X. lei reprezentand materialele promotionale, destinate organizarii mai multor evenimente cum ar fi: Zilele X , Festivalul din X, Festivalul din X etc;

Avand in vedere ca societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contracte incheiate cu diversi parteneri, in conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea are obligatia de a colecta TVA pentru bunurile destinate popularizarii firmei.

Astfel, a fost stabilita suplimentar de plata taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei.

Pentru perioada 2004 -2007, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC .X. SA (SC .X. SA) TVA de plata suplimentara in suma de .X./ lei, din care societatea contesta suma de .X./ lei (.X. + .X. + .X. lei).

Începand cu data de 24.10.2007, conform certificatului de inregistrare mentiuni, SC .X. SA a fost dizolvata si radiata de la Oficiul Registrului Comerțului .X., iar TVA de rambursat inregistrata si declarata de societate prin decontul lunar de TVA pentru luna septembrie 2007 in suma de .X./ lei a fost preluata de SC .X. SA care a absorbit patrimoniul SC .X. SA urmare fuziunii prin absorbtie.

Pentru neplata in termen a TVA stabilita suplimentar in suma de .X./ lei (.X./ lei – .X./ lei), au fost calculate **majorari de intarziere in suma de .X. lei** conform prevederilor art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind

Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si **penalitati de intarziere de .X. lei** conform prevederilor art.114 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Majorarile de întârziere au fost calculate până la data de 25.10.2007, acesta fiind ultimul termen de plata a obligatiei fiscale privind TVA pentru SC .X. SA (SC .X. SA).

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

#### **IM POZIT PE PROFIT**

**A. Referitor la suma totală de .X./ lei, reprezentând:**

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,

**stabilite suplimentar la SC .X. SA pentru activitatea desfasurata pana la data fuziunii prin absorbtie cu SC .X. SA, se rețin următoarele:**

**a). Referitor la cheltuielile în sumă de .X./ lei,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investita sa se pronunte dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent în condițiile în care cheltuielile cu lucrările efectuate la Complexul .X. și Complexul X și cele cu materialele de construcții aprovizionate în acest scop reprezintă investiții efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, respectiv a gradului de confort și ambient a acestor locații ce se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării iar din documentele depuse de societate în susținerea contestației nu rezultă o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată:2004, 2005 și 2007.

**În fapt, in cursul anului 2004,** SC .X. SA a înregistrat în conturile 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate", 628 "Alte cheltuieli cu

serviciile executate de terți” și 611 “Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” suma de .X. lei, reprezentând achiziții de materiale de construcții și lucrări efectuate pentru active, proprietatea societății, respectiv Complex .X. și Complex Comercial X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile de materiale și lucrările efectuate de SC .X. SA reprezintă lucrări de investiții la cele două obiective a căror valoare se recuperează pe calea amortizării, pe considerentul că SC .X. SA detine autorizația de construcție nr..X./24.12.2002 emisă de Primăria .X., au fost încheiate contracte de execuție cu SC .X. AG SRL .X., SC .X. SRL, SC .X. COM SRL, SC .X. SRL, obiectivul Complex .X. figurează în evidența societății de la data de 01.01.2004, pe perioada ianuarie – octombrie 2004 societatea a sistat activitatea la obiectivul Complex .X. pentru efectuarea mai multor lucrări de investiții, așa cum reiese din mențiunea administratorului societății, nu are evidențiate sume în contul 231”*Imobilizări în curs*” iar la data de 31.12.2004 activul figurează în evidențe cu aceeași valoare.

**În lunile martie și aprilie 2005**, societatea a înregistrat în contul de cheltuieli 604 “*Cheltuieli privind materialele nestocate*”, în baza facturilor fiscale nr..X./09.03.2005, emisă de SC .X. PROD SRL .X. și nr..X./25.04.2005 emisă de SC .X. SRL X, suma de .X. lei, fără TVA, și suma de .X. lei, fără TVA, reprezentând achiziții de materiale de construcții (adeziv, amorsa, rigips etc) și materiale decorative (arte lazur aquarell, putzgrund etc).

Organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile de materiale au fost efectuate în scopul realizării lucrărilor de investiții conform notelor de recepție și bonurilor de consum ce au fost puse la dispoziția organelor în timpul inspecției fiscale.

De asemenea, **în anul 2007**, SC .X. SA a înregistrat în conturile de cheltuieli suma de .X. lei, din care societatea **contesta suma de .X. lei**, contravaloarea materialelor achiziționate și a unor lucrări de construcții la obiectivele societății, respectiv .X., hală, birouri, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că reprezintă investiții și că nu au fost respectate prevederile art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, pct.7 lit.d) din Hotărârea Guvernului nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 și art.24 alin.(1) și alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă investiții a căror valoare se recuperează pe calea amortizării deoarece materialele achiziționate și

lucrările executate au fost utilizate, respectiv efectuate, pentru asigurarea funcționării normale a obiectivului Complex .X. iar în cazul obiectivului Complex X au fost efectuate lucrări de amenajare a spațiilor în vederea închirierii, lucrări care, în funcție

de specificul acestora, se referă la amenajarea individuală și specifică cu pereți portanți, arhitectura magazinului fiind încontinuu modificată astfel că, trebuie privită ca o cheltuială de exploatare și nu ca una de investiții care să modifice lunar valoarea imobilului cu consecințele ce derivă din acestea.

În acest sens, societatea sustine ca in ceea ce priveste o serie de cheltuieli cum sunt: documentația necesara pentru obținerea autorizației sanitare de exploatare a blocului alimentar al .X., reparații structuri metalice și recondiționări balustrade metalice, înlocuire geamuri sparte din compartimente interioare, înlocuire elemente și dispozitive electrice – prize, întrerupătoare, conexiuni, etc. în locuri diverse, proprietate a societății, refacere instalații sanitare și elemente componente băi, amenajări interioare pereți portanți – individualizare spații chiriași magazinul X, amenajări spații verzi, diverse taxe, refacere cablare și întreținere semnal CATV la .X., etc. nu pot fi încadrate ca fiind investiții.

**În drept**, pe anii 2004, 2005 și 2007 sunt incidente prevederile art.24 alin.1 și alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(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.[...]*

*(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:*

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix”;*

La art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicata, se prevede:

*“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:*

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

Iar la pct.7 lit.d) din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, se prevede:

*“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:*

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.*

**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.**

*Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% . Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”*

Totodată, la pct.9 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, se prevede:

*“9. Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la [art. 6](#) din lege.*

*Motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, destinate înlocuirii componentelor uzate, sunt incluse în categoria de lucrări de reparații.*

**Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.**

**Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eşalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”**

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se reține că sunt asimilate mijloacelor fixe supuse amortizării investițiile ulterioare efectuate la mijloace fixe în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, a gradului de

confort și ambient în cazul imobilelor și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, ce se recuperează pe calea amortizării iar cheltuielile cu reparațiile de orice fel ce au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate se recuperează integral la momentul efectuării lor prin includerea pe cheltuieli de exploatare.

Din analiza documentelor prezentate de societate, respectiv facturi fiscale, devize de cheltuieli, liste cu necesar de materiale, procese verbale de recepție, contracte de execuție, rezultă următoarele:

Contractul de execuție lucrări de antrepriză nr.1351/20.12.2003 încheiat de SC .X. SA în calitate de beneficiar și SC .X. AG SA .X. în calitate de antreprenor general are ca obiect "*Reparații și reamanajări magazine și sediu*", lucrări ce se regăsesc în anexa 1 care face parte din contract. La contract sunt anexate patru adrese ale SC .X. SA către SC .X. AG SA prin care solicită executarea următoarelor lucrări : lucrări de reparații la Magazinul Lacto-vegetarian din X, lucrări de reparații la Vila XX constând în **demolări și refacere spațiu depozitare, bucătărie, restaurant și hol de acces**, lucrări de reparații la obiectivul Spațiu comercial X .X. și X constând în zugrăveli și vopsitorii, lucrări de reparații la sediul din X constând în procurare și **montaj gresie și faianță, tâmplărie din aluminiu și confecție metalică de susținere, tavane și recompartimentări cu rigips**.

Contractul de prestări servicii nr.733/29.04.2004 încheiat între SC .X. SA în calitate de beneficiar și SC X SRL din .X. în calitate de prestator are ca obiect "*Lucrări de reparații la X din X*", lucrări ce vor fi executate cu materialele beneficiarului. La contract sunt anexate două adrese ale SC X SA către SC .X. SA prin care se comunică avizul tehnic de racordare pentru X, devizul ofertă cu manopera pe fiecare lucrare (firidă branșament, spargerea zidului, montare console, construcții metalice tip suport, soclu, etc.), anexa 1 în care sunt menționate lucrările: **refacere branșament trifazat, refacere instalație electrică bucătărie, camere, restaurant, baza de tratament**, devizele ofertă pentru instalații electrice, montat tablou, montat senzor, din care rezultă lucrările: montat tub de protecție din material plastic, doză centralizatoare pentru conductori montați în tuburile coloanelor individuale sau colective, demontare tablou metalic, tablou electric format panou echipat, etc., procesele verbale nr.1 din data de 13.05.2004 și nr.X/14.06.2004 prin care se predă instalația electrică executată de prestator și lucrările de montare bloc de măsură și protecție în care sunt menționate etapizat lucrările efectuate și materialele utilizate constând în doze, fire, sac ipsos, tub, platbandă, dibluri, etc..

Din factura nr.X/31.07.2004 emisă de SC XX SRL către SC .X. SA reiese că s-au facturat lucrări de reparații efectuate la X pe perioada martie-iunie 2004 iar la aceasta sunt anexate trei devize **din care reiese că au fost executate lucrări de zidărie**.

Din factura nr.X/29.11.2004 emisă de SC X SRL către SC .X. SA reiese că s-au facturat **lucrări de cablare .X.** iar din devizul anexat rezultă lucrările de montat cablu, amplificator, distribuitoare, etc..

Din factura nr.X/02.03.2004 emisă de SC .X./ X SRL reiese că s-au facturat lucrări de reparații efectuate la **X pe** perioada ianuarie – februarie 2004, iar din devizul anexat rezultă că lucrările au constatat **în pereți rigips și văruiți cu var lavabil 3 straturi .**

Pe anul 2007, la factura nr.X/26.02.2007 de achiziție de materiale de la SC X SRL sunt anexate două referate de necesitate întocmite de SC .X. SA prin care se prezintă necesarul de materiale pentru lucrările **“Refacere circuit centrală x”** ce corespund cu materialele din factura fiscală.

De asemenea, în facturile fiscale emise pentru lucrările executate de prestator sunt înscrise denumirea lucrărilor efectuate, precum și mențiuni referitoare la contractul în baza căruia au fost executate sau mențiuni de genul **“conform deviz”**, fără ca acestea să fie anexate la dosarul cauzei.

Totodată, sunt prezentate situații cu materialele utilizate la hala SC .X. SA, constând în grund, cornier, țevă, tablă, adezivi, var lavabil, electrozi, etc..

