

**DECIZIA NR.xxx/5.02.2007**  
**privind soluționarea contestației formulate de S.C. xxxxxx**  
**Sibiu, str. xxxxxxxxxxxx**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Sibiu a fost investită în baza art. 179 din O.G. 92/2003 R, cu soluționarea contestației formulate de S.C. xxxxxxxxxxxx, împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală Sibiu și comunicată petentei în data de xxxxxxxxxxxxxx/xx.11.2006.

Contestația a fost depusă în intervalul legal impus de art.177(1) din O.G. 92/2003 R, fiind înregistrată la organul de control fiscal cu nr.xxxxxxxxxx/21.12.2006, iar la organul de soluționare a contestației cu nr.xxxxxxxx/4.01.2007.

Obiectul contestației îl reprezintă măsurile dispuse actul contestat privind plata la bugetul statului a sumei de XXXX lei reprezentînd:

- impozit pe profit	=	XXX	lei
- majorări de întârziere impozit pe profit	=	XX	lei
- TVA	=	XX	lei
- majorări de întârziere TVA	=	XX	lei

**I.** Prin contestația formulată petenta solicită următoarele:

- admiterea contestației și anularea în totalitate a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar.
- suspendarea execuției actelor administrativ fiscale contestate.

În acest sens, petenta invocă ca argumente în apărarea cauzei sale următoarele considerente:

**1. Cu privire la impozitul pe profit**

**a)** Autvehiculele achiziționate în leasing de la SC xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx au fost înregistrate în contabilitate la valoarea de achiziție în baza pct.19 din HG 704/1993, iar amortizarea considerată deductibilă calculată conform art. 9 din legea 15/1994.

**b)** Sumele achitate de societate în lunile noiembrie și decembrie 2003 cu titlu de "cheltuieli de consultanță management" întrunesc condițiile de deductibilitate impuse de art. 9(7) din Legea 414/2002 deoarece:

- au fost efectuate în baza unui contract scris cu prestatorul xxxxxxxxx SRL.
- au constat în implementarea unui nou software pentru evidența contabilă și reevaluarea mijloacelor fixe efectuate de un expert tehnic autorizat.

**c)** Cheltuielile de reclamă publicitate înregistrate de societate în anul 2004 se încadrează în prevederile art.21, alin.2 d) din Codul fiscal și au avut la bază:

- contract nr. XXX1/12.10.2004 încheiat cu SC xxxxxxxxx SRL Sibiu

- contract nr. XX/19.02.2004 încheiat cu Asociația pentru xxxxxxxx Sibiu.
- d)** Reparațiile capitale efectuate la mijloacele fixe s-au efectuat în baza situațiilor de lucrări întocmite de comisi de specialitate, având ca efect îmbunătățirea caracteristicilor tehnice. Prin urmare, majorarea valorii de intrare a mijloacelor fixe cu valoarea reparațiilor din anii 2001, 2002, și 2004 și calculul amortizării asupra acestei valori s-a efectuat corect în baza art.4 din Legea 15/1994, art.5(1) din OG 70/1994, art.11 din legea 414/2002 și art.214 din legea 571/2003.
- e)** În ce privește vânzarea pieselor de schimb sub prețul de achiziție către SC xxxxxxxx- această tranzacție este dezavantajoasă pentru petent deoarece piesele de schimb în cauză erau degradate la momentul vânzării.
- f)** Sumele plătite de petentă pentru scoaterea din circuitul agricol a terenului situat în xxxxxxxx au fost achitate Ministerului Agriculturii și Oficiului Național de Cadastru și Geodezie pentru acordarea avizelor și aprobărilor și aceste sume nu pot fi asimilate cheltuielilor aferente pregătirii sau dezvoltării expoatării resurselor naturale așa cum a redat organul de control.
- g)** În ce privește costul "tichetelor cadou" în anul 2003 și 2004, petenta arată că s-a încadrat în limita de 2% aplicată la fondul de salarii realizat și este cheltuială deductibilă fiscal în baza art.21(3) c) din Legea 571/2003.
- h)** Reevaluarea mijloacelor fixe din patrimoniul său a fost efectuat de petentă în baza HG 1553/2003 ce a impus această operațiune și prin urmare valoarea de piață (de înlocuire) rămasă a fiecărui mijloc fix determinată de expert a fost reflectată în contabilitate prin metoda "valorii nete". Petenta arată că înregistrarea acestei operațiuni s-a făcut doar "Mijloace fixe"="Diferențe din reevaluare", iar neefectuarea înregistrării "Amortizarea mijloacelor fixe"="Mijloace fixe" constituie doar o eroare tehnică, fără efecte fiscale.

## **2. Cu privire la TVA**

- a) În perioada oct.2001-mar.2002 deducerea TVA s-a efectuat cu respectarea prevederilor art. 19 din OUG 17/2000 și a pct.10.12 din Normele de aplicare, pe baza facturilor originale emise de vânzător și a documentelor ce atestau calitatea de plătitor de TVA. În acest sens, petenta nu este de acord cu anularea dreptului de deducere pentru acele facturi în care datele de identificare ale furnizorului nu sunt corecte, ea neavând posibilitatea să verifice legalitatea existenței vânzătorului.
- b) Petenta, apreciază deductibilă și TVA corespunzătoare serviciilor de reclamă și publicitate achitate xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, deoarece factura "cuprinde TVA, taxa a fost achitată motiv pentru care justificarea dreptului de deducere apare justificat".

