

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

DECIZIA NR. 221 - 17.11.2006
privind solutionarea contestatiilor formulate de
S.C. "Z" S.R.L.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de S.C. "Z" S.R.L..

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

- impozit pe profit suplimentar;
- dobânzi de întârziere aferente;
- penalități de întârziere aferente;
- taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plată;
- dobânzi de întârziere aferente;
- penalități aferente.

Contestatia a fost depusa la Directia Generala a Finantelor Publice in termenul prevăzut de art. 177 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

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

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

S.C. "Z" S.R.L. sustine ca debitele stabilite prin decizia de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala "*nu au la baza un temei legal valabil la data producerii evenimentelor*" si ca s-au aplicat retroactiv unele prevederi legale.

Societatea contestatoare invoca prevederile Ordinului nr. 306/2002 conform caruia "*o persoana juridica trebuie sa utilizeze aceleasi metode de determinare a costului pentru toate stocurile in timp*

pentru asigurarea comparabilitatii informatiilor” si citeaza punctul 4.67 care precizeaza ca “Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea ce se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unui provizion pentru depreciere”.

Referitor la suma “a”, S.C. “Z” S.R.L. sustine ca in anul 2003 “*produsele finite au fost inregistrate in evidenta contabila la cost plus acciza*” si ca “*fiind vorba de o greseala de inregistrare ... pentru a nu mai reface toata evidenta*” s-a considerat “*productia realizata fiind si vanduta in totalitate*”, eroarea fiind “*corectata prin inregistrarea in contabilitate in vederea reflectarii corecte a rezultatului financiar a sumei de “a” lei diferenta aferenta stocului*”.

De asemenea, societatea arata ca in legatura cu aceasta suma, organul de inspectie fiscala “*nu a tinut cont de nota explicativa prin care se recunoste ca a fost facuta o eroare*” si ca “*daca avea dubii trebuia sa solicite efectuarea unei expertize contabile*”.

Corectarea valorii stocului efectuata de societate in luna decembrie 2003 este conforma prevederilor pct. 7.4 din H.G. 859/2002.

In ceea ce priveste suma “b”, S.C. “Z” S.R.L. arata ca “*a beneficiat de o esalonare la plata a unor datorii in baza O.G. nr. 40/2002 avand incheiata conventia nr. ... din 07.11.2003 si a inregistrat dobanzile curente de la esalonare ca pe orice dobanda si le-a tratat asa cum prevede Legea nr. 414/2002 la art. 10 alin. 1*”.

Societatea contestatoare sustine ca “*dobanda la esalonare e o dobanda curenta ... datorata pentru esalonare*” care nu poate fi incadrata in prevederile art. 9 (7) lit. b) din Legea nr. 414/2002 asa cum a procedat organul de inspectie fiscala.

Referitor la suma “c” reprezentand dobanzi curente aferente esalonarii la plata a unor datorii in baza O.G. nr. 40/2002 inregistrate in anul 2004, S.C. “Z” S.R.L. sustine ca acestea sunt deductibile fiscal in baza prevederilor art. 23 (1) din Legea nr. 571/2003, organul de inspectie fiscala stabilind in mod eronat ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal in temeiul art. 21 (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003.

In ceea ce priveste suma “d” reprezentand pierdere din exploatare inregistrata in anul 2004, societatea contestatoare sustine ca nu a practicat “*preturi mai mici decat costurile la care se adauga acciza si taxa pe valoarea adaugata*”, in facturile de vanzare fiind “*inscrise preturi mai mari decat preturile de inregistrare (preturi antecalculate) la care se adauga taxa pe valoarea adaugata*”.

De asemenea, S.C. “Z” S.R.L. arata ca pentru a incuraja “*desfacerea in speranta castigarii unui segment de piata si pentru evitarea unor pierderi din deprecierea stocurilor ... a trebuit sa acorde*

discounturi in vederea asigurarii desfacerii”, suma “d” reprezentand “*cheltuieli de promovare a produsului, de reclama si publicitate*” care sunt deductibile fiscal conform art. 21 alin. 1, 2, 3 si 4 din Legea nr. 571/2003.

Privitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita ca fiind de plata pe anul 2004 si 2005, societatea contestatoare sustine ca “*organul de inspectie fiscala in mod eronat a calculat taxa pe valoarea adaugata de plata la pierderea fiscala motivand vanzarea sub cost plus acciza si taxa pe valoarea adaugata*”, cheltuielile in cauza fiind “*cheltuieli de promovare a produsului, de reclama si publicitate*”.

S.C. “Z” S.R.L. sustine ca raportul de inspectie fiscala este “*incorect*” intrucat “*organul de control anuleaza cheltuielile cu provizioanele neacordandu-le deducere in anul 2003, iar in anul 2004 nu trece la venituri neimpozabile veniturile din anulara provizioanelor pentru care nu a acordat deducere*”, provizioane “*care de fapt reprezinta o corectura adusa stocurilor datorita modului de inregistrare a productiei la cost plus acciza si pentru a prezenta situatia reala a rezultatului activitatii*”, nerespectand astfel prevederile art. 20 lit. d) din Legea nr. 571/2003.

Pentru anul 2005, referitor la suma “e” reprezentand dobanzi curente aferente esalonarii la plata a unor datorii in baza O.G. nr. 40/2002, societatea contestatoare aduce aceleasi argumente in sustinerea deductibilitatii fiscale ca si cele prezentate pentru anul 2004.

Referitor la suma “f” reprezentand pierdere din exploatare inregistrata la data de 31.03.2005, S.C. “Z” S.R.L. reitereaza motivatiile prezentate in sustinerea aceleiasi categorii de cheltuieli inregistrate in anul 2004.

II. Prin decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala:

Verificarea a vizat perioada 01.01.2002 - 28.02.2006.

S.C. “Z” S.R.L. este o societate comerciala cu capital integral privat care are ca obiect de activitate prelucrarea tutunului si fabricarea tigaretelor.

S.C. “Z” S.R.L. este afiliata cu S.C. “ZD” S.R.L., aceasta fiind unicul client al societatii contestatoare.

Impozitul pe profit

Acest impozit a fost verificat pe perioada 01.01.2001 - 31.12.2005.

Anul 2003

Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "Z" S.R.L. a inregistrat o cheltuiala cu provizioane in suma "a" care nu este deductibila fiscal in conformitate cu prevederile art. 9 (7) lit. a) din Legea nr. 414/2002 coroborat cu art. 1 din H.G. nr. 830/2002.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma "b" reprezentand dobanda achitata pentru facilitatile fiscale acordate nu este deductibila fiscal potrivit prevederilor art. 9 (7) lit. b) din Legea nr. 414/2002.

Totodata, s-a constatat ca societatea a inregistrat ca si cheltuieli deductibile fiscal, cheltuieli de protocol care depasesc limita legala si cheltuieli cu amenzi.

Anul 2004

Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli in suma "c" reprezentand dobanda achitata pentru facilitatile fiscale acordate, care potrivit art. 21 (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003, nu sunt deductibile fiscal.

Totodata, organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "Z" S.R.L. *"nu a recuperat prin preturile de vanzare costurile ocazionate de producerea produselor accizabile la care se adauga acciza si taxa pe valoarea adaugata asa cum prevede art. 246 (1) lit. f) din Legea nr. 571/2003 si pct. 132 din Legea nr. 174/2004"*, fapt pentru care a stabilit ca suma totala "d" nu este deductibila fiscal.

De asemenea, s-a constatat ca societatea a inregistrat ca si cheltuieli deductibile fiscal, cheltuieli cu amenzi si cheltuieli de protocol care depasesc limita legala.

Anul 2005

Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea contestatoare a inregistrat in anul 2005 suma totala "e" reprezentand dobanda achitata pentru facilitatile fiscale acordate, care potrivit art. 21 (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003, nu sunt deductibile fiscal.

De asemenea, s-a stabilit ca suma "f" reprezentand diferenta de costuri nerecuperate prin preturile de vanzare nu este deductibila fiscal conform art. 246 (1) lit. f) din Legea nr. 571/2003 si pct. 132 din Legea nr. 174/2004.