Potrivit celor prezentate mai sus rezultă că **pe perioada 2004 - 2005 și 2007** au fost efectuate lucrări de modernizări la activele din proprietatea societății, respectiv Complexul “ X ” și Complexul .X., ș.a. constând în principal în compartimentări, refacere și înlocuire a unor compartimentări pentru diverse imobile la Complexul “X” și demolări, refacere depozit, bucatărie, restaurant, igienizări și hidroizolații, refacere instalație electrică, cablare .X., refacere centrală termică .X., etc., **lucrări ce trebuie analizate în ansamblul lor per obiectiv.**

Astfel, deși prin contractele încheiate între societate și prestatori denumirea lucrărilor se referă la lucrări de reparații din documentele prezentate rezultă că societatea a achiziționat diverse materiale de construcții, fie conform devizelor, fie separat, cum e cazul celor două facturi fiscale nr..X./09.03.2005 în suma de .X. lei, fără TVA, emisă de SC .X. PROD SRL .X. și nr..X./25.04.2005, în suma de .X. lei, fără TVA, emisă de SC .X. SRL .X. reprezentând adeziv, amorsa, rigips etc., respectiv materiale decorative: arte lazur aquarell, putzgrund etc. ce au fost utilizate în principal la lucrări de investiții și modernizare a imobilelor, cum sunt: demolări, refacere depozit, bucatărie, restaurant, igienizări și hidroizolații, **refacere bransament trifazat, refacere instalație electrică bucătărie, camere, restaurant, baza de tratament,** refacere instalație electrică, cablare .X., refacere centrală termică .X., ș.a., respectiv **compartimentări și refacere compartimentări** la Complexul “X ”, care au condus la reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate – Direcția generală de legislație și reglementare în domeniul activelor statului - din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speta asemănătoare, prin adresa nr.X/15.02.2009:

*“ Din punctul de vedere al atribuțiilor noastre și în conformitate cu prevederile legale [...] exemplificăm ca, **în categoria lucrărilor de reparații intra lucrări de genul:** zugrăveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolației, [...] înlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natură (înlocuirea gresiei, faiantei, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), înlocuirea unor rețele electrice, termice de canalizare existente și uzate și altele de acest gen.*

***În categoria lucrărilor de modernizare, în cazul de față clădiri, intra lucrări de genul:** consolidări, compartimentări, tavane false, pereți despartitori, montări de ferestre și uși PVC cu geam termopan, balustrade inox, placări pereți cu rigips, lucrări de instalație electrică noi sau care conduc la o putere sporită față de vechile instalații și altele de aceeași natură care conduc la îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau la reabilitarea și modernizarea termică a acestora.”*

Ca urmare a celor prezentate și având în vedere și prevederile pct.94 alin.2 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora :

*94.-(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.”*

se reține că modernizările efectuate la imobile corporale sub forma cheltuielilor ulterioare sunt recunoscute ca o componentă a activului și au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora, ce conduc la obținerea de beneficii viitoare suplimentare.

De asemenea, referitor la argumentul societății conform căruia amenajarea individuală și specifică cu pereți portanți trebuie privită ca o cheltuială de exploatare și nu ca una de investiții care să modifice lunar valoarea imobilului cu consecințele ce derivă din acestea, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât amenajarea individuală cu pereți portanți s-a efectuat în vederea delimitării spațiilor închiriate în magazinul X or, aceste cheltuieli reprezintă investiții care se recuperează pe durata Contractului de închiriere, conform prevederilor art.24 alin.3 lit.a) din



Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:*

*a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea”.*

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă modernizări la imobile corporale ce au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și a gradului de confort și ambient care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, care se recuperează pe calea amortizării, astfel că nu reprezintă cheltuieli de exploatare deductibile la calculul profitului impozabil la momentul efectuării lor.

Pe cale de consecință, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**În ceea ce privește cuantumul impozitului pe profit pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată, reținem:**

Având în vedere că societatea a înregistrat pierdere pe total an fiscal 2004 iar la cap.A pct.a) din prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru cheltuielile cu investițiile în sumă de .X. lei, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar **pe anul 2004 în sumă de .X. lei.**

În ceea ce privește **impozitul pe profit contestat, în sumă de .X. lei, pe anul 2007**, se reține că acesta este aferent cheltuielilor cu investițiile în sumă de .X. lei, analizate la A pct.a) din decizie astfel că, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest impozit.

Referitor la **impozitul pe profit pe anul 2005** se reține că la cap.A pct.a) s-au analizat cheltuielile cu investițiile în sumă de .X. lei astfel că **se va respinge contestația pentru impozitul pe profit în cuantum de X lei** aferent acestor cheltuieli.

Per total, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei**, compus din:

- .X. lei –aferent anului 2004;
- X lei - aferent anului 2005;
- .X. lei – aferent anului 2007.

**b). Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor de protocol în sumă de .X. lei**, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investită să se pronunțe dacă cheltuielile cu agende cartier, set boss, pixuri cartier, coșuri cadou inscripționate cu sigla și motto-ul firmei reprezintă

cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil sau dacă reprezintă cheltuieli cu popularizarea numelui firmei respectiv cu promovarea pe piețele existente sau noi a produselor în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte că astfel de cheltuieli au fost efectuate conform prevederilor legale în vigoare.

**In fapt, in luna decembrie 2006**, societatea inregistreaza pe cheltuieli de exploatare suma de .X. lei.

Din verificarea efectuata, s-a constatat ca inregistrarea în contabilitate s-a efectuat în baza bonului de consum din data de 14.12.2006 si reprezinta eliberarea în consum a unor produse achizitionate de SC .X. SA in luna noiembrie 2006 reprezentand agende cartier, set boss, cosuri cadou, pixuri cartier.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de .X. lei reprezintă cheltuială de protocol astfel că au procedat la calculul cheltuielilor de protocol constatând că suma de .X. lei nu este deductibilă fiscal, fiind depășită limita legală a acestora la data de 31.12.2006.

**In drept**, potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

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

Conform pct.33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

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

Totodată, potrivit art.21 alin.2 lit.d) și lit.i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“ (2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:*

*d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii*

publicitate ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;[...]

**i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;”**

Conform prevederilor pct.31 și pct.32 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicarea prevederilor art.21 alin.2 lit.i) din Codul fiscal:

**“31. În cazul în care activitățile de promovare pe piețe existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri generează cheltuieli cu bunuri din producția proprie sau prestarea de servicii, în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, acestea sunt deductibile la determinarea profitului impozabil în baza art.21 alin (2) lit.d) din Codul fiscal. Celelalte cheltuieli aferente activităților prevăzute la art.21 alin.(2) lit.i) din Codul fiscal nu sunt deductibile în situația în care contribuabilul realizează pierdere contabilă din cumularea rezultatului curent cu cel reportat sau nu se află înăuntru perioadei de recuperare a pierderii fiscale, conform art. 26 din Codul fiscal.**

**32. Analiza în vederea acordării deductibilității cheltuielilor de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii se efectuează pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. Profitul în exercițiul curent reprezintă rezultatul contabil cumulat al lunii, respectiv trimestrului, după caz, urmând a se efectua regularizări periodice. În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul înregistrează profit contabil, precum și în situația în care contribuabilul se află înăuntru perioadei de recuperare a pierderii fiscale, conform legii, cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. i) din Codul fiscal sunt deductibile.”**

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate cheltuielile de protocol sunt deductibile limitat la calculul profitului impozabil în funcție de cota de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.

În ceea ce privește cheltuielile de marketing, pentru promovarea pe piețele existente sau noi acestea reprezintă cheltuieli cu bunuri din producția proprie sau prestarea de servicii, în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor și sunt deductibile în funcție de rezultatul societății respectiv profit sau pierdere.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că societatea a achiziționat agende cartier, set boss, cosuri cadou, pixuri cartier, inscripționate cu sigla și motto-ul firmei, pe care le-a dat în consum fără să facă dovada că acestea au fost acordate clienților proprii sau în cadrul unor campanii publicitare în vederea atragerii de clienți noi.

De altfel, conform prevederilor legale cheltuielile cu popularizarea numelui, produselor sau serviciilor, presupun **cheltuieli cu bunuri din producția proprie sau prestarea de servicii, în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor**, or în cazul în speță societatea nu a făcut dovada că a distribuit produse proprii, ce fac obiectul activității societății, clienților vechi în vederea întăririi colaborării sau clienților noi în vederea intrării pe piețe noi cu produsele proprii fabricate.

Totodată, societatea nu prezintă documente din care să rezulte că aceste produse au fost distribuite clienților vechi și noi în cadrul întâlnirilor de afaceri sau au fost distribuite de un prestator cu care a încheiat contract de servicii de marketing către astfel de clienți în vederea extinderii pieței de desfacere și/sau întăririi colaborării cu clienții vechi, fapt ce ar fi rezultat din creșterea vânzărilor pe piețele vechi, respectiv nu face dovada că acestea au fost distribuite în cadrul unor târguri, expoziții, etc..

De asemenea, societatea nu face dovada cu documente că a dat în consum aceste materiale, agende cartier, set boss, cosuri cadou, pixuri cartier, inscripționate cu sigla și motto-ul firmei, pentru reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, acțiuni care se desfășoară în baza unui contract scris care ar fi trebuit prezentat atât organelor de inspecție fiscală cât și la contestație.

Ca urmare, se reține că aceste cheltuieli au fost încadrate corect de organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuieli de protocol astfel că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil având în vedere că a fost depășită limita de 2% aplicată la diferența rezultată dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.

Pe cale de consecință se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor de protocol în sumă de .X. lei .

În ceea ce privește suma precizată de societate în contestație, de X lei, privind cheltuielile de protocol neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil reținem că aceasta este eronată, suma stabilită de

organele de inspecție fiscală fiind de .X. și nu de X lei cât susține societatea contestatoare.

**c) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei stabilit la SC .X. SA,** Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: 2005 – 2006.

**În fapt,** din totalul impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar în urma inspecției fiscale pentru SC .X. SA societatea contestă impozitul pe profit în suma de **.X. lei**, defalcat astfel:

- .X. lei pe anul 2004;
- .X. lei pe anul 2005;
- .X. lei pe anul 2006;
- .X. lei pe anul 2007.

**În ceea ce privește impozitul pe profit contestat în sumă de .X. lei, pe anul 2004, în sumă de X lei pe anul 2005 și în sumă de .X. lei pe anul 2007 a fost respinsă contestația ca neîntemeiată așa cum s-a precizat la cap.A pct.a) din prezenta decizie.**

La cap.A pct.b) din decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor de protocol în cuantum de .X. lei. Se reține că **pentru diferența de impozit pe profit de X lei, compusă din X lei pe anul 2005 (.X. lei – X lei = X lei ) și X lei pe anul 2006 (.X. lei – X lei = X lei ) societatea nu aduce argumente prin contestație.**

**În drept,** sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“ (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...]*

- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit cărora:

*“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste impozitul pe profit stabilit suplimentar se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.

**d) Referitor la suma de X lei, reprezentând:**

- **.X. lei - majorari de intarziere impozitului pe profit;**

- **.X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului**

**pe profit stabilit suplimentar la SC .X. SA pentru**

**activitatea desfasurata pana la data fuziunii prin absorbtie cu SC .X. SA**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează accesoriile aferente impozitului pe profit în condițiile în care prin prezenta decizie s-a stabilit că societatea datorează bugetului impozitul pe profit stabilit suplimentar.

**În fapt**, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar pe **anul 2004**, potrivit cap.III.A pct.a) din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată astfel că, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de X lei**, reprezentând:

- X lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit pe anul 2004;

- X lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit pe anul 2004.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar pe **anul 2005**, potrivit cap.III.A pct.a) din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată **pentru** impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu materialele achiziționate pentru investiții, iar potrivit cap.III.A.pct.c) din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.