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.xxxxxxxx/21.11.2006, organul de control fiscal a reținut următoarele:

### **1. Cu privire la impozitul pe profit**

În perioada verificată: 1.01.2001- 30.09.2006, organul de control fiscal a constatat deficiențe în ceea ce privește tratamentul fiscal al unor cheltuieli de exploatare înregistrate în contabilitate:

#### **A. Modul de stabilire a facilităților fiscale prevăzute la art.24 alin.12 din Legea 571/2003.**

În sem. II 2004 societatea aplică facilitățile fiscale prevăzute de art.24 alin.12 din Legea 571/2003, respectiv a optat pentru deducerea de cheltuieli suplimentare de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe destinate activităților pentru care aceasta este autorizată. În aplicarea prevederilor art.24 alin.12

din Legea 571/2003 cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, înregistrate în contabilitate, pentru care contribuabilul a optat să aplice facilitatea, nu trebuiau să fie luate integral în calcul la determinarea profitului impozabil aferent duratelor normale de funcționare ale acestora.

Deși societatea a ținut evidența extracontabilă de calcul a amortizării nedeductibile fiscal, respectiv suma de XXX RON pe fiecare trim. din anul 2005 și 2006, aceasta a omis să țină cont de aceste cheltuieli nedeductibile la determinarea profitului impozabil aferent trim. II, III, și IV 2005 și trim. II și III 2006 așa cum reiese din registrul de evidență fiscală.

În consecință, organul de control fiscal a majorat profitul impozabil al anului 2005 cu suma de XXX RON (XXXx3) și profitul înregistrat la 30.09.2006 cu XXX RON (XXXx2).

**B. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea aferente unor bunuri achiziționate în leasing în condițiile în care valoarea de înregistrare în contabilitate a acestora s-a majorat cu "valoarea reziduală"**

SC xxxxxxxxxxxxxx a încheiat cu SCxxxxxxxxxxxxxxxxx un contract de leasing nrX1/1997 prin care partenerul italian în calitate de furnizor se obligă să închirieze societății verificate- în calitate de utilizator, două mijloace fixe pentru o valoare totală de XXXX USD, din care: un camion Mercedes cu XXX USD și o remorcăxxxxxx cu XXXX USD. Durata contractului a fost stabilită la 60 luni calendaristice începând cu 15.10.1997, iar valoarea ratei lunare este de XXX USD.

În contractul menționat mai sus, nu s-a stabilit o valoare reziduală, iar ratele lunare acopereau în proporție de 100% valoarea bunurilor.

Având la bază acest contract, SC xxxxxxxx înregistrează în conturile de imobilizări corporale întreaga valoare a celor două mijloace fixe, procedând la amortizarea acestora conform prevederilor legale.

La data de 30.09.2002- finalul celor 60 de luni prevăzute în contractul de leasing în cauză, societatea efectuează importul definitiv al celor două utilaje, introduse în țară în regim de leasing, la valoarea de XXX USD, respectiv XXX lei, valoare înscrisă în factura XXX/2002 și declarată în vamă din care:

- XXX lei (XX USD) pentru xxxxxxxxxxxxxxxx
- XXX lei (XXX USD) pentru xxxxxxxxxxxxxxxx

Întrucât societatea a majorat cu aceste sume valoarea de intrare a mijloacelor fixe respective peste valoarea prevăzută inițial în contractul de leasing care deja a fost înregistrat în contabilitate anterior datei importului definitiv, contract în care nu s-a stabilit o valoare reziduală, organul de control fiscal consideră că această majorare a influențat în mod nejustificat exercițiile următoare prin includerea pe cheltuieli a unui amortisment superior în sumă totală de XXX lei, cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal, în perioada 1.10.2002- 31.12.2003 în conformitate cu art.11 alin.1 din Legea 414/2002.

**C. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor de consultanță în condițiile în care societatea nu justifică efectuarea serviciilor menționate în obiectul contractului de consultanță încheiat.**

Societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare în perioada nov-dec. 2003, cheltuieli de consultanță în valoare totală de XXXX lei achitate în baza contractului de consultanță încheiat în data 26.09.2003 cu SC zzzzzzzzzzzzz și a facturilor emise de aceasta, respectiv F:F.nr xxxxxxxxxxx/22.11.2003 în valoare de XXX lei și TVA în sumă de XXXX lei și F.F. nr.xxxxxxxxx.12.2003 în valoare de XXX lei și TVA aferent de XXX lei.

Obiectul controlului îl constituie "executarea de servicii specifice activității de management ale companiilor de holding, consultanță și asistență generală în domeniul acordurilor de asociere și fuziune, cu obligativitatea asistării beneficiarului în deplasările interne internaționale". Valoarea contractului pentru prestațiile "prevăzute la art.1 Obiectul contractului" este de 2900 Euro/lună calculat la cursul BNR din ziua plății la care se adaugă 19% TVA.