Totodata, s-a constatat ca societatea a inregistrat ca si cheltuieli deductibile fiscal, cheltuieli de protocol care depasesc limita legala si cheltuieli cu amenzi.

Referitor la aspectele constatate, organul de inspectie fiscala a solicitat directorului economic al societatii o nota explicativa.

Privitor la provizionul constituit pentru acciza in anul 2003, in nota explicativa se precizeaza ca *"pentru a nu inregistra un profit anormal de ... lei au fost inregistrate provizioane pentru acciza de in*

aceeasi suma la decembrie 2003 si a fost mascata o pierdere de ... lei cu speranta ca in anul urmator se va acoperi cu profit”.

In ceea ce priveste dobanda simpla calculata pentru perioada inlesnirilor la plata, respectiv esalonarea accizei, taxei pe valoarea adaugata, contributiei la fondul de sanatate cu dobanzile si penalitatile aferente, in nota explicativa se arata ca aceasta “este o dobanda si nu o sanctiune” fiind definita la art. 7.13 din Codul fiscal.

S.C. “Z” S.R.L. arata in nota explicativa ca pierderea inregistrata in anii 2003 - 2004 “ a fost urmare a cheltuielilor mari de marketing, de reclama si publicitate, de desfacere care sunt cheltuieli deductibile fiscal” si ca aceste cheltuieli “sunt ocazionale, ... mai mari la intrarea pe piata si la promovarea produselor urmand a fi recuperate in anii urmatori”.

Cu privire la afilierea dintre S.C. “Z” S.R.L. si S.C. “ZD” S.R.L., in nota explicativa se arata ca “din actele societatilor nu rezulta” si ca “preturile folosite intre aceste societati au fost preturi care sa asigure comerciantului engros recuperarea tuturor cheltuielilor cu vanzarea produselor respective”.

Taxa pe valoarea adaugata

Verificarea a vizat perioada 01.01.2002 - 28.02.2006.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca, aferent diferentei dintre preturile de vanzare si costurile ocazionate de fabricarea produselor accizabile, S.C. “Z” avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata, pentru care a calculat dobanzi de intarziere si penalitati.

De asemenea, s-a stabilit ca societatea contestatoare nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta depasirii plafonului cheltuielilor de protocol.

Organul de inspectie fiscala a calculat dobanzi de intarziere si penalitati.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

I. Referitor la suma “t” inregistrata pe cheltuieli cu provizioanele, Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, a fost investit sa se pronunte asupra deductibilitatii fiscale a acesteia, in conditiile in care, conform contestatiei,

aceasta suma “reprezinta o corectura adusa stocurilor datorita modului de inregistrare a productiei la cost plus acciza”.

In fapt, intrucat “societatea a inregistrat in contabilitate productia la cost plus acciza, deci la o valoare mai mare decat costurile” si “pentru a nu mai reface evidenta pe intreg anul”, S.C. “Z” S.R.L. a inregistrat in decembrie 2003 pe cheltuieli cu provizioanele, suma “a”.

In drept, in materie de provizioane, in anul 2003, sunt incidente prevederile Hotararii Guvernului nr. 830 din 31 iulie 2002 privind regimul deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici, ale băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și fondurilor de garantare, care, la art. 1, precizeaza urmatoarele:

“Agenții economici persoane juridice, cu excepția băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și a fondurilor de garantare, constituie următoarele provizioane deductibile fiscal:

a) provizioane pentru clienții neîncasați, în cazul declarării falimentului acestora, pe baza hotărârii judecătorești de deschidere prin care se atestă această situație, în limita creanței neacoperite prin avansurile încasate și garanțiile deținute de agentul economic asupra clienților respectivi, și orice alte elemente asiguratorii. [...]

b) provizioane pentru garanții de bună execuție, acordate clienților pentru remedieri în perioada de garanție, în limitele prevăzute distinct în contractele încheiate, cu condiția ca acestea să se regăsească în facturile emise. [...]

c) provizioane pentru garanții de bună execuție a contractelor externe, acordate, în condițiile legii, producătorilor și prestatorilor de servicii, în cazul exporturilor complexe, proporțional cu cota de participare la realizarea acestora, cu condiția ca acestea să se regăsească distinct în contractele încheiate și în facturile emise”.