Având în vedere cele de mai sus se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru majorările de întârziere în sumă de X lei și pentru penalitățile de întârziere în sumă de X lei.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar **pe anul 2006**, conform cap.III.A pct.b) din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei astfel că se **va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de X lei** ( $X \text{ lei} \times X \text{ zile} \times 0,1\% = X \text{ lei}$ ) iar potrivit cap.III.A pct.c) din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca nemotivată pentru diferența de impozit pe profit în sumă de X lei astfel că, **se va respinge contestația ca nemotivată și pentru accesoriile aferente.**

Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X./ lei stabilit pe perioada 01.01.2007 – 30.09.2007, se reține că societatea nu contestă impozitul pe profit în sumă de X lei (.X. lei total decizie de impunere -.X. lei contestat ) însă societatea datorează majorările de întârziere aferente.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu materialele și serviciile efectuate pentru investiții, conform cap.III.A pct.a) din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată astfel că, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

*"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

#### **ART.120**

*„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .*

Față de prevederile legale de mai sus și întrucât nu se poate defalca cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată și nici cuantumul accesoriilor pentru care se va respinge contestația ca nemotivată se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și pentru suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

## B. Referitor la obligatiile fiscale in suma de X lei, reprezentand

:

- .X. lei - impozit pe profit ;
- .X. lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,

stabilite suplimentar la SC .X. SA (SC .X. SA) pentru activitatea desfasurata pana la data fuziunii prin absorbtie cu SC .X. SA, se rețin următoarele:

a). În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei calculate pe perioada 26.07.2004 – 25.10.2004, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte daca acestea sunt datorate în condițiile în care societatea a evidențiat pe cheltuieli nedeductibile și pe venituri neimpozabile creanțele anulate aferente fuziunii cu SC .X. SA .X. la data de 30.09.2004, ulterior datei la care s-a definitivat fuziunea, respectiv 30.06.2004.

În fapt la data de 30.06.2004 societatea nu a luat in calculul profitului impozabil cheltuielile nedeductibile în suma de .X./ lei, reprezentand cheltuieli cu creante anulate aferente fuziunii cu SC .X. SA .X., care s-a definitivat in luna iunie 2004 în sumă de .X. lei si cheltuieli cu majorarile de intarziere datorate bugetului de stat în sumă de .X. lei, precum si veniturile neimpozabile in suma de .X. lei reprezentand venituri din anularea datoriilor aferente fuziunii cu SC .X. SA .X..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit aferent in suma de .X. lei. Întrucât la data de 30.09.2004 societatea a influențat profitul impozabil cu aceste sume au fost calculate majorari de intarziere in suma de .X. lei si penalitati de intarziere de .X. lei, pe perioada 26.07.2004 – 25.10.2004.

În drept, potrivit prevederilor art.27 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) În cazul operațiunilor de reorganizare prevăzute la alin. (3) se aplică următoarele reguli:*

**a) transferul activelor și pasivelor nu se tratează ca un transfer impozabil în înțelesul prezentului titlu;”**

Conform prevederilor de la cap.I lit.B “Operațiunile care se efectuează cu ocazia fuziunii prin contopire” pct.1 din OMFP nr.1376/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați



din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora\*)  
Tratamentul fiscal în cazul în care societățile care își încetează existența,  
este :

**“1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583  
"Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital") sunt venituri  
neimpozabile în conformitate cu prevederile art.27 alin.(4) lit.a) din Codul  
fiscal. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583  
"Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital") sunt  
cheltuieli nedeductibile.”**

Față de prevederile legale se reține că, în cazul fuziunii a două  
societăți, atunci când societatea absorbită își încetează existența, veniturile  
provenite din transferul activelor sunt venituri neimpozabile, iar cheltuielile  
privind activele cedate sunt cheltuieli nedeductibile.

Potrivit celor de mai sus se reține că societatea care a fuzionat,  
respectiv SC .X. SA, a procedat corect prin înregistrarea pe cheltuieli  
nedeductibile la calculul profitului impozabil a creanțelor anulate aferente  
fuziunii și a majorărilor de întârziere datorate bugetului, precum și pe venituri  
neimpozabile a veniturilor din anularea datoriilor aferente fuziunii, însă  
aceste înregistrări contabile nu au fost efectuate la data finalizării fuziunii,  
respectiv 30.06.2004 ci, ulterior, la data de 30.09.2004.

Ca urmare, prin neevidențierea acestor cheltuieli nedeductibile și a  
veniturilor neimpozabile la data de 30.06.2004 a fost diminuat impozitul pe  
profit datorat bugetului la această dată. Astfel, acesta este motivul pentru  
care organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății majorări  
de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit datorat  
bugetului la data de 25.07.2004 și care a fost stabilit de societate la data de  
30.09.2004, **pe perioada 25.07.2004 – 25.10.2004 fiind datorate  
accesoriile.**

Referitor la argumentul contestatoarei conform căruia se solicita  
anularea impozitului pe profit suplimentar în suma de .X. lei acesta nu poate  
fi reținut întrucât prin decizia de impunere contestată nu a fost stabilit acest  
debit suplimentar în sarcina societății, impozitul pe profit stabilit prin raportul  
de inspecție fiscală reprezentând influența fiscală a operațiunii de  
neevidențiere a cheltuielilor nedeductibile și veniturilor neimpozabile la data  
de 30.06.2004 și care este datorat pe perioada 25.07.2004 – 25.10.2004.  
Întrucât societatea a reglementat situația la data de 30.09.2004 datorează  
numai majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe  
profit pe perioada 25.07.2004 – 25.10.2004.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru  
majorările de intarziere în suma de .X. lei și penalitățile de intarziere de .X.

lei, aferente impozitului pe profit datorat pe perioada 25.07.2004 – 25.10.2004.

**b.) In ceea ce priveste cheltuielile cu diferentele de curs valutar in suma de .X. lei, aferente importurilor din anul 2003,** Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte daca aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2004, in conditiile in care importurile au avut loc în anul 2003.

**In fapt, in luna decembrie 2004** societatea a inregistrat in contul 665 *“cheltuieli privind diferentele de curs valutar”* suma de .X. lei, reprezentand diferente de curs valutar aferente importului de la X, efectuat in anul 2003.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli nu sunt aferente exercitiului financiar 2004 ci exercitiului financiar 2003 astfel ca, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2004.

**In drept,** potrivit prevederilor art.19 alin (1) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

Avand in vedere prevederile legale citate anterior se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile deductibile la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile neimpozabile, dintr-un an fiscal.

Potrivit art.16 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2004 :

*“(1) Anul fiscal este anul calendaristic.”*

Conform prevederilor art.27 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

*“(1) **Exercițiul financiar** reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situațiile financiare anuale și, **de regulă, coincide cu anul calendaristic.***

*(2) Durata exercitiului financiar este de 12 luni.”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, conform cărora:

**“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”** societatea avea obligația înregistrării operațiunii în anul 2003, la data importului.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil pe anul fiscal 2004 cheltuielile cu diferențele de curs valutar aferente anului fiscal 2003.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia *“inregistrarea acestor diferente nu afectează rezultatul fiscal al anului 2004, intrucat repunerea corectă a înregistrării aferente anului 2003 (ct. 117) ar fi avut ca rezultat majorarea pierderii fiscale înregistrata de societate și nu ar fi modificat impozitul de plată aferent anului 2004”* se reține că societatea se referă la modul de corectare a erorilor prevăzut de art.63 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene :

**“(1) Corectarea erorilor constatate în contabilitate se efectuează pe seama rezultatului raportat.[...]**

**(4) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.**

**(5) În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative”,** operațiune care intră în obligațiile societății.

În cazul de față este vorba de o constatare a organelor de inspecție fiscală în exercitarea atribuțiilor prevăzute de art.94 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:**

**a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;**

**[...]**

**e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției**

**fiscale;**” care se consemnează în raportul de inspecție fiscală cum se prevede la art.109 alin.2 din același act normativ :

**“2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. [...]”.**

Astfel, în cauza supusă soluționării nu se pune problema înregistrării unor erori pe seama rezultatului reportat, constatate de societate, ci a unor diferențe de impozit pe profit stabilite de organele de inspecție fiscală față de cele declarate de societate, până la momentul începerii inspecției fiscale.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată referitor la diminuarea pierderii pe anul 2004 cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu diferențele de curs valutar înregistrate în anul 2004 aferente importurilor din anul 2003.

**c). In ceea ce priveste suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de protocol, cheltuieli cu majorările și penalitățile de întâziere datorate autorităților române și cheltuieli cu sponsorizările,** Agenția Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca cheltuielile cu majorarile si penalitatile de intarziere datorate autoritatilor romane, cheltuielile de protocol si cheltuielile cu sponsorizările in suma de .X. lei sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2004 în condițiile în care societatea nu prezintă documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

#### **Perioada verificată: anul 2004.**

**În fapt,** s-a constatat, din analiza balanței de verificare din data de 31.12.2004, că societatea nu a avut în vedere la calculul profitului impozabil cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, reprezentând:

- cheltuieli cu majorările si penalitatile de intarziere datorate autoritatilor romane in suma de .X. lei;
- cheltuieli de protocol in suma de .X. lei;
- cheltuieli cu sponzorizarile in suma de .X. lei.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit rezultatul fiscal pe anul 2004 având în vedere aceste cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei.

Contestatoarea susține că, din analiza conturilor din balanța de verificare pe luna decembrie 2004 comparativ cu Declarația 101 privind impozitul pe profit pe anul 2004 există erori de preluare, suma preluată nu este în cuantum de .X. lei, ci de X lei, fiind compusă din :

- cheltuielile cu majorările și penalitățile de întârziere datorate autorităților române sunt în suma de .X. lei;
- cheltuielile de protocol sunt în suma de .X. lei;
- cheltuielile cu sponsorizarile sunt în suma de .X. lei.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat suma totală înscrisă în contul de cheltuieli cu majorările și penalitățile de întârziere și nu au avut în vedere că o parte dintre acestea reprezintă dobânzi calculate la contracte comerciale în derulare.

În ceea ce privește cheltuielile de protocol și sponsorizare contestatoarea susține că acestea se încadrează ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

**In drept**, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(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.”*

Pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Conform prevederilor art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2004:

*4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

Conform pct.39 și pct.40 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

*40. Majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România care, potrivit convențiilor de evitare a dublei impunerii, sunt tratate ca dobânzi sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile prevăzute de titlul II din Codul fiscal.*

Totodată, la art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*“4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

La art.21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2004, se prevede că:

*“3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

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

Potrivit pct.33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu majorările și penalitățile de întârziere datorate autorităților române și cheltuielile cu sponsorizările efectuate potrivit legii și au deductibilitate limitată cheltuielile de protocol care se încadrează în cota de 2% aplicată la diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielilor înregistrate conform reglementărilor contabile.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia din analiza conturilor din bilanța de verificare pe luna decembrie 2004 comparativ cu Declarația 101 privind impozitul pe profit pe anul 2004 există erori de preluare a sumelor acestor cheltuieli se reține că societatea prezintă în susținere Declarația 101 privind impozitul pe profit pe anul 2004 întocmită de

SC .X. SA care însă nu prezintă ștampila cu numărul și data înregistrării acestei declarații la organul fiscal teritorial, astfel că documentul nu poate fi avut în vedere de organul de soluționare a contestației.

De asemenea, referitor la acest aspect, prin adresa nr. X/16.02.2010 organele de inspecție fiscală precizează că la data efectuării inspecției fiscale societatea nu a prezentat Declarația anuală privind impozitul pe profit pe anul 2004 și la data efectuării inspecției fiscale SC .X. SA era radiată de la Oficiul Registrului Comerțului, iar SC .X. SA care a absorbit această societate nu a prezentat toate documentele contabile, respectiv fișe de cont analitice, în vederea stabilirii corecte a sumei cheltuielilor cu majorările și penalitățile de întârziere datorate autorităților române.

Totodată, se reține că deși societatea contestatoare susține că o parte din aceste cheltuieli cu majorările și penalitățile de întârziere sunt aferente contractelor economice nu prezintă documente din care să rezulte cuantumul și natura acestora, respectiv contracte economice, alte documente din care să reiasă că nu au fost respectate prevederile contractuale și au fost achitate penalități contractuale.