Din verificarea facturilor emise de SC xxxxxxxxxxxx SRL organul de control fiscal a constatat că acesta nu oferă date concrete despre serviciile prestate sau tarifele percepute și nici dacă au legătură cu activitatea desfășurată.

Prin nota explicativă dată de reprezentantul societății- înputernicit nu este clarificată deficiența constatată, ci mai mult se reține faptul că situația concretă a serviciilor prestate de SC xxxxxxxxxxxxSRL se referă la un alt contract de prestări servicii de evidență contabilă, SC xxxxxxxxxxxxSRL facturând lunar astfel de servicii.

Ca urmare, organul de control a stabilit că suma de XXX lei reprezentând cheltuieli consultanță înregistrate de societate în mod nejustificat este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pentru anul 2003 în conformitate cu art. 9 alin 7 lit.s) din Legea 414/2002.

**D. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor de reclamă și publicitate în baza unor contracte care nu s-au concretizat în promovarea imaginii societății verificate.**

În cursul anului 2004, societatea înregistrează pe cheltuieli deductibile, cheltuieli de reclamă și publicitate în sumă totală de XXX lei facturate în baza a două contracte de prestări servicii publicitare încheiate cu următorii prestatori:

- Contractul nr. XX/19.02.2004 încheiat cu xxxxxxxxxxxxxxxx a cărui durată este de 2 luni și având o valoare de 6.145 Euro/lună.
- Contractul nr. XX/12.10.2004 încheiat cu SC ssssssssss Sibiu la prețul serviciilor de XXX lei, contract care nu are durată prevăzută.

Cele două persoane juridice prestatoare de servicii publicitare au același sediu social, respectiv Sibiu, Calea Dumbrăvii nr. 89, același reprezentant- director xxxxxxxxxxxx, același obiect "...publicarea/ difuzarea de către prestator în media locală și națională (outdoor și indoor) a materialelor publicitare, (mică și mare publicitate), inserturi publicitare, reportaje și interviuri publicitare preluate de la beneficiar în condițiile prevăzute prin prezentul contract", iar la pct.5 "Obligațiile părților" din ambele contracte sunt stipulate următoarele:

- 5.1. Beneficiarul se obligă:
  - a) Să predea către prestator materialele ce urmează a fi difuzate  
(...)
- 5.2. Prestatorul se obligă:
  - a) Să desfășoare campaniile publicitare sau de imagine ale beneficiarului, prezentând un desfășurător al evenimentelor, care a fost stabilit în prealabil de către ambele părți.  
(...)

Din verificarea facturilor emise de xxxxxxxxxxxx-F.F. xxxxxxxxxxxx/25.02.2004 în valoare de XXXlei și F.F.xxxxxxxxxx26.04.2004 în valoare de XXX lei și de SC xxxxxxxxxxxxSRL Sibiu – F.F.xxxxxxxxxx14.10.2004 în valoare de XXXX lei, organul de control fiscal a constatat că acestea nu oferă date concrete despre serviciile prestate sau tarifele percepute și nici dacă au legături cu activitatea desfășurată, fiind înscrisă numai explicația" prestări servicii- conform contractului".

Din această cauză, organul de control a solicitat și alte documente înscrisuri sau materiale care să confirme realizarea unei machete publicitare, dovezi concrete în promovarea imaginii societății având în vedere contractele încheiate.

Întrucît societatea nu clarifică aceste deficiențe la solicitarea organului de control fiscal, cheltuielile de publicitate în sumă de XXX lei au fost stabilite ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2004 în conformitate cu art.21 alin.(4) lit. m) din Legea 571/2003 coroborat cu pct.48 din HG 44/2004.

#### **E. Referitor la cheltuielile privind reparațiile capitale**

În anii 2001, 2002 și 2004 societatea efectuează investiții la unele mijloace fixe existente în patrimoniu incluzînd în cheltuielile de exploatare, pe parcursul fiecărui an fiscal, contravaloarea materialelor, a pieselor de schimb (în baza bonurilor de consum întocmite), a manoperei, precum și cheltuieli indirecte calculate în cota de 10% din cheltuielile directe încorporate.

La sfârșitul exercițiilor financiare 2001 și 2002, în baza unor situații de reparații capitale întocmite de o comisie tehnică- respectiv la sfârșitul anului 2004, în baza unor procese verbale de inventariere ale comisiei tehnice, societatea înregistrează în contabilitate contrvaloarea totală a lucrărilor efectuate pentru reparația capitală a fiecărui utilaj prin articolul contabil: 231 "Imobilizări în curs"=722 "venituri din producția de imobilizări corporale" și concomitent majorarea valorii de intrare a utilajelor care au suferit reparații capitale prin articolul contabil 212 "Mijloc fix analitic"=231 "Imobilizare în curs".