Conform textului de lege sus invocat, se retine ca numai provizioanele constituite de societatile comerciale pentru clienții neincasati, pentru garantii de buna executie acordate clienților pentru remedieri în perioada de garanție sau pentru garantii de buna executie acordate producătorilor și prestatorilor de servicii, în cazul exporturilor complexe, sunt deductibile fiscal.

In raport de aceste prevederi legale, se retine ca suma “a” inregistrata de S.C. “Z” S.R.L. cu titlul de provizion, nu este deductibila fiscal neincadrându-se in nici una din categoriile strict stabilite de legiuitor.

In ceea ce priveste natura sumei “a”, se retine ca aceasta reprezinta o cheltuiala fara suport in realitatea activitatii societatii contestatoare, un artificiu de calcul efectuat in vederea corectarii valorii

stocurilor evidentiata in mod eronat, asa cum dealtfel, precizeaza S.C. "Z" S.R.L. in contestatia formulata.

Dealtfel, faptul ca societatea contestatoare a incadrat in mod arbitrar aceasta suma in categoria cheltuielilor cu provizioane rezulta cu claritate si din nota explicativa data de directorul economic al S.C. "Z" S.R.L. anexata in copie la dosarul cauzei, in care se precizeaza ca *"pentru a nu inregistra un profit anormal de ... lei au fost inregistrate provizioane pentru acciza in acelasi quantum la decembrie 2003 si a fost mascata o pierdere de ... lei cu speranta ca in anul urmator se va acoperi cu profit"*.

Mai mult, faptul ca societatea contestatoare a procedat, in vederea corectarii valorii stocurilor evidentiata, la inregistrarea unei cheltuieli "a" careia i-a atribuit titlul de provizion pentru acciza, contravine punctului 4.121 din O.M.F.P. nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, care precizeaza urmatoarele:

"Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate.

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli nu pot avea drept scop corectarea valorii activelor. [...]"

Referitor la contestatia formulata de S.C. "Z" S.R.L., se retine ca invocarea punctului 4.60 si 4.67 din O.M.F.P. nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, nu este de natura a justifica inregistrarea sumei "a" pe cheltuieli cu provizioanele si, pe cale de consecinta a conferi deductibilitate fiscala, intrucat, pe de o parte, punctul 4.60 stabileste costul stocurilor care *"trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc"*, in speta costul stocurilor neincluzand acciza, iar pe de alta parte, punctul 4.67 face trimitere la *"constituirea unui provizion pentru depreciere"*, suma in cauza neputand fi asimilata unui astfel de provizion in conditiile in care, conform contestatoarei aceasta *"reprezinta o corectura adusa stocurilor"*.

In ceea ce priveste sustinerea S.C. "Z" S.R.L. conform careia *"organul de control anuleaza cheltuielile cu provizioanele neacordandu-le deducere in anul 2003, iar in anul 2004 nu trece la venituri neimpozabile veniturile din anulara provizioanelor pentru care nu a acordat deducere"*, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat legiuitorul se refera la veniturile neimpozabile rezultate *"din anulara provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere"*, or, asa cum s-a retinut mai sus, suma "a" inregistrata pe cheltuieli nu este de natura provizioanelor.

De asemenea, se retine ca in conformitate cu prevederile art. 54 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, organul fiscal are dreptul să apeleze la serviciile unui expert pentru întocmirea unei expertize “*ori de câte ori consideră necesar*”, recomandarea S.C. “Z” S.R.L. potrivit careia “*daca avea dubii trebuia sa solicite efectuarea unei expertize contabile*” fiind deci nejustificata in conditiile in care la inspectia fiscala in cauza nu au existat elemente pentru care sa fie necesare lamuriri suplimentare.

Avand in vedere retinerile anterioare, contestatia formulata de S.C. “Z” S.R.L. va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit suplimentar aferent sumei “a”.