În ceea ce privește cheltuielile cu sponsorizarile, potrivit Codului fiscal sunt deductibile conform legii, respectiv Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2004, care, la art.1, alin.1 și alin.2 prevede:

*“1) Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.*

*(2) Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.”*

La art.8 alin.1, alin.2 și alin.3 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

*“(1) Persoanele fizice sau juridice române, care efectuează sponsorizări în domeniile prevăzute la art. 4, **beneficiază de reducerea bazei impozabile cu echivalentul sponsorizărilor, dar nu mai mult de:***

*a) 10% din baza impozabilă pentru sponsorizări în domeniile: cultură, artă, învățământ, sănătate, asistență și servicii sociale, acțiuni umanitare, protecția mediului;*

*b) 8% din baza impozabilă pentru sponsorizări în domeniile: educație, drepturile omului, știință - cercetare fundamentală și aplicată, filantropic, de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice, sport - cu excepția fotbalului;*

c) 5% din baza impozabilă pentru sponsorizări în domeniile: religios, social și comunitar, reprezentarea intereselor asociațiilor profesionale, fotbal.

(2) Persoanele fizice sau juridice române, care efectuează acte de mecenat în condițiile prezentei legi, beneficiază de reducerea bazei impozabile cu echivalentul acestora, dar nu mai mult de 10% din baza impozabilă.

**(3) Totalitatea reducerilor aplicate bazei impozabile pentru sponsorizările efectuate potrivit alin. (1), cumulate cu cele aferente actelor de mecenat, nu poate depăși 10% din venitul sau din profitul impozabil, după caz.”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că societatea nu prezintă contract de sponsorizare din care să rezulte natura sponsorizărilor și cuantumul acestora în vederea justificării acestor cheltuieli.

Referitor la cheltuielile de protocol se reține că acestea sunt deductibile în cazul în care cuantumul se încadrează în cota de 2% aplicată la baza de calcul reprezentată de diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielilor înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale, conform prevederilor art.21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, calculul prezentat de societate prin contestație nu respectă prevederile pct.33 din HG nr.44/2004, respectiv *“Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile,”* ci se referă la stabilirea rezultatului fiscal pe anul 2004 prin scăderea veniturilor neimpozabile și adăugarea cheltuielilor nedeductibile declarate de societate, astfel că societatea nu determină cuantumul cheltuielilor de protocol deductibile fiscal care se încadrează în cota de 2%.

**Mai mult, pe anul 2004 societatea a evidențiat pierdere în sumă de .X./ lei** iar prin contestație societatea a diminuat pierderea la suma de .X. lei, or, potrivit prevederilor legale în vigoare, respectiv art.21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, **societatea are drept de deducere a cheltuielilor de protocol numai în situația în care realizează profit.**



Ca urmare a celor prezentate se reține că societatea nu prezintă documente în susținerea argumentelor contestației care să facă dovada că aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil și care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, se va respinge contestația ca nesusținută cu documente pentru cheltuielile în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea pe anul 2004.

**d) În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu investițiile în sumă de .X./ lei,** cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța dacă aceste cheltuieli reprezintă în totalitate cheltuieli ulterioare care majorează valoarea activelor și se recuperează pe calea amortizării în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat, pe baza de documente, dacă aceste materiale au fost utilizate pentru lucrări de investiții sau pentru lucrări de reparații și consumuri tehnologice.

Perioada verificată: 2005 – 2006

**In fapt,** în perioada 2005 – 2006, societatea a înregistrat consumuri de materiale de construcții pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că au fost utilizate pentru efectuarea de diverse lucrări de investiții la unele din secțiile de producție, respectiv: secția de fierbere, secția de imbuteliere sticle, secția de fermentare, secția de imbuteliere pet, fapt ce reiese din bonurile de consum întocmite pe locuri de consum.

Valoarea totală a cheltuielilor se ridică la suma de .X./ lei, defalcată pe ani, astfel:

- .X. lei – cheltuieli efectuate în anul 2005;
- .X. lei – cheltuieli efectuate în anul 2006.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că achizițiile de materiale efectuate de SC .X. SA în perioada 2005-2006 și înregistrate în conturile de cheltuieli reprezintă de fapt lucrări de investiții a căror valoare se recuperează pe calea amortizării, astfel că au procedat la reintregirea profitului impozabil aferent anilor 2005 și 2006 cu aceste sume.

Prin contestația formulată, societatea susține că achizițiile de materiale și lucrările efectuate *„reprezintă cheltuieli efectuate la mijloacele fixe în scopul întreținerii și conservării acestora, dar care nu au ca efect îmbunătățirea efectivă a performanțelor acestora față de parametrii funcționali stabiliți inițial și nici obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale”* precum și faptul că *„elementele și materialele cumparate sunt de strictă necesitate pentru lucrări de întreținere curentă și reabilitare a mijloacelor fixe și clădirilor existente [...] sau chiar materiale consumabile folosite în procesul de producție”*.

De asemenea, contestatoarea sustine si faptul ca „ *prin natura și destinația clădirilor și dotărilor acestora,[...] atât în locația fabrica de bere Iasi, cat si fabrica de bere .X. [...] este normal, firesc si absolut necesar sa fie permanent intretinute atat pentru mentinerea continua a ambientului cat si pentru pastrarea starii de functionalitate in conditii firesti de desfasurare a activitatilor*”.

În acest sens, societatea sustine ca in ceea ce priveste o serie de cheltuieli cum sunt: refacere, înlocuire, compartimentare, igienizare, vărui, refacere gard antrepozite, refacere instalații și trasee tehnologice, etc. nu pot fi încadrate ca fiind investiții.

**În drept**, pe perioada 2005 - 2006 sunt incidente prevederile art.24 alin.1 și alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(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.[...]*

*(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:*

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix”;*

La art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:*

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

Iar la pct.7 lit.d) din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997:

*“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:*

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.*

**Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:**

**- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametri 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.**

*Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% . Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”*

Totodată, la pct.9 din HG nr.909/1997, se prevede:

*“9. Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la [art. 6](#) din lege.*

*Motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, destinate înlocuirii componentelor uzate, sunt incluse în categoria de lucrări de reparații.*

***Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.***

***Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eşalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”***

Avand in vedere prevederile legale mai sus prezentate si din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca materialele date în consum pe baza bonurilor de consum, de către SC .X. SA reprezintă investiții la unele secții de producție, cum sunt: secția de fierbere, secția de îmbuteliere, secția de fermentare și secția de îmbuteliere pet.

Societatea prezintă anexa 11 și anexa 12 la contestație cu situația bonurilor de consum înregistrate de SC .X. SA pe anul 2005 și pe anul 2006, în care sunt înscrise numărul și data bonurilor de consum, denumirea materialelor, contravaloarea acestora, destinația consumurilor și valoarea contestată, la care sunt anexate copii ale bonurilor de consum.

Din analiza lucrărilor menționate în aceste situații la care au fost utilizate materialele date în consum rezultă că au fost efectuate reparații imprejmuire gard societate, înlocuire gresie spartă secție fermentare, înlocuit gresie pereți secție îmbuteliere, reparații întreținere curentă secție îmbuteliere, recompartimentare structurală magazie materii prime, reparații curente acoperiș magazie ambalaje goale, refacere cămine ape pluviale zone limitrofe curte societate, igienizare pavilion administrativ, înlocuit trasee

tehnologice abur joasă presiune, recondiționare uluce scurgere ape pluviale, înlocuire parțială traseu răcire, reparat camin colector, reparat pereți silozuri, înlocuire uși metalice hală, consum proces tehnologic, întreținere stație electrică alimentare punct Carom, confecții metalice pereți despărțitori depozit, înlocuit tâmplărie defectă, înlocuit și confecționat capace canalizare, etc..

De asemenea, se reține că lucrările menționate în situațiile prezentate se regăsesc înscrise și pe verso-ul bonurilor de consum anexate în copie.

Față de cele prezentate se reține ca prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr..X./07.12.2009, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli cu materialele date în consum reprezintă investiții a căror valoare se recuperează pe calea amortizării, fara sa efectueze o analiza a acestora, pe baza de documente, in vederea stabilirii daca societatea contestatoare a utilizat materialele numai pentru lucrări de investiții, respectiv modernizări sau dacă acestea au fost utilizate și pentru lucrări de reparații și consumuri tehnologice.

Ca urmare, în vederea stabilirii cu certitudine dacă consumurile de materiale au fost efectuate pentru lucrări de investiții, respectiv modernizări, care se recuperează pe calea amortizării sau dacă acestea au fost utilizate pentru lucrări de reparații sau consumuri tehnologice este necesară analizarea, pe bază de documente, a naturii lucrărilor efectuate cu aceste materiale și pe cale de consecință a efectului fiscal.

Prin punctul de vedere al Direcției generale de legislație și reglementare în domeniul activelor statului din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, exprimat într-o speta asemănătoare, prin adresa nr.X/15.02.2009, se precizează:

„ Din punctul de vedere al atribuțiilor noastre și în conformitate cu prevederile legale [...], exemplificam ca în **categoria lucrărilor de reparații intra lucrări de genul:** zugrăveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea izolației..., înlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natură (înlocuirea gresiei, faiantei, a grupurilor sanitare, a cablurilor etc), înlocuirea unor rețele electrice termice de canalizare existente și uzate și altele de acest gen.

**In categoria lucrărilor de modernizare, în cazul de fata cladiri, intra lucrări de genul:** consolidări, compartimentări, tavane false, pereți despartitori, montări de ferestre și uși PVC cu geam termopan, balustrade, placări pereți cu rigips, lucrări de instalații noi sau care conduc la o putere sporită fata de vechile instalații și altele de aceeași natură care conduc la îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau la reabilitarea și modernizarea termică a acestora”.

Prin urmare, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr..X./07.12.2009 pentru

impozitul pe profit în sumă de X lei (X le pe anul 2005 și .X. lei pe anul 2006) aferent acestor cheltuieli cu consumurile de materiale urmând ca organele de inspectie fiscala să reanalizeze aceste cheltuieli în funcție de cele precizate în decizie și în funcție de cele constatate la reanalizare să stabilească caracterul deductibil sau nedeductibil al acestora, respectiv să recalculeze impozitul pe profit datorat bugetului.

**e) In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor de protocol în sumă de .X. lei,** Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte dacă societatea are drept de deducere a cheltuielilor de protocol in suma de .X. lei, în conditiile in care acestea depasesc limita de 2% prevazuta de actele normative în vigoare.

#### **Perioada verificată: anul 2006**

**In fapt, in luna decembrie 2006,** societatea a inregistrat in evidenta contabila, în contul 602.8 "*alte cheltuieli cu materialele*" suma de .X. lei reprezentand contravaloarea unor materiale date în consum cum sunt agende cartier, set boss, cosuri cadou, pixuri cartier.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in mod eronat in contul 602.8 "*alte cheltuieli cu materialele*", suma de .X. lei fiind de fapt o cheltuiala de protocol.

**In drept,** potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

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

Potrivit pct.33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate cheltuielile de protocol sunt deductibile limitat la calculul profitului impozabil în funcție de cota de

2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora societatea a înregistrat eronat pe cheltuieli de exploatare contravaloarea unor materiale, respectiv agende cartier, set boss, cosuri cadou, pixuri cartier, acestea reprezentând în fapt cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată societatea susține că reprezintă materiale de marketing ce au fost distribuite clienților în scopul stimulării vânzărilor și popularizării numelui, inscripționate cu sigla și marca X, aparținând SC .X. SA și invocă în susținere Contractul de colaborare nr..X./01.09.2006 încheiat cu SC .X.SRL din .X..