Cheltuielile cu materialele (piese schimb), efectuate pe parcursul anului, pentru reparația capitală a utilajelor și înregistrate în mod eronat în conturile de cheltuieli, sunt de natura imobilizărilor corporale în curs, acestea trecându-se în categoria imobilizărilor corporale finalizate, după punerea în funcțiune a utilajului.

Ca urmare, organul de control a procedat la reșezarea veniturilor înregistrate prin contul 722 "venituri din producția de imobilizări corporale" la data realizării cheltuielilor efectuate, ceea ce a condus la majorarea profitului impozabil în trim I, II, și III al anilor 2001, 2002 și 2004. În consecință rezultatul contabil al anilor 2001, 2002 și 2004 nu a suferit modificări.

Pentru această deficiență, organul de control fiscal a stabilit doar accesorii aferente unui impozit pe profit suplimentar pentru perioada dintre data înregistrării pe cheltuieli și până la data includerii acestora în contul 231 "Imobilizări în curs".

#### **F. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea cu titlul de "corecție amortizare mijloace fixe" fără justificare.**

În luna iunie 2003, potrivit registrului jurnal societatea înregistrează cu titlul de "corecție amortizare mijloace fixe" următoarea notă contabilă: 6811=2813.0004 cu suma de XXXX lei.

Potrivit explicațiilor primite în timpul controlului și a răspunsului dat în nota explicativă-pct.3, suma din nota contabilă reprezintă corecție amortizare calculată ca urmare a diferențelor existente între "balanța contabilă cu lista de amortizare a mijloacelor fixe la data de 30.06.2003". Până la data finalizării controlului societatea nu a putut prezenta organului de inspecție fiscală, distinct pe fiecare mijloc fix cuantumul cheltuielilor cu amortizarea înregistrată eronat, cu defalcare pe perioada la care se referă, astfel încât să justifice nota contabilă de corecție efectuată.

Întrucât suma de XXXX lei a fost înregistrată în contabilitate fără documente justificative ea este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2003 în conformitate cu art.11 alin. 1 și art. 9 alin.7 lit.j) din Legea 414/2002.

#### **G. Referitor la cheltuielile de amortizare nedeductibile fiscal ca urmare a diminuării duratei normale de funcționare a unor mijloace fixe**

Începând cu luna ian.2005 societatea aplică prevederile H.G 2139/2004, recalculând duratele normale de funcționare rămase pentru mijloacele fixe aflate în patrimoniu și a căror valoare nu a fost recuperată integral pe calea amortizării până la data de 31.12.2004.

În urma verificării modului de determinare de către societate a noilor durate normale de funcționare rămase, s-au constatat deficiențe la următoarele mijloace fixe:

- Concasor mobil, a cărui nouă durată normală de funcționare rămasă a fost calculată de societate la 5,67 ani față de 6,8 ani cât ar fi fost corect
- Stație sortare xxxxxxxxxxxx, a cărui nouă durată normală de funcționare rămasă a fost calculată de societate la 8,47 ani față de 10,16 ani cât ar fi fost corect.

Urmare a scurtării duratelor normale de funcționare rămasă a celor două mijloace fixe, societatea a calculat amortizarea contabilă lunară în sumă de XXX RON și respectiv XXX RON.

Calculul amortizării fiscale lunare, precum și amortizarea contabilă lunară nedeductibilă fiscal (stabilită ca diferență între amortizarea lunară contabilă și amortizarea lunară fiscală) pentru cele două utilaje este prezentată în raportul de inspecție. Ca urmare, diferența calculată de organul de control în sumă de XXX RON lunar constituie cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pentru anul 2005 în sumă de XXX RON, iar pentru perioada 1.01.-30.09.2006 suma de XXX RON.

#### H. Referitor la vânzarea mărfurilor către SCxxxxxxxxxxxxx(acționar principal al societății) la un preț inferior costului de achiziție al acestora

În luna iulie 2005 societatea exportă piese de schimb întocmind FF fără TVA nr.xxxxxxxxxx21.07.2005 conform DVE xxxxxxxx/xxxxxxxx/21.07.2005, export realizat către SCxxxxxxxxxxxxxxxx societate ce deține 49% din acțiunile SC xxxxxxxxxxxxxx

Organul de control fiscal a constatat că vânzarea pieselor de schimb s-a făcut la un preț inferior față de prețul de achiziție al acestora, deși este vorba de piese schimb aflate în depozitul societății, aprovizionate în lunile anterioare de la același partener, marfa fiind comercializată în baza facturii fiscale, fără ca reducerea de preț să fie evidențiată distinct.

Diferența nefavorabilă în sumă deXXX RON dintre costul de achiziție mai mare și prețul de vânzare mai mic a fost considerată de societate drept cheltuială deductibilă.

Din această cauză organul de control fiscal a stabilit că ieșirea din gestiune a mărfurilor în cauză trebuia efectuată la valoarea de intrare, iar diferența de cost nerecuperată din prețul de vânzare reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal, în sumă de XXX RON pentru anul 2005 în conformitate cu art.21 alin.4 lit. e) din Legea 571/2003.