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

II. Referitor la suma totala “x” reprezentand dobanzi de intarziere, Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, a fost investit sa se pronunte asupra deductibilitatii fiscale a acesteia, in conditiile in care dobanzile sunt aferente inlesnirilor la plata a obligatiilor bugetare restante acordate societatii contestatoare in conformitate cu prevederile O.U.G. nr. 40/2002 pentru recuperarea arieratelor bugetare.

In fapt, S.C. “Z” S.R.L. a inregistrat in anii 2003, 2004 si 2005, in baza conventiei nr. .../07.11.2003 privind acordarea de inlesniri la plata obligatiilor restante la bugetul de stat, cheltuieli deductibile cu dobanzile datorate pe perioada esalonarii la plata a obligatiilor bugetare in suma “b”.

In drept, in perioada supusa verificarii au fost aplicabile prevederile Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, pana la data de 01.01.2004 cand a intrat in vigoare Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, precizeaza la art. 9 (7) lit. b) urmatoarele:

“Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

[...]

b) amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale. 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”.

Incepand cu data de 01.01.2004 a intrat in vigoare Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art. 21 (4) lit. b) precizeaza urmatoarele:

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

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. [...]”.

De asemenea, punctul 39 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aduce urmatoarele precizari:

“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”.

Potrivit textelor de lege sus invocate se retine ca dobanzile datorate autoritatilor romane nu sunt deductibile fiscal.

Mai mult, in vederea delimitarii clare a acestei categorii de dobanzi, legiuitorul precizeaza faptul ca acestea sunt diferite de cele prevazute in contractele economice fiind datorate autoritatilor romane, autoritati definite ca fiind *“totalitatea organelor administrației publice centrale și locale care urmăresc și încasează amenzi, majorări și penalități de întârziere, execută confiscări, potrivit prevederilor legale”.*

In aceste conditii, dobanzile datorate de S.C. “Z” S.R.L. in baza art. 22 din O.U.G. nr. 40/2002 pentru recuperarea arieratelor bugetare, potrivit caruia *“Pe perioada amânării sau eşalonării la plată a obligațiilor bugetare, cu excepția majorărilor de întârziere și a penalităților de orice fel, se datorează majorări în conformitate cu prevederile art. 83 din Ordonanța Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, aprobată și modificată prin Legea nr. 108/1996, cu modificările și completările ulterioare”*, nu pot fi considerate ca fiind prevazute intr-un contract economic, ele fiind datorate bugetului de stat, deci *“organelor administrației publice centrale și locale care urmăresc și încasează amenzi, majorări și penalități de întârziere, execută confiscări, potrivit prevederilor legale”.*

Aceste dobanzi nu sunt datorate de societatea contestatoare unui agent economic pentru ca nu a executat la termenul si de calitatea convenita obligatiile asumate printr-un contract comercial ce reprezinta vointa a doua parti, ci sunt datorate titularului dreptului de creanta fiscala, respectiv statul, care datorita faptului ca a acordat, in anumite conditii date, amanarea sau esalonarea la plata a taxelor si impozitelor ce i se cuvin, a stabilit unilateral dobanzi pentru inlesnirile acordate.

In contestatia formulata, S.C. "Z" S.R.L. sustine ca aceste dobanzi sunt deductibile fiscal in temeiul art. 10 (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, respectiv art. 23 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia "*Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între **capitalul împrumutat** cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. **Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale**".*

Aceasta sustinere nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat textul de lege invocat vizeaza dobanzile aferente unor credite si împrumuturi contractate de la institutii autorizate sa acorde credite, dobanzile achitate de S.C. "Z" S.R.L. nefiind calculate pentru credite sau împrumuturi ci datorate pentru inlesnirile la plata a unor debite restante acordate prin O.U.G. nr. 40/2002 pentru recuperarea arieratelor bugetare.

Fata de cele retinute, contestatia formulata de S.C. "Z" S.R.L. va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit suplimentar aferent sumei "b" reprezentand dobanzi datorate bugetului de stat pe perioada esalonarii la plata a unor debite restante.

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

III. Referitor la suma "y" inregistrata de S.C. "Z" S.R.L. ca pierderi din exploatare, Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, a fost investit sa se pronunte asupra deductibilitatii fiscale a acesteia, in conditiile in care societatea contestatoare sustine ca "a trebuit sa acorde discounturi in vederea asigurarii desfacerii".