Din analiza Contractului de colaborare nr..X./01.09.2006 încheiat cu SC .X.SRL din .X., anexat în copie la dosarul cauzei, reiese că SC .X. avea obligația să distribuie clienților în scopul stimulării vânzărilor și popularizării produselor, materiale de marketing cum sunt: umbrele, vitrine frigorifice, tricouri, jachete, sepci, scrumiere, brichete, pixuri, borsete având sigla și marca X, aparținând SC .X. SA.

Conform celor de mai sus reiese că acest contract se referă la alte produse decât agende cartier, set boss, cosuri cadou, pixuri cartier, singurul produs care coincide cu cele încadrate ca fiind materiale pentru protocol fiind "pixurile" inscripționate cu marca X însă nu se specifică dacă acestea ar fi "*pixuri cartier*". De asemenea, în contractul de colaborare nu există mențiunea "*și altele*" care să confirme că fac obiectul contractului și alte materiale în afara celor precizate în contract.

Pe cale de consecință, aceste materiale nu se regăsesc în categoria materialelor de marketing ce fac obiectul Contractului de colaborare încheiat cu SC .X.SRL din .X..

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli de protocol.

În ceea ce privește caracterul deductibil al acestora se reține că, potrivit constatărilor, la data de 31.12.2006 societatea avea înregistrate cheltuieli de protocol peste limita legală cu suma de 154 lei, astfel că aceste cheltuieli în sumă de .X. lei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei aferent acestor cheltuieli.

**f). În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei,** Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor, este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu alte materiale consumabile, respectiv umbrele, în suma de .X. lei, în condițiile în care societatea nu prezintă

documente justificative din care să rezulte destinația pentru care au fost utilizate.

**In fapt, in luna august 2006** SC .X. SA a inregistrat cheltuieli cu alte materiale consumabile, respectiv umbrele, in suma totala de .X. lei ce au fost date în consum pe baza bonurilor de consum.

Organele de inspecție fiscală au constatat că bonurile de consum sunt intocmite de catre serviciul de marketing in baza referatelor intocmite de directorul zonal de vanzari, persoana care semneaza si de primirea bunurilor care fac obiectul acestora, respectiv umbrele.

Eliberarea in consum a materialelor respective s-a efectuat in baza referatului directorului zonal de vanzari din cadrul SC .X. SA, referat ce a fost supus aprobarii Consiliului de administratie al societății, in care se motiveaza ca produsele respective au fost destinate organizarii mai multor sarbatori cum ar fi: Zilele X, Festivalul din X Festivalul din X, etc..

Prin procesul verbal al sedintei Consilului de administratie din data de 31.07.2006 se precizeaza ca” s-a aprobat de asemenea ca materialele trimise in piata pentru organizarea festivalurilor sa ramana organizatorilor avand astfel asigurata participarea si la alte asemenea evenimente”.

Potrivit celor constatate organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că nu au fost prezentate contracte încheiate cu diverși parteneri sau alte documente legale din care să rezulte primirea acestor materiale de către parteneri.

**In drept,** potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*”cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”;*

Conform prevederilor art.21 alin.(2) lit.d) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:*

*d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;”*

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile ce nu au la baza documente justificative.

Plecând de la susținerea contestatoarei potrivit căreia aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli de marketing efectuate în baza Contractului de colaborare nr..X./01.09.2006 încheiat cu SC .X.SRL din .X., acest argument nu poate fi reținut întrucât societatea a efectuat cheltuielile în luna august 2006 iar Contractul de colaborare este încheiat la data de 01.09.2006, la o dată ulterioară efectuării acestor cheltuieli.

În ceea ce privește cheltuielile de marketing, pentru promovarea pe piețele existente sau noi a produselor acestea reprezintă cheltuieli cu bunuri din producția proprie sau prestarea de servicii, în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor și sunt deductibile în funcție de rezultatul societății respectiv profit sau pierdere.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că societatea a efectuat aceste cheltuieli pentru participarea la diverse festivaluri locale, aceste umbrele fiind lăsate la dispoziția organizatorilor, fără să facă dovada că au fost utilizate în cadrul unor campanii publicitare și au fost acordate în vederea stimulării vânzărilor.

De altfel, conform prevederilor legale cheltuielile cu popularizarea numelui, produselor sau serviciilor, presupun **cheltuieli cu bunuri din producția proprie sau prestarea de servicii, în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor**, or în cazul în speță societatea nu a făcut dovada că a distribuit produse proprii, ce fac obiectul activității societății sau că a acordat gratuit produse proprii în vederea stimulării vânzărilor.

Ca urmare, societatea nu prezintă documente din care să rezulte că aceste umbrele au fost distribuite pentru stimularea vânzărilor, că au fost distribuite de un prestator cu care a încheiat contract de servicii de marketing în vederea extinderii pieței de desfacere și/sau întăririi colaborării cu clienții vechi, sau că, prin participarea la festivalurile locale au crescut vânzările produselor proprii.

Mai mult, din adresa nr..X./16.02.2010 emisă de organele de inspecție fiscală reținem că *“in anul 2006 are loc divizarea SC .X. SA iar producția de bere este preluată de către SC .X. GRUP SA “*.

De asemenea, se reține că societatea nu prezintă documente din care să rezulte că aceste umbrele au fost predate în custodie organizatorilor de evenimente.

Potrivit celor prezentate se reține că societatea nu prezintă documente din care să rezulte scopul pentru care au fost utilizate aceste umbrele.

Pe cale de consecință, aceste cheltuieli au fost încadrate legal de organele de inpecție fiscală ca fiind cheltuieli nedeductibile ce nu au la bază



documente justificative astfel că, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei aferent sumei de .X. lei.

**g.) In ceea ce priveste impozitul pe profit în sumă de X lei aferent anului 2005 și impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar pe perioada 01.01.2007 – 30.09.2007**, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar în condițiile în care prin contestație societate nu aduce argumente cu privire la diferențele suplimentare stabilite ce au condus la calcularea acestuia.

Perioada verificată: anul 2005 și  
:01.01.2007 – 30.09.2007

**In fapt**, deși societatea contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2005 în sumă de .X. lei prin contestație prezintă argumente numai pentru suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu investițiile cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de X lei, analizat la cap.B pct.d) din decizie. Pentru diferența de impozit pe profit în sumă de X lei stabilită suplimentar pe anul 2005 ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu ambalajele și ca urmare a recalculării profitului impozabil prin deducerea unei pierderi fiscale de recuperat din anii precedenți în cuantum mai mic decât cel stabilit de societate, nu se aduc argumente prin contestație.

Pe perioada 01.01.2007 – 30.09.2007 a fost calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei pentru care societatea nu prezintă argumente cu privire la cheltuielile neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.b) și lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*a) motivele de fapt și de drept; [...]*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:

*“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste impozitul pe profit stabilit suplimentar se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei stabilit pe anul 2005 și pentru impozitul pe profit în sumă de X lei stabilit pe perioada 01.01.2007 – 30.09.2007.

**h.) Referitor la suma de .X./ lei, reprezentând:**

- **X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**  
- **X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar la SC .X. SA pentru activitatea desfasurata pana la data de 30.09.2007,** cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor și penalitatilor de intarziere aferente impozitului pe profit datorate bugetului în condițiile în care din anexa 13 la raportul de inspecție fiscală nu se pot stabili cu certitudine accesoriile aferente impozitului pe profit pentru care urmează a se respinge contestația.

**În fapt,** pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății majorări de întârziere în sumă de X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de X lei.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar pe **anul 2005**, conform cap.III.B pct.d din prezenta decizie urmează a se desființa Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009 pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, iar pentru diferența de impozit pe profit în sumă de X lei, potrivit cap.III.B pct.g) din prezenta decizie urmează a se respinge contestației ca nemotivată. Întrucât din anexa 13 la raportul de inspecție fiscală nu se poate efectua calculul accesoriilor aferente impozitului pe profit în sumă de X lei care sunt datorate bugetului **se va desființa decizia de impunere și pentru suma de X lei**, reprezentând:

- X lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit pe anul 2005;
- X lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit pe anul 2005.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar pe **anul 2006**, conform cap.III.B pct.d din prezenta decizie urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale

suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, iar pentru impozitul pe profit în sumă de X lei urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată așa cum s-a analizat la cap.III.B pct.e) și pct.f). Întrucât nu se pot determina accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de X lei **se va desființa decizia de impunere și pentru suma de X lei**, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit pe anul 2006.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar pe perioada 01.01.2007 – 30.09.2007 potrivit cap.III.B pct.g) din decizie urmează a se respinge contestația ca nemotivată astfel că se va respinge contestația ca nemotivată și pentru accesoriile aferente în sumă de X lei.

Întrucât din anexa la Raportul de inspecție fiscală nu se poate stabili cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit în sumă de X lei pentru care urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009, cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit în sumă de X lei pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit în sumă de X lei pentru care urmează a se respinge contestația ca nemotivată, în baza art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare”*

se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009 pentru majorările de întârziere în sumă de X lei și pentru penalitățile de întârziere în sumă de X lei urmând ca organele de inspecție fiscală, în urma reverificării societății să recalculeze cuantumul majorărilor și penalităților de întârziere datorate bugetului.

De asemenea, așa cum s-a analizat mai sus, **societatea datorează majorările de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar pe perioada 01.01.2007 – 30.09.2007.**

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."*

ART.120

*„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .*

Față de prevederile legale de mai sus, se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma de X lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

### **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

Din taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in urma inspectiei fiscale, in suma de .X./ lei, societatea contesta suma de .X. lei.

Taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, contestata de societate in suma totala de .X. lei, se compune din:

- .X. lei – TVA stabilita suplimentar la SC .X. SA pentru activitatea desfasurata pana la 31.03.2008 (data fuziunii prin absorbtie cu SC .X. SA).
- .X./ lei – TVA stabilita suplimentar stabilit la SC .X. SA pentru activitatea desfasurata pana la 30.09.2007 (data fuziunii prin absorbtie cu SC .X. SA).

**C. Referitor la suma de .X./ lei, reprezentând:**

- .X. lei - TVA ;
- .X./ lei - majorari de intarziere aferente TVA;
- .X./ lei - penalitati de intarziere aferente TVA, stabilite la SC .X.

**SA pentru activitatea desfasurata pana la data fuziunii prin absorbtie cu SC .X. SA.**

**a). Referitor la TVA in suma de .X./ lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere**, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor, se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de aparatură medicală și achizițiilor de materiale pentru efectuarea de lucrări de modernizări la imobile în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nu s-a analizat dacă achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

Perioada verificată: anul 2004 și  
aprilie-august 2007.

**În fapt, în anul 2004**, societatea a dedus TVA în sumă de .X./ lei aferentă achizițiilor de aparatură medicală și achizițiilor de materiale utilizate pentru lucrările de modernizare, **din care societatea contestă TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de aparatură medicală.**

Totodată, **în perioada aprilie-august 2007** societatea a dedus TVA în sumă de .X./ lei aferentă achizițiilor de materiale de construcții pentru efectuarea unor lucrări de modernizări și amenajări la obiectivele: hala, pensiunea .X./, abator .X./ care aparțin SC .X. SA, **din care societatea contestă suma de .X. lei.**

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA pe motiv că achizițiile mai sus prezentate nu au generat venituri din exploatare, așa cum rezulta din nota explicativă dată de administratorul societății.

Societatea susține că neacordarea dreptului de deducere pentru **TVA în sumă de .X. lei** nu este întemeiată deoarece achizițiile de aparatură medicală au fost efectuate pentru baza de tratament a Complexului .X. care a început să funcționeze din anul 2006.