#### I. Referitor la înregistrarea unor cheltuieli aferente impozitului pe veniturile nerezidenților achitat

În luna ianuarie 2001, prin nota contabilă 665 "Cheltuieli cu diferență de curs valutar"= 446"Alte taxe și impozite", societatea înregistrează ca și cheltuială deductibilă suma de XXXX lei reprezentând diferența de curs aferentă plății impozitului pe veniturile nerezidenților pentru un contract de leasing extern în valută. De asemenea în luna februarie 2001, prin nota contabilă 665 "Cheltuieli cu diferente de curs valutar"= 401"Furnizori", societatea înregistrează ca și cheltuială deductibilă suma de XXX lei, reprezentând diferență de curs la data plății impozitului pe nerezidenți aferentă unui contract de leasing în valută.

Societatea calculează cheltuiala cu diferența de curs valutar aferentă plății impozitului pe nerezidenți ca rezultat dintre suma înregistrată în contabilitate ca obligație de plată în contul impozitului la un moment dat și suma plătită efectiv ca impozit. Deoarece suma de XXXX lei reprezintă impozit pe veniturile nerezidenților achitat de societate, organul de control a stabilit ca această sumă este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2001, în conformitate cu art.4 alin.6 lit. a) din OG 70/1994.

**J. Referitor la deductibilitatea fiscală a unor sume reprezentând taxe notariale aferente achiziționării a două terenuri.**

Societatea înregistrează ca și cheltuială deductibilă fiscal sume reprezentând taxe notariale și taxe de timbru aferente achiziționării a două terenuri. Astfel, în luna ian. 2002 în baza contractului de vânzare-cumpărare a unui teren și a încheierii de autentificare nr. XX/10.01.2002, societatea înregistrează ca și cheltuială deductibilă fiscal suma de XXX lei (XXX RON) reprezentând taxa de timbru și taxa de notar. De asemenea în baza contractului de vânzare-cumpărare a unui teren și a încheierii de autentificare nr. XXX/10.11.2005 societatea înregistrează ca și cheltuială deductibilă fiscal în luna nov. 2005 prin debitul contului 635 "Cheltuieli cu alte impozite și taxe" suma de XXX RON, iar prin debitul contului 628 "Cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma de XXX RON.

Organul de control fiscal, având în vedere că aceste cheltuieli determinate de întocmirea actelor de vânzare cumpărare a terenurilor sunt cheltuieli nerecuperabile ce intră în costul de achiziție al terenurilor, a stabilit că suma de XXX RON pentru anul 2002 și respectiv suma de XXX RON pentru anul 2005 este nedeductibilă fiscal în conformitate cu art.4 alin.1 din OG 70/1994, art.7 alin.1 din Legea 414/2002 și art.19 alin. 1 din Legea 571/2003.

**K. Referitor la înregistrarea unor cheltuieli aferente deschiderii unei cariere de balast.**

În luna mar. 2004, în vederea deschiderii unei cariere de balast pe terenurile societății situate în extravilanul localității Orlat, societatea achită cu titlul de "Scoateră temporară din producția agricolă" următoarele sume:

- XXXX lei Ministerului Agriculturii cu OP XXX/25.03.2004
- XXXX lei către xxxxxxxxxxxxxxxx OP xx/25.03.2004

Societatea înregistrează în luna mar. 2004 în debitul contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma totală de XXXX lei și o consideră cheltuială deductibilă. Având în vedere prevederile art. 24 alin. 14, art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 3 din Legea 571/2003 societatea avea obligația includerii pe cheltuieli pe o perioadă de 5 ani a sumei de mai sus, deoarece este o cheltuială pregătitoare deschiderii unei cariere de balast, carieră în care societatea verificată exploatează resurse minerale și în prezent în baza permiselor de exploatare obținute.

În consecință, organul de control fiscal consideră că suma de XXX lei este nedeductibilă fiscal în anul 2004, aceasta urmând a fi inclusă pe cheltuieli pe o perioadă de 5 ani începând cu luna în care sunt realizate cheltuielile. În acest sens organul de control fiscal va ține cont la calculul profitului impozabil pentru anii 2004, 2005 și 2006 de cheltuiala deductibilă rezultată.

**L. Referitor la acordarea de tichete cadou cu altă destinație decât în cadrul acțiunilor social –culturale.**

În anul 2003, potrivit documentelor prezentate, societatea a achiziționat și utilizat tichete cadou în sumă de XXX lei. Darea în consum a tichetelor cadou a fost înregistrată în contabilitate astfel:

- în contul 6458 "Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială" în sumă de XXX lei
- în contul 604 "Cheltuieli cu materiale nestocate" în sumă de XXXX lei.

Pentru suma înregistrată în contul 6458 societatea a prezentat organului de control fiscal listele cu salariații ce au beneficiat de tichetele cadou, încadrându-se în limitele stabilite de Legea bugetului de stat pe anul 2003 la fondul de acțiuni sociale-culturale.

Pentru suma înregistrată în contul 604 în ce privește tichetele cadou, societatea nu a prezentat nici un document care să dovedească destinația lor.