In fapt, S.C. "Z" S.R.L. a inregistrat in anul 2004 si 2005 cheltuieli cu pierderi din exploatare in suma "c" pe care le-a incadrat ca fiind deductibile fiscal pe considerentul ca "*a trebuit sa acorde discounturi in vederea asigurarii desfacerii*", acestea fiind de natura cheltuielilor de "*promovare a produsului, de reclama si publicitate*".

In drept, cu privire la aspectul vizand cheltuielile de natura celor de "promovare a produsului, de reclama si publicitate", sunt

incidente prevederile art. 21 (1) si (2) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, care precizeaza urmatoarele:

“Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(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”.

Conform textului de lege sus invocat, se retine ca pentru a fi incadrate ca fiind deductibile fiscal, cheltuielile de reclama si publicitate trebuie sa fie efectuate “în scopul realizării de venituri impozabile ... în baza unui contract scris”.

În cazul cheltuielilor cu “discounturi în vederea asigurării desfacerii”, sunt aplicabile prevederile art. 21 (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, care precizeaza urmatoarele:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.

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

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

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

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

- reduceri de natură financiară, care poartă denumirea de sconturi și se acordă procentual asupra unei creanțe decontate

înainte de scadența normală. Deductibilitatea cheltuielilor rezultate din aplicarea reducerilor comerciale sau financiare se acordă în următoarele condiții:

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

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

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

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

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

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca, prin contestatia formulata, S.C. “Z” S.R.L. incadreaza suma “c” inregistrata in anii 2004 si 2005 pe cheltuieli cu pierderi din exploatare atat in categoria cheltuielilor cu discounturi, reduceri acordate clientului “*in vederea asigurarii desfacerii*”, cat si in categoria cheltuielilor de “*promovare a produsului, de reclama si publicitate*”.

Asa cum rezulta din textele de lege sus invocate, legiuitorul a avut in vedere natura diferita a celor doua categorii de cheltuieli, acestea fiind tratate in mod diferit din punct de vedere fiscal.

In aceste conditii, sustinerea S.C. “Z” S.R.L. conform careia aceste cheltuieli reprezinta atat cheltuieli cu discounturi cat si cheltuieli de reclama si publicitate, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, discounturile reprezentand reduceri acordate clientului care cumpara un produs, in timp ce reclama, publicitatea are drept scop suscitarea realizata pe diverse cai a interesului publicului fata de un produs.

Referitor la deductibilitatea fiscala a acestor cheltuieli, se retine ca aceasta este conditionata de existenta unor documente, contract scris pentru cheltuielile de reclama si publicitate sau facturi fiscale in care sa fie consemnata reducerea acordata.

Or, din contestatia formulata se retine ca S.C. “Z” S.R.L. se limiteaza la sustineri de tip declarativ, fara a prezenta documente din care sa rezulte fie ca detine un contract scris incheiat cu S.C. “ZD” S.R.L. pentru servicii de reclama si publicitate, fie ca reducerea acordata clientului S.C. “ZD” S.R.L. în baza unei hotărâri a adunării asociaților este reflectata in facturi.

De asemenea, se retine ca suma “c”, in contradictie cu sustinerile societatii contestatoare, nu a fost inregistrata in conturile

speciale destinate acestor categorii de cheltuieli, respectiv contul 623 "Cheltuieli de protocol, reclama și publicitate" și contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate".

Fata de cele prezentate anterior, se retine ca fiind corecta incadrarea acestor cheltuieli in categoria pierderilor din exploatare nedeductibile fiscal, sustinerea S.C. "Z" S.R.L. conform careia nu a practicat "*preturi mai mici decat costurile la care se adauga acciza si taxa pe valoarea adaugata*" intrucat "*in facturile de vanzare sunt inscise preturi mai mari decat preturile de inregistrare la care se adauga acciza si taxa pe valoarea adaugata*" nefiind de natura a influenta constatarile organului de inspectie fiscala deoarece, asa cum precizeaza societatea contestatoare, prin vanzare au fost acoperite "*preturile antecalulate*", estimate si nu cele efective.