În ceea ce privește **TVA în sumă de .X. lei** aferentă achizițiilor de materiale utilizate pentru lucrări de investiții la imobile societatea susține că, așa cum a prezentat prin anexele la contestație referitoare la destinația materialelor achiziționate, sunt îndeplinite condițiile pentru respectarea prevederilor art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**In drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2004:

**“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:**

**a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”**

Iar la art.145 alin.12) din același act normativ se prevede că:

**“(12) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (11), trebuie îndeplinite următoarele condiții:**

**a) bunurile respective urmează a fi folosite pentru operațiuni cu drept de deducere;**

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat care justifică suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.”*

Pe perioada aprilie – august 2007 sunt incidente prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

*“2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;*

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.*

*c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal și achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Potrivit art.126 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2007:

*“Operațiuni impozabile*

***(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:***

*a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile [art. 132](#) și [133](#);*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 127](#) alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 127](#) alin. (2);”*

Ca urmare, în ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de aparatură medicală, pe anul 2004, pe motiv că societatea nu a realizat venituri nu este în concordanță cu prevederile legale, organele de inspecție fiscală neefectuând analiza dreptului de deducere a TVA potrivit condițiilor prevăzute de lege, respectiv deținerea unui document justificativ și analizarea destinației acestor achiziții, în sensul dacă achiziția a fost efectuată pentru desfășurarea de activități economice ale contribuabilului aducătoare de profit sau pentru alte operațiuni ce intră în sfera de aplicare a TVA.

Faptul că societatea a achiziționat aparatură medicală pentru dotarea bazei de tratament din Complexul .X. și nu a realizat venituri pe perioada 2004 – 2005, nu are influențe fiscale în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, atât timp cât aceste achiziții se regăsesc în gestiunea societății și nu au fost înstrăinate sau utilizate în alte scopuri decât pentru operațiuni taxabile.

În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de materiale utilizate pentru lucrări de investiții, pe perioada aprilie – august 2007, se reține că societatea contesta parțial taxa pe valoarea adăugată, fără să menționeze concret facturile fiscale, prezentate în anexa 19 la contestația pentru capitolul impozit pe profit.

Și în acest caz nu a fost acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor pe motiv că *“de la data dobândirii lor nu au generat venituri din exploatarea acestora”*, fără ca prin raportul de inspecție fiscală să se efectueze analiza dreptului de deducere a TVA conform prevederilor legale, respectiv fără să se analizeze destinația acestor achiziții de materiale.

Așa cum s-a menționat și la capitolul *“Impozit pe profit”* organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă achizițiile de materiale au fost utilizate numai pentru lucrări de modernizare care majorează valoarea imobilului sau dacă au fost efectuate și reparații, cheltuieli ce se suportă pe cheltuielile de exploatare și pentru care societatea are drept de deducere a TVA aferentă.

Pe cale de consecință, în funcție de cele constatate la reanalizarea cheltuielilor cu achizițiile se va stabili cu certitudine destinația materialelor achiziționate și pe cale de consecință dacă societatea are drept de deducere a TVA contestată .

Ca urmare, se va desființa decizia de impunere contestată pentru taxa pe valoarea adăugată neacceptată la deducere în sumă de .X./ lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de aparatură medicală și achizițiilor de

materiale pentru efectuarea de lucrări de modernizare/reparații în sensul dacă achizițiile au fost destinate realizării de operațiuni taxabile și pe cale de consecință să se recalculeze TVA deductibilă dacă este cazul.

**b). Referitor la TVA in suma de .X. lei,** Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația să colecteze TVA aferentă cheltuielilor cu bunurile acordate în mod gratuit în cadrul acțiunilor de protocol în condițiile în care au fost depășite limitele stabilite prin norme.

Perioada verificată: anul 2006.

**In fapt, in luna noiembrie 2006** societatea a acordat în mod gratuit materiale constând în: agende cartier, set boss, cosuri cadou, pixuri cartier, inscripționate cu sigla și motto-ul firmei, în sumă de .X. lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă cheltuieli de protocol, astfel că la data de 31.12.2006, au majorat baza impozabilă cu suma de .X. lei, (din care .X. lei reprezintă agende cartier, set boss, cosuri cadou, pixuri cartier, inscripționate cu sigla și motto-ul firmei) reprezentând cheltuieli de protocol ce depășesc limita legală prevăzută de lege, deci nedeductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea trebuie să colecteze TVA în sumă de .X. lei aferentă bunurilor acordate în mod gratuit în cadrul acțiunilor de protocol în condițiile în care au fost depășite limitele stabilite prin norme.

**In drept,** conform prevederilor art.128 alin.(9) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

« 9) *Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

***f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.***”

De asemenea, la pct.7 alin.(6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în explicarea prevederilor art.128 alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**“(6) Încadrarea în limitele prevăzute la alin (3)-(5) se determina pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizarile, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. **Depășirea limitelor constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată,****



**dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii.** Taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii se calculează și se include la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.”

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că acordarea de bunuri, în mod gratuit, în scopul acțiunilor de protocol nu reprezintă livrare de bunuri, însă depășirea limitelor legale a chetuielilor de protocol constituie livrare de bunuri, iar persoana impozabilă are obligația colectării TVA dacă pentru aceste bunuri s-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Potrivit celor de mai sus se reține că argumentele contestatoarei privind TVA colectată în sumă de .X. lei sunt cele prezentate la capitolul impozit pe profit, respectiv că suma de .X. lei nu reprezintă cheltuieli de protocol ci cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, în speță, cheltuieli de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor sau cheltuieli pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi.

Așa cum s-a analizat la capitolul III. “Impozit pe profit” A. Pct.b) din decizie aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli de protocol ce au depășit limita legală de deductibilitate, pe anul 2006 și pentru care societatea are obligația colectării TVA.

În ceea ce privește diferența de .X./ lei (.X. lei – .X. lei) reprezentând cheltuieli de protocol ce depășesc limita legală de deductibilitate pe anul 2006 societatea nu aduce argumente nici la capitolul impozit pe profit și nici la capitolul taxa pe valoarea adăugată.

Pe cale de consecință, cheltuielile de protocol în sumă totală de .X. lei care au depășit limita legală pe anul 2006, reprezintă livrare de bunuri pentru care se colectează TVA.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA colectată în sumă de .X. lei

**c). Referitor la TVA colectată în suma de .X. lei,** cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor, se poate pronunța dacă societatea datorează TVA colectată stabilită suplimentar în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-au analizat avansurile încasate de societate iar în ceea ce privește diferența dintre TVA declarată de societate prin deconturile de TVA și cea stabilită la inspecția fiscală ce a avut ca bază de impozitare veniturile înregistrate în balanțele de verificare lunare ale societății nu s-a analizat dacă toate veniturile intră în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Perioada verificată: 2005 - 2007

În fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe perioada verificată, **nu in toate cazurile societatea a colectat TVA pentru avansurile incasate.**

De asemenea, s-a **constatat ca exista diferente intre taxa pe valoarea adăugată declarata de societate prin deconturile de TVA si taxa pe valoarea adăugată determinata la inspectia fiscală pe baza veniturilor inregistrate de societate in balantele de verificare lunare.**

Avand in vedere că nu s-a colectat TVA în toate cazurile pentru avansurile încasate precum și faptul că există diferențe între TVA declarată și TVA aferentă veniturilor inregistrate în balantele de verificare lunare, în baza prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) și art.134 alin. (5) lit. b) din Legea nr. 571/2003, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea bazei impozabile aferenta TVA colectata lunar, rezultand o diferență de TVA colectată suplimentara in suma de .X. lei.

Față de aceste constatări societatea susține că din anexa 18 la raportul de inspectie fiscală nu reiese cu claritate care sunt documentele ce conțin venituri pentru care nu a colectat TVA precum și faptul că in baza impozabila are inregistrate documente ce cuprind cota diferita de TVA (19% și 9%).

În ceea ce privește avansurile societatea nu accepta modalitatea de calcul a TVA aferentă rulajului lunar al contului 419”*Clienți -Creditori*”, asa cum au procedat organele de inspectie fiscală deoarece nu s-a efectuat o analiza a sumelor inregistrate si incasate susținând că, atunci când societatea incasa contravaloarea facturilor deja emise catre clienti si repartiza suma incasata in contul 419”*Clienți -Creditori*”, in perioada urmatoare, efectua regularizarea incasarii prin stingerea creantelor din contul 411”*Clienți*”. Contestatoarea susține că organele de inspectie fiscală nu au nominalizat facturile de avans emise de societate la care nu a fost colectată TVA.

Contestatoarea susține că lipsa unei metode de analiza si sinteza a starii de fapt fiscale si de analiza a facturilor fiscale emise poate duce la dublă impozitare fapt ce a determinta societatea sa conteste TVA în suma de .X. lei.

**În drept**, potrivit art.134 alin.1 și 2 și art.134<sup>2</sup> alin.1 și alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*”[...]

ART.134<sup>2</sup>

“ (1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

2) *Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

***b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”***

Totodată, potrivit art.137 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ (1) *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, pentru plățile în avans exigibilitatea TVA intervine la data încasării avansurilor efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Referitor la constatarea din raportul de inspecție fiscală conform căreia “*societatea nu a colectat în toate cazurile taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate*” se reține că organele de inspecție fiscală au întocmit anexa 18 prin care se prezintă un tabel cu rubrica “*TVA colectată stabilită la control pentru avansurile încasate (sold creditor/debitor pentru ct.419)*”, fără a se prezenta situația facturilor de avans încasate și pentru care societatea nu a colectat TVA.

Totodată, prin adresa nr..X./16.02.2010 organele de inspecție fiscală precizează că “*la stabilirea corectă a bazei impozabile a TVA colectată s-a luat în calcul soldul lunar debitor sau creditor al contului 419 pentru care unitatea era obligată la colectarea taxei pe valoarea adăugată*”.

Ca urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile

conforme cu directivele europene prin care este precizată funcțiunea contabilă a contului 419 "Clienți-Creditori", respectiv:

*"Contul 419 "Clienți - creditori"*

***Cu ajutorul acestui cont se ține evidența clienților - creditori, reprezentând avansurile încasate de la clienți.***

*Contul 419 "Clienți - creditori" este un cont de pasiv.*

***În creditul contului 419 "Clienți - creditori" se înregistrează:***

*- sumele facturate clienților reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări (411);*

*- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienților (411);*

*- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută primite de la clienți, la închiderea exercițiului (665);*

*- diferențele nefavorabile înregistrate la închiderea exercițiului financiar, aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute (668).*

***În debitul contului 419 "Clienți - creditori" se înregistrează:***

*- decontarea avansurilor încasate de la clienți (411);*

*- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienți (411);*

*- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienți (708);*

*- diferențele favorabile de curs valutar, aferente avansurilor decontate, precum și cele aferente datoriilor în valută către clienți, la închiderea exercițiului financiar (765);*

*- diferențele favorabile, aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, înregistrate cu ocazia decontării sau la închiderea exercițiului financiar (768).*

*Soldul contului reprezintă sumele datorate clienților - creditori."*

se reține că preluarea soldului contului 419 "Clienți-creditori" și aplicarea cotei de TVA asupra acestuia nu este de natură să convingă contribuabilul referitor la cuantumul TVA colectată datorată. Ca urmare, fără o analiză a facturilor la care au fost încasate avansuri, o analiza a regularizărilor efectuate de societate în urma încasării creanțelor convenite cu avansurile deja încasate și pe cale de consecință o analiză a soldului contului 419 "Clienți-creditori" care poate cuprinde și alte elemente în afara avansurilor încasate, respectiv diferențe de curs favorabile sau nefavorabile aferente avansurilor sau datoriilor, valoarea ambalajelor, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la TVA colectată stabilită suplimentar.

Referitor la diferența de taxa pe valoarea adăugată dintre TVA colectată stabilită de organele de inspecție fiscală pe baza veniturilor

înregistrate în balanțele de verificare lunare și TVA declarată de societate prin Decontul de TVA , se reține că prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere constatatarea este succintă și cu menționarea temeiului legal referitor la baza de impozitare pentru livrări de bunuri.