Din nota explicativă (anexa 10), rezultă că aceste tichete cadou au fost acordate unor colaboratori, furnizori fără a se prezenta documente în acest sens. Prin urmare, organul de control fiscal a stabilit ca suma de XXX lei este cheltuială nedeductibilă fiscal conform art. 9 alin.7 lit. j) și s) din Legea 414/2002. Societatea nu se poate încadra legal nici în prevederile art. 9 alin. 7 lit.g) din Legea 414/2002 deoarece a depășit și limita cheltuielilor de protocol și nici în prevederile art. 9 alin. 7 lit.e) din Legea 414/2002 deoarece aceste tichete nu sunt acordate pentru acțiuni sociale.

Deoarece societatea a considerat eronat ca și cheltuială nedeductibilă doar suma de XXX lei și nu suma de XXX lei, diferența de XXX lei a fost stabilită de organul de control fiscal ca neductibilă pentru anul 2003 la calculul profitului impozabil.

În anul 2004, potrivit documentelor prezentate societatea a achiziționat și utilizat tichete cadou în sumă de XXXX lei din care pentru:

- XXX lei societatea a prezentat organului de control listele cu salariații ce au beneficiat de tichete cadou
- XX+XX lei societatea nu a prezentat documente din care să rezulte destinația tichetelor cadou, fapt pentru care această sumă este nedeductibilă fiscal, conform art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea 571/2003.

Din nota explicativă luată în puternicitului societății, au fost acordate unor furnizori și colaboratori și nu se încadrează acțiunilor sociale-culturale.

Ca urmare, societatea nu se poate încadra legal nici în prevederile art. 21 alin.3, lit.c) din Legea 571/2003 acestea nefiind de natura acțiunilor sociale și nici în prevederile art 21 alin.3, lit.a) din Legea 571/2003, întrucât societatea a depășit limita cheltuielilor de protocol.

Astfel, societatea în mod eronat a considerat ca nedeductibile fiscal pentru anul 2004 tichete cadou în sumă de XXXX lei și nu suma de XX lei, diferența de XXX lei a fost stabilită de organul de control ca neductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

#### M. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu impozite și taxe stabilite suplimentar de către alte organe de control

Potrivit unui act de control încheiat de comisari ai Gărzii Financiare Sibiu, SC xxxxxxx datorează un impozit pe profit suplimentar de XXX lei pentru anul 2001, sumă pe care societatea o înregistrează în trim. I 2002 în contul 691 "Cheltuieli privind impozitul pe profit".

Pentru trim.II, III și IV 2002 societatea diminuează impozitul pe profit constituit cu suma de XXXX lei, prin scăderea din impozitul pe profit calculat conform registrului de evidență fiscală a acestei sume considerată eronat de societate ca fiind aferentă anului curent, constituit și declarat în trim. I 2002, deși în acest trim. societatea a înregistrat pierdere și nu a declarat impozit pe profit de plată. În urma acestei



operațiuni societatea a micșorat obligația de plată în scrisă în creditul contului 441 "Impozit pe profit" și implicit suma declarată de plată pentru anul 2002.

În consecință, organul de control a stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2002 de XXXX lei în conformitate cu art .7 alin.1, din OG 70/1994 și art .20 alin.1, și art .21 alin.1, din Legea 414/2002.

#### N. Referitor la reevaluarea mijloacelor fixe existente în patrimoniul societății și neamortizate integral la 31.12.2003

Conform hotărârii A.G.A, societatea a cuprins în situațiile financiare ale anului 2003 valoarea reevaluată a mijloacelor fixe existente la 31.12.2003 și neamortizate integral.

Potrivit raportului de evaluare, întocmit de un evaluator autorizat, expertul determină: valoarea de intrare a mijloacelor fixe existente în contabilitate în sumă deXX lei și valoarea de piață în sumă de XXX lei.

Pentru reflectarea în contabilitate a rezultatelor din raportul de evaluare, societatea înregistrează următorul articol contabil: 21 "Mijloace fixe"=105 "Diferențe din reevaluare" XXX lei.

Suma de XXX lei a fost stabilită de societate prin scăderea din XXX lei (valoarea de piață din raport evaluare) a sumei de XXX lei, (valoarea rămasă la 31.12.2003 înainte de evaluare).

Ca urmare, cu suma de XX lei societatea a majorat valoarea de intrare a mijloacelor fixe deXXXX.lei, rezultând o valoare contabilă actualizată a mijloacelor fixe reevaluate de XXX lei.

Organul de control a constatat în urma verificării efectuate că majoritatea utilajelor supuse reevaluării aveau o vechime considerabilă la data intrării, motiv pentru care societatea a efectuat numeroase reparații curente și capitale până la 31.12.2003, modernizări ce au fost incluse pe cheltuieli de exploatare și au condus implicit la creșterea valorii de piață a acestora la data evaluării.