Avand in vedere cele retinute, contestatia formulata de S.C. "Z" S.R.L. va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit suplimentar aferent sumei "c" reprezentand cheltuieli cu pierderi din exploatare inregistrate in anii 2004 si 2005.

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

IV. Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta reducerilor acordate, Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, a fost investit sa se pronunte daca societatea contestatoare este obligata la colectarea acesteia, in conditiile in care, conform punctului III. din prezenta decizie, baza de impozitare nu reprezinta o reducere de pret acordata clientului.

In fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. "Z" S.R.L. avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta pierderilor din exploatare inregistrate in anii 2004 si 2005 considerate de societatea contestatoare ca fiind reduceri acordate clientului S.C. "ZD" S.R.L..

In drept, in materia taxei pe valoarea adaugata aferenta reducerilor de pret acordate clientilor sunt incidente prevederile art. 137 (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, potrivit carora:

"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".

Prin H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, legiuitorul vine cu urmatoarele precizari:

“Rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț care nu se cuprind în baza de impozitare trebuie să fie reflectate în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, să fie în beneficiul clientului și să nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare”.

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca pentru a nu fi cuprinse in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, reducerile de pret acordate clientilor *“trebuie să fie reflectate în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate”.*

Asa cum s-a retinut la punctul III. din prezenta decizie, pe facturile emise de S.C. “Z” S.R.L. catre clientul S.C. “ZD” S.R.L. nu sunt consemnate reduceri.

In aceste conditii se retine ca pierderea din exploatare inregistrata de societatea contestatoare nu poate fi considerata ca fiind reducere de pret acordata clientului si, pe cale de consecinta, aceasta nu poate fi exclusa din baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, se retine ca suma in cauza nu poate fi asimilata nici cu o cheltuiala cu servicii de reclama si publicitate asa cum sustine S.C. “Z” S.R.L., intrucat societatea nu a prezentat documentele justificative prevazute de legiuitor, respectiv contract in forma scrisa si facturi.

In concluzie, suma inregistrata de societatea contestatoare ca pierderea din exploatare reprezinta o parte a costurilor efective de productie a marfii nerecuperata prin preturile cu care a vandut marfa catre S.C. “ZD” S.R.L., cu alte cuvinte o parte nerecuperata a contravalorii marfii livrate.

Cu privire la acest aspect, la art. 137 (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, se precizeaza ca *“Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau serviciilor prestate”.*

Fata de cele prezentate anterior, se retine ca S.C. “Z” S.R.L. avea obligatia de a include in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata pierderea din exploatare inregistrata in anii 2004 si 2005 si, pe cale de consecinta, de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta, fapt pentru care, contestatia formulata va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul

art. 1 din H.G. nr. 830/2002, pct. 4.121 din O.M.F.P. nr. 306/2002, art. 9 (7) lit. b) si art. 10 (1) din Legea nr. nr. 414/2002, art. 21 (1), (2)lit. d), (4) lit. b) si lit. f), art. 23 (1) si art. 137 (3) lit. a) si lit. b) din Legea nr. 571/2003, pct. 39 din H.G. nr. 44/2004, Decizia M.F.P. nr. 3/2002, coroborat cu art. 54, art.175 (1), art. 177(1), art. 186 din O.G. nr. 92/2003 republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulata de S.C. "Z" pentru suma totala de ... **lei** reprezentand:

- impozit pe profit suplimentar;
- dobânzi de întârziere aferente;
- penalități de întârziere aferente;
- taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plată;
- dobânzi de întârziere aferente;
- penalități aferente.

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

ANEXA LA DECIZIA nr. 221/17.11.2006

Impozit pe profit

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor inregistrate in contabilitate fara a avea la baza documente justificative
- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu majorarile si penalitatile, etc.
- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor privind reduceri si discounturi

TVA

***** NOU - obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata aferenta rabaturilor, remizelor si altor reduceri de pret acordate de furnizori direct clientilor neevidentiate in facturi fiscale sau alte documente legal aprobate**