Prin adresa nr..X./16.02.2010 organele de inspecție fiscală precizează că *“având în vedere datele furnizate de balanțele de verificare s-a procedat la recalcularea bazei impozabile aferentă TVA colectată lunar rezultând astfel TVA suplimentară de plată”*.

Față de cele precizate de organele de inspecție fiscală, se reține că potrivit prevederilor art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.*

*(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”*

Iar conform prevederilor de la pct.79 alin.2 lit.a, lit.c și d și alin.3 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în explicarea prevederilor art.156 din lege, prevede:

*“79.(2) **Jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile se vor întocmi astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:***

**a) valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:**

- 1. livrările intracomunitare de bunuri scutite;*
- 2. exporturile de bunuri și alte operațiuni scutite de taxă;*
- 3. operațiunile care nu au loc în România;*
- 4. livrările de bunuri și/sau prestațiile de servicii taxabile și cărora li se aplică cote diferite de taxă;*

*[...]*

**c) taxa colectată de respectiva persoană pentru fiecare perioadă fiscală;**

*d) taxa totală deductibilă și taxa dedusă pentru fiecare perioadă fiscală;*

*[...]*

*(3) Documentele prevăzute la alin. (2) nu sunt formulare tipizate stabilite de Ministerul Finanțelor Publice. Fiecare persoană impozabilă poate să-și*

*stabilească modelul documentelor pe baza cărora determină taxa colectată și taxa deductibilă conform specificului propriu de activitate, dar acestea trebuie să conțină informațiile minimale stabilite la alin. (2).”*

Potrivit celor de mai sus agenții economici au obligația întocmirii jurnalului de vânzări în care trebuie înscrise date din care să reiasă valoarea livrărilor fără TVA și TVA colectată pe fiecare perioadă fiscală, respectiv luna calendaristică, document ce stă la baza întocmirii Decontului de TVA prin care se declară TVA colectată, deductibilă și de plată sau de rambursat.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au analizat jurnalele de vânzări ale societății stabilind TVA colectată suplimentar “*prin aplicarea cotelor de 19% și 9% la rulajele lunare ale conturilor de venituri, preluate din balanțele de verificare*” calcul ce nu poate fi reținut ca fiind corect având în vedere că nu se cunoaște natura veniturilor și dacă acestea reprezintă în totalitate bază de calcul pentru TVA.

Mai mult, prin efectuarea acestui calcul fără a se corela veniturile din balanțele de verificare lunare cu livrările înscrise în jurnalele de vânzări este posibilă dubla impozitare în unele cazuri.

Ca urmare, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra legalității și cuantumului taxei pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar în sarcina societății astfel că, se va desființa decizia de impunere pentru TVA în sumă de X lei cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a emis decizia de impunere, conform prevederilor legale și celor reținute în prezenta decizie.

**d) În ceea ce privește suma de .X./ lei, reprezentând:**

- .X./ lei -majorari de întârziere aferente TVA;
- .X./ lei - penalitati de intarziere aferente TVA, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor de intarziere aferente TVA pentru care s-a respins contestația în condițiile în care din anexa 21 la raportul de inspecție fiscală nu se poate stabili cu claritate cuantumul accesoriilor aferente TVA datorată bugetului

**În fapt**, pentru TVA stabilită suplimentar în cuantum de .X. lei, la SC .X. SA, au fost calculate în sarcina societății majorări de întârziere în sumă de .X./ lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X./ lei.

Deși, prin adresa nr.X/09.04.2010, societatea menționează că suma contestată privind TVA stabilită suplimentar la SC .X. SA este de .X. lei, din totalul de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr..X./07.12.2009, în ceea ce privește accesoriile aferente TVA acestea sunt contestate în cuantumul total de .X./ lei.

Se reține că din anexa 21 la Raportul de inspecție fiscală nr.X/07.12.2009 nu se poate efectua calculul majorărilor de întârziere și al penalităților de întârziere aferente TVA în sumă de .X./ lei reprezentând TVA contestată și analizată la cap.III.C pct.a și pct.c din prezenta decizie pentru care urmează a se desființa decizia de impunere.

De asemenea, la capitolul III "Taxa pe valoarea adăugată" C pct.b s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de .X. lei iar organul de soluționare nu poate determina cuantumul majorărilor de întârziere aferente acestei TVA, majorări de întârziere care sunt datorate bugetului.

Totodată, se reține că pentru TVA necontestată în sumă de .X./ lei (.X. lei decizia de impunere – .X. lei contestată) societatea datorează accesoriile aferente.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."*

ART.120

*„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .*

Întrucât din anexa la Raportul de inspecție fiscală nu se poate stabili cuantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei pentru care urmează a se desființa decizia de impunere , cuantumul accesoriilor aferente TVA în sumă de .X. lei pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și cuantumul accesoriilor aferente TVA în sumă de .X./ lei necontestată, în baza art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare , care prevede:

*"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"*

se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009 pentru majorările de întârziere în sumă de .X./ lei și penalitățile de întârziere aferente în sumă de .X./ lei aferente TVA stabilită prin decizia de impunere, urmând ca organele de

inspecție fiscală să recalculeze cuantumul majorărilor și penalităților de întârziere datorate bugetului.

**D. Referitor la suma de .X./ lei, reprezentand:**

- .X./ lei - TVA
- .X. lei - majorari de intarziere aferente TVA
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente TVA. stabilite suplimentar la SC .X. SA (SC .X. SA) pentru activitatea desfasurata pana la data fuziunii prin absorbtie cu SC .X. SA.

a). Referitor la TVA colectată în suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronuțe dacă societatea avea obligația să colecteze TVA aferentă cheltuielilor cu bunurile acordate în mod gratuit în cadrul acțiunilor de protocol în condițiile în care au fost depășite limitele stabilite prin norme.

In fapt, in luna decembrie 2006, societatea a inregistrat pe cheltuieli de exploatare, in contul 602.8 "alte cheltuieli materiale", suma de .X. lei reprezentand contravaloarea unor facturi, constand în: agende cartier, set boss, cosuri cadou, pixuri cartier, etc.. Organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă cheltuieli de protocol ce depășesc limita legală astfel că societatea avea obligația colectării TVA în sumă de .X. lei.

In drept, conform prevederilor art.128 alin.(9) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

« 9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”

De asemenea, la pct. pct.7 alin.(6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în explicarea prevederilor art.128 alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(6) Încadrarea în limitele prevăzute la alin. (3)-(5) se determina pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizarile, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. **Depășirea limitelor constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii.** Taxa pe valoarea adăugată colectata aferentă



*depășirii se calculează și se include la rubrica de regularizari din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.”*

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că acordarea de bunuri, în mod gratuit, în scopul acțiunilor de protocol nu reprezintă livrare de bunuri, însă acordarea de bunuri în mod gratuit în scopul acțiunilor de protocol ce au depășit limita legală constituie livrare de bunuri iar persoana impozabilă **are obligația colectării TVA dacă pentru aceste bunuri s-a exercitat dreptul de deducere a TVA.**

Potrivit celor de mai sus se reține că argumentele contestatoarei privind TVA colectată în sumă de X lei sunt cele prezentate la capitolul impozit pe profit, respectiv că suma de .X. lei nu reprezintă cheltuieli de protocol ci cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, în speță, materiale de marketing ce au fost distribuite clienților în scopul stimulării vânzărilor și popularizării numelui, inscripționate cu sigla și marca X, aparținând SC .X. SA, în baza Contractului de colaborare nr..X./01.09.2006 încheiat cu SC .X.SRL din .X..

Așa cum s-a analizat la capitolul “impozit pe profit” B. pct.c) din decizie din analiza Contractului de colaborare nr..X./01.09.2006 încheiat cu SC .X.SRL din .X., a rezultat că SC .X. avea obligația să distribuie clienților în scopul stimulării vânzării și popularizării produselor, materiale de marketing cum sunt: umbrele, vitrine frigorifice, tricouri, jachete, sepci, scrumiere, brichete, pixuri, borsete având sigla și marca .X./, aparținând SC .X. SA.

Astfel, acest contract se referă la alte produse decât agende cartier, set boss, cosuri cadou, pixuri cartier, singurul produs care coincide cu cele încadrate ca fiind materiale pentru protocol fiind produsul “pixuri” inscripționate cu marca .X./ fără a se specifica, în scris, dacă sunt “pixuri cartier” și fără a fi înscrisă în contract mențiunea “*alte materiale*”, “ș.a” sau “etc.” din care să reiasă că societatea colaboratoare poate distribui și alte bunuri decât cele prevăzute în contract. Potrivit celor precizate aceste materiale nu se regăsesc în categoria materialelor de marketing ce fac obiectul Contractului de colaborare încheiat cu SC .X.SRL din .X., astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală le-au încadrat ca fiind cheltuieli de protocol, ce depășesc limitele legale.

Pe cale de consecință, cheltuielile de protocol în sumă de .X. lei care au depășit limita legală pe anul 2006, reprezintă livrare de bunuri astfel că societatea avea obligația colectării TVA

Ca urmare se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

**b). Referitor la TVA colectată în suma de .X. lei,** cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor, se poate pronunța asupra datorării TVA colectată stabilită suplimentar în condițiile în care, potrivit celor constatate prin raportul de inspecție fiscală, a avut ca bază de impozitare veniturile înregistrate în bilanțele de verificare lunare fără a se analiza jurnalele de vânzări și documentele ce au stat la baza întocmirii acestora.

Perioada verificată: aprilie 2004 – martie 2007.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat ca **există diferențe între taxa pe valoarea adăugată declarată de societate prin deconturile de TVA și taxa pe valoarea adăugată determinată la inspecția fiscală pe baza veniturilor înregistrate în bilanțele de verificare lunare.**

Astfel, în temeiul prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei impozabile aferente TVA colectată, lunar, rezultând diferență de TVA colectată suplimentară în suma de .X. lei față de deconturile de TVA.

Față de aceste constatări societatea susține că din anexa 23 la raportul de inspecție fiscală nu reiese cu claritate care sunt documentele ce au stat la baza înregistrării veniturilor pentru care societatea nu a colectat TVA și prezintă, cu titlu exemplificativ, calculul TVA declarată prin decontul de TVA și baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, pe perioada martie-iunie 2006. Din exemplele prezentate reiese că în luna iunie 2006 societatea a luat în calcul veniturile din contul 701” *Venituri din vânzarea produselor finite*”, contul 703” *Venituri din vânzarea produselor reziduale*”, contul 706 “*Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii*” contul 707” *Venituri din vânzarea mărfurilor*”, contul 708” *Venituri din activități diverse*” parțial, mai puțin decontările în numele clientului, din care a scăzut contul 667” *Cheltuieli privind sconturile acordate*” și a adăugat suma de .X./ lei reprezentând taxare inversă.

**În drept**, potrivit art.137 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ (1) *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea*

*cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că baza de impozitare a TVA pentru livrări de bunuri este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută de furnizor sau prestator din partea beneficiarului sau a unui terț.

Urmarea constatării din raportul de inspecție fiscală conform căreia *“nu în toate cazurile s-a colectat și declarat TVA pentru toate veniturile declarate și înregistrate de societate conform bilanțelor de verificare lunare întocmite lunar”* organele de inspecție fiscală au întocmit anexa 23 prin care se prezintă un tabel cu rubricile *“TVA colectată stabilită la control aferentă veniturilor impozabile”, “TVA colectată stabilită de societate și declarată prin decont”* și *“Diferențe TVA colectată stabilită suplimentar la perioadă”*.