De asemenea, așa cum rezultă din Raportul de evaluare, în stabilirea valorii de piață (valoarea reevaluată) nu s-a ținut cont de valoarea de intrare și amortizarea calculată până la 31.12.2003 așa cum cere art.3 din Normele privind reevaluarea imobilizărilor corporale cuprinse în Anexa la HG 1553/2003 privind reevaluarea, și deci această sumă nu reprezintă valoarea rămasă de amortizat actualizată în conformitate cu HG 1553/2003.

În înregistrarea rezultatelor reevaluatorii, societatea nu a utilizat nici una din metodele legale, metoda valorii brute sau a valorii nete care presupun un tip exact de articole contabile, ci a înregistrat cu toată suma doar 21=105 cu suma de XXX lei și nu a determinat concomitent și amortizarea actualizată și nu a înregistrat această sumă în creditul contului 281 "Amortizarea mijloacelor fixe" cum era corect. În acest sens explicațiile din nota explicativă nu sunt și concordante cu nota contabilă întocmită cu ocazia reevaluării.

Prin urmare, organul de control procedează la determinarea valorii rămase actualizate, fiscală ce trebuia reflectată în credit cont 105 în baza prevederilor HG 1553/2003 pornind de la valoarea de piață la care s-a aplicat procentul calculat prin raportarea valorii rămase a mijloacelor fixe înainte de reevaluare, la valoarea de intrare a mijloacelor fixe înainte de reevaluare, rezultând o diferență în sumă de XX lei care reprezintă diferența dintre valoarea rămasă de amortizat fiscală și valoarea rămasă contabil stabilită de societate (anexa 18).

Astfel, din suma de XX lei, înregistrată în urma reevaluării în debitul conturilor de mijloace fixe, suma de XX lei trebuia înregistrată prin credit cont 281 "Amortizarea mijloacelor fixe", iar suma deXX lei prin credit cont 105 "Diferența din reevaluare" și nu cum a înregistrat societatea: 21=105 cu întreaga sumă de XXXX lei.



267.80 = 411 SCXXX XXXX lei  
4427 = 4428 XXX lei

Înregistrarea s-a efectuat având la bază o situație centralizatoare a contravalorii facturilor fiscale emise de către SC xxxxxxxxxxxxSA către Sucursala xxxxxxxxxxxx din Sibiu, cu defalcarea lor pe lucrările executate în anul 2004.

În conformitate cu pct. 2 din Decizia comisiei fiscale centrale nr.6/2004, prevederile art. 135 alin. 6 din Legea 571/2003 sunt aplicabile numai în situația în care garanțiile de bună execuție sunt evidențiate distinct în facturi fiscale, respectiv sunt reținute din contravaloarea lucrărilor prestate.

Ulterior, în februarie 2005 societatea emite următoarele facturi fiscale:

- FF xxxx/28.02.2005= XXX lei TVA
- FF xxxxx/28.02.2005= XXX lei TVA  
XXX lei

Având în vedere acest fapt, organul de control a calculat doar majorări de întârziere pentru perioada 26.01-25.03.2005 aferente TVA în sumă de XXX lei.

### **Cu privire la TVA declarată în mod eronat de către societate**

La controlul efectuat s-au constatat necorelații între TVA înregistrată în contabilitate și TVA declarată prin decontul de TVA, astfel: în luna dec.2004 societatea înregistrează în contabilitate TVA de plată de XXXX lei și declară TVA prin decont de XXX lei (Decont nr. xxxxxxxx/25.01.2005).

Diferența de XXX lei este reglată de societate prin decontul din luna ianuarie, fapt pentru care această diferență este stabilită suplimentar doar pentru perioada 25.01-25.02.2005 în conformitate cu art.156 alin.1 din Legea 571/2003.

**În concluzie, organul de control a stabilit ca obligație fiscală în ceea ce privește TVA în sumă totală de XXX RON și majorări de întârziere de XXX RON (anexa 24).**

**III.** Având în vedere constatările organului de control fiscal, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, organul de soluționarea contestației reține următoarele:

**1. Cu privire la contestarea sumei de XXX lei reprezentând impozit pe profit și majorări de**

întârziere aferente în sumă de XX lei ca rezultat al cheltuielilor nedeductibile fiscal stabilite la punctele A-N din actul contestat:

**A.** În fapt, petenta a aplicat în sem.II 2004 facilitatea fiscală prevăzută de art. 24 alin.12 din Legea 571/2003 prin deducerea de cheltuieli de amortizare suplimentare de 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe. În acest sens în registrul de evidență fiscală petenta a ținut evidența extracontabilă a cheltuielilor de amortizare nedeductibile fiscal, dar a omis să le ia în calcul la determinarea profitului impozabil pentru trim. II, III, IV 2005 și trim. II, III 2006.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.24, alin.12 din Legea 571/2003 astfel cum este explicitat prin pct. 71<sup>1</sup> din HG 44/2002 cu modificările și completările ulterioare: "...valoarea fiscală rămasă se determină după scăderea din valoarea de intrare a respectivelor mijloace fixe amortizabile (...) a sumei egale cu deducerea fiscală de 20% și se recuperează pe durata normală de funcționare(...)"