De asemenea, prin adresa nr..X./16.02.2010 organele de inspecție fiscală precizează că *“stabilirea bazei lunare privind TVA colectată s-a făcut pe baza veniturilor impozabile înregistrate de unitate în bilanțele de verificare având în vedere că unitatea nu a înregistrat livrări de bunuri scutite de TVA și nici livrări cu cota redusă de TVA”*.

Conform celor prezentate reiese că organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind baza de impozitare pentru TVA veniturile înregistrate de societate în bilanțele de verificare, fără a avea în vedere că în baza de impozitare pentru TVA nu se includ anumite elemente, prevăzute la art.137 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2004:

*“3) Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată următoarele:*

*a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț acordate de furnizori direct clienților;*

*b) sumele reprezentând daune-interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;*

*c) dobânzile percepute pentru: plăți cu întârziere, livrări cu plata în rate, operațiuni de leasing;*

*d) valoarea ambalajelor care circulă între furnizorii de marfă și clienți, prin schimb, fără facturare;*

*e) sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia;*

*f) taxa de reclamă și publicitate și taxa hotelieră care sunt percepute de către autoritățile publice locale prin intermediul prestatorilor.*

Respectiv, la art.137 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost modificat și completat până la data de 01.01.2007:

*“(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:*

*a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;*

*b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;*

*c) dobânzile, percepute după data livrării sau prestării, pentru plăți cu întârziere;*

*d) valoarea ambalajelor care circulă între furnizorii de marfă și clienți, prin schimb, fără facturare;*

*e) sumele achitate de furnizor sau prestator, în numele și în contul clientului, și care apoi se decontează acestuia, precum și sumele încasate în numele și în contul unei alte persoane.”*

Ca urmare, potrivit prevederilor legale agenții economici au obligația întocmirii jurnalului de vânzări în care trebuie înscrise date din care să reiasă valoarea livrărilor fără TVA și TVA colectată pe fiecare perioadă fiscală, respectiv luna calendaristică, iar acest document stă la baza întocmirii Decontului de TVA prin care se declară TVA colectată, TVA deductibilă și TVA de plată sau de rambursat.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au analizat și jurnalele de vânzări ale societății precum și documentele ce au stat la baza întocmirii acestora, respectiv dacă livrările de bunuri înscrise în jurnalele de vânzări pe baza documentelor justificative corespund cu veniturile din balanțele de verificare lunare și dacă TVA colectată înscrisă în jurnalele de vânzări corespunde cu TVA din deconturile de TVA lunare, întocmite de societate.

Se reține că, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentară prin aplicarea cotei de TVA la ”veniturile impozabile” din balanțele de verificare lunare ori noțiunea de ”venit impozabil” de la capitolul impozit pe profit nu are același sens și conținut cu noțiunea ”baza de impozitare” pentru TVA.

Ca urmare, stabilirea bazei de impozitare a TVA numai pe baza veniturilor din balanțele de verificare lunare nu este corectă având în vedere

că documentul ce stă la baza întocmirii Decontului de TVA lunar este jurnalul de vânzări, așa cum se prevede și la art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada aprilie 2004 – 31.12.2006 :

*“ Documentele fiscale*

***Modelul și conținutul formularelor de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, jurnale pentru cumpărări, jurnale pentru vânzări, borderouri zilnice de vânzare/încasare și alte documente necesare în vederea aplicării prezentului titlu se stabilesc de către Ministerul Finanțelor Publice și sunt obligatorii pentru plătitorii de taxă pe valoarea adăugată.”***

Și conform OMFP nr.425/1998 privind Normele Metodologice de întocmire și utilizarea formularelor comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, precum și modelele acestora, care prevede că **Jurnalul de vânzări** :

*“1. Servește ca:*

*- jurnal auxiliar pentru înregistrarea vânzărilor de valori materiale sau a prestațiilor de servicii;*

***- document de stabilire lunară a taxei pe valoarea adăugată colectată;***

*- document de control al unor operații înregistrate în contabilitate.*

*2. Se întocmește într-un singur exemplar, având paginile numerotate, în care se înregistrează zilnic sau lunar, după caz, fără ștersături și spații libere, elementele necesare pentru determinarea corectă a T.V.A. colectată datorată.[...]”.*

Iar pe perioada 01.01.2007 – 30.03.2007 erau în vigoare prevederile art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“(1)Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.*

*(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”*

Și ale pct.79 alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în explicitarea prevederilor art.156 din lege, conform cărora :

*“79.(2) Jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei*

persoane impozabile se vor întocmi astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:

**a) valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:**

[...]

4. livrările de bunuri și/sau prestările de servicii taxabile și cărora li se aplică cote diferite de taxă;

[...]

**c) taxa colectată de respectiva persoană pentru fiecare perioadă fiscală;**

[...]

(3) Documentele prevăzute la alin. (2) nu sunt formulare tipizate stabilite de Ministerul Finanțelor Publice. Fiecare persoană impozabilă poate să-și stabilească modelul documentelor pe baza cărora determină taxa colectată și taxa deductibilă conform specificului propriu de activitate, dar acestea trebuie să conțină informațiile minimale stabilite la alin. (2).”

Ca urmare a celor prezentate, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra legalității taxei pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar astfel că, se va desființa decizia de impunere pentru TVA în sumă de .X. lei cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere, conform prevederilor legale în vigoare pe perioada verificată, celor prezentate în decizie și având în vedere și susținerile contestației.

**c). Referitor la TVA colectată în suma de .X. lei,** Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă acordarea de către societate, cu titlu gratuit, a unor bunuri, respectiv umbrele, cu ocazia diverselor evenimente, constituie livrare de bunuri efectuate cu plată pentru care trebuia să colecteze TVA în condițiile în care societatea nu justifică faptul că bunurile în cauză au fost utilizate în scopuri care au legătură cu activitatea desfășurată.

**In fapt, în luna august 2006** SC .X. SA, a înregistrat cheltuieli cu alte materiale consumabile în suma de .X. lei reprezentând contravaloare umbrele date în cosum, în baza referatelor întocmite de către reprezentantul serviciului de marketing în scopul organizării mai multor sărbători cum ar fi: Zilele .X./, festivalul din .X./, festivalul din .X./, etc..

Societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contracte încheiate cu diversi parteneri și nici alte documente legale care să

atente destinația acestor umbrele în scop de reclamă și publicitate, sau în scopul realizării de operațiuni taxabile astfel, s-a constatat că reprezintă bunuri acordate cu titlu gratuit pentru scopuri ce nu au legătură cu activitatea economică, respectiv reprezintă livrare pentru care se colectează TVA.

**In drept**, conform prevederilor art.128 alin.(4) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*“Preluarea de către persoanele impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătura cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial”.*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că acordarea cu titlu gratuit de umbrele constituie livrare de bunuri efectuată cu plată pentru care societatea trebuia să calculeze TVA întrucât a dedus TVA la achiziția acestora.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste umbrele au fost utilizate pentru reclamă și publicitate, respectiv, contract de reclamă și publicitate cu prestatorii de asemenea servicii, contract încheiat cu organizatorii de evenimente și nu a prezentat documente din care să reiasă că aceste materiale au fost predate în custodie organizatorilor de evenimente așa cum se precizează în procesul verbal al Consiliului de Administrație din data de 31.07.2006 sau că au legătură cu activitatea desfășurată se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu face dovada cu documente că umbrelele au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că deține Contractul de colaborare nr..X./01.09.2006 încheiat cu SC .X.SRL din .X. care justifică aceste cheltuieli nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea a **efectuat cheltuielile în luna august 2006 iar Contractul de colaborare este încheiat la data de 01.09.2006, la o dată ulterioară efectuării acestor cheltuieli.**

Ca urmare, având în vedere că societatea a dat în consum umbrelele pentru care nu prezintă documente care să justifice destinația acestora și având în vedere procesul verbal al Consiliului de Administrație prin care s-a aprobat ca aceste materiale să rămână la organizatorii de evenimente, fără a fi încheiat un document justificativ în acest sens, respectiv proces verbal de custodie, în mod legal organele de inspecție

fiscală au constatat că reprezintă predare de bunuri pentru a fi puse la dispoziția altor persoane cu titlu gratuit ce constituie livrare de bunuri cu plată și pentru care societatea avea obligația colectării TVA, potrivit prevederilor legale în vigoare.

Pe cale de consecință, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA colectată în sumă de .X. lei.

**d) Referitor la suma de X lei, reprezentând:**

**- .X. lei - majorari de intarziere aferente TVA;**

**- .X. lei - penalitati de intarziere aferente TVA,**

cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor de intarziere aferente TVA pentru care a fost respinsă contestația, datorate bugetului, în condițiile în care din anexa 23 la raportul de inspecție fiscală nu se poate efectua calculul acestora.

**În fapt,** pentru TVA stabilită suplimentar în cuantum de .X./ lei la SC .X. SA (SC .X. SA) au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei .

Se reține că societatea contestă TVA în sumă de .X./ lei astfel că, pentru TVA în sumă de .X./ lei, necontestată, societatea datorează accesoriile aferente.

Se reține că din anexa 21 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.12.2009 organul de soluționare nu poate determina cuantumul majorărilor de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată așa cum s-a analizat la capitolul III. "TVA" D lit.c) și lit.a) din prezenta decizie, majorări de întârziere care sunt datorate bugetului.

De asemenea, organul de soluționare nu poate determina cuantumul accesoriilor aferente TVA în sumă de .X. lei pentru care, conform cap.III D pct.b) din prezenta decizie, urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009.

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."*

**ART.120**



*„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .*

Întrucât din anexa la Raportul de inspecție fiscală nu se poate stabili cuantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorările de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei pentru care urmează a fi respinsă contestația, cuantumul accesoriilor aferente TVA în sumă de .X. lei pentru care urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009 și cuantumul accesoriilor aferente TVA în sumă de .X./ lei necontestată, în baza art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare , care prevede:

*“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*

se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009 pentru majorările de întârziere în sumă de .X./ lei și penalitățile de întârziere aferente în sumă de .X. lei aferente TVA stabilită prin decizia de impunere, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze cuantumul majorărilor și penalităților de întârziere datorate bugetului.

Pentru considerentele arătate in continutul deciziei in temeiul prevederilor art.19 (1), art.21(1), art.21(3) lit.a), art.21(4) lit.f), art.24(1) și art.24 (3) lit.d), art.27 (4) lit.a), art.128 (4), art.128(9) lit.f) art.134 (1), (2), art.134<sup>2</sup> (1), (2) lit.b), art.137 alin.1 lit.a) și alin.3, art.145(2) lit.a), art.145(12), art.156 și art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.22, 7(6), pct.45(4), pct.76 alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, pct.7 lit.d) din HG nr. 909/1997 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994, art.206 alin.1 lit.b și d, art.119, art.120 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12.1, lit.b Ordinul Presedintelui ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, OMF nr.425/1998 privind aprobarea Normele Metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile

conforme cu directivele europene, art.119, art.120 alin (1) coroborate cu art.206, art.207 si art.209 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare se,

### **DECIDE:**

**1.** Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009 pentru suma de **.X./ lei**, reprezentând:

- .X./ lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X./ lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X./ lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,
- .X./ lei – taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- .X. lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozite și taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile pe perioada verificată precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**2.** Respingerea contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009 ca neintemeiata pentru suma de **.X./ lei**, reprezentand :

- .X./ lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,
- .X./ lei – taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

**3.** Respingerea contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009 ca nemotivată pentru suma de **.X./ lei**, reprezentand :

- .X./ lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X./ lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

**4.** Respingerea contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.12.2009 ca neintemeiată și nemotivată pentru suma de **.X./ lei**, reprezentand :

- .X. lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X./ in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**

**X**