Ca urmare în mod legal, organul de control a procedat la recalcularea profitului impozabil pentru trimestrele menționate mai sus în anii 2005 și 2006 cu suma de XX RON (XXX RON/trim), reprezentând cheltuiala cu amortizarea nedeductibilă fiscal.

**B.** În fapt, petenta în baza unui contract de leasing nr. 1/1997 încheiat cu un partener italian, a închiriat 2 utilaje pentru 60 de luni, începând cu 15.10.1997 motiv pentru care întreaga valoare a utilajelor a fost înregistrată în conturile de imobilizări corporale, procedând în mod legal la amortizarea acestora. Însă la finalul celor 60 luni prevăzute în contractul de leasing, petenta efectuează în 30.09.2002 importul definitiv al acestor utilaje în baza Facturii xxx/2002 cu "valoarea rămasă" de XXX lei și majorează cu ea valoarea de intrare înregistrată deja în contabilitate, în condițiile în care prin contractul de leasing nu s-a stabilit nici o valoare reziduală ce ulterior trebuie achitată.

În drept, sunt aplicabile prevederile pct.19 din Cap.I al Regulamentului privind aplicarea Legii contabilității aprobat prin HG 704/1993 potrivit căroră valoarea de înregistrare în contabilitate a bunurilor procurate cu titlu oneros este costul de achiziție care este egal cu prețul său de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport etc.

Prin urmare, petenta a majorat în mod nejustificat valoarea înregistrată în contabilitate a celor două utilaje în cauză, cu suma de XXX lei și în consecință a diminuat profitul impozabil din perioada 1.10.2002-31.12.2003 cu această sumă prin includerea pe cheltuieli a unui amortisment superior, încălcându-se astfel și prevederile art.11, alin.1 din Legea 414/2002.

**C.** Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă deducerea, cheltuielilor de consultanță în sumă de CCCC lei efectuate de către petentă în lunile noiembrie și decembrie 2003 în baza contractului de consultanță încheiat în 26.09.2003 cu SCxxxxxxxxxxxx SRL Sibiu și a facturilor fiscale emise de aceasta, este legală în condițiile în care din aceste documente nu rezultă date concrete despre serviciile efectuate și nici nu sunt prezentate alte documente ce au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor.

În speță, sunt aplicabile prevederile art.9, alin.7, lit.s) din Legea 414/2002, unde se precizează că sunt cheltuieli nedeductibile "cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată".

De asemeni la pct. 9.14 din HG 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, pct. dat în aplicarea art.9, alin.7, lit. s) din Legea 414/2002 se arată foarte clar:

"... este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului. Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor, situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare".

Întrucât petenta nu a prezentat în susținerea sa documentele prevăzute de legiuitor în textul de mai sus și a înregistrat în mod eronat pe cheltuieli deductibile suma de XXXX lei doar în baza unui contract scris și a facturilor fiscale aferente ce nu oferă date complete asupra operațiunii economice, este mai mult decât justificată majorarea profitului impozabil cu această sumă în lunile noiembrie și decembrie 2003.

**D.** Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă deducerea cheltuielilor de reclamă și publicitate în sumă de XXXX lei efectuate de către petentă în anul 2004 în baza contractelor încheiate cu Asociația xxxxxxxxxxxx și SC xxxxxx SRL și a facturilor fiscale emise de acestea, este legală în condițiile în care din aceste documente nu rezultă date concrete despre serviciile efectuate și nici nu sunt prezentate alte documente ce au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor.

În speță, sunt aplicabile prevederile art.21, alin.14, lit.m) din Legea 571/2003 unde se precizează că sunt cheltuieli nedeductibile, "cheltuieli cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte".

De asemeni, la pct 48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea Legii 571/2003 se prevede: "Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate".

Așa cum rezultă din textele de lege citate mai sus, pentru a deduce cheltuielile din reclamă- publicitate nu este suficient doar contractele și facturile aferente, ci este obligatoriu ca petenta să îndeplinească cumulativ și altă cerință legală, respectiv de a prezenta la orice verificare și alte documente (situații de lucrări, studii, rapoarte etc), fapt ce nu a fost realizat în speță.

Ca urmare, cheltuielile cu reclama și publicitatea înregistrate în contabilitate în anul 2004 în sumă de XXX lei sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

**E.** În fapt, societatea înregistrează în contabilitate la sfârșitul anilor 2001, 2002 și 2004 contravaloarea totală a lucrărilor efectuate pentru reparații capitale a mijloacelor fixe prin contul 231 "Imobilizări în curs" concomitent cu majorarea valorii de intrare a mijloacelor fixe, astfel:

231=722

212=231, înregistrare legală.

Dar, având în vedere că este vorba despre imobilizări în curs aceasta înseamnă că valoarea imobilizării corporale înregistrate ca mai sus se va recupera eșalonat, prin înregistrarea pe cheltuieli a amortizării de la data la care societatea majorează valoarea de intrare- data includerii în contul 231- până la recuperarea ulterioară a întregii valori de intrare pe baza unui plan de amortizare lunar. Petenta nu a făcut așa, ci întreaga valoare inclusă în contul 231 la sfârșitul anilor 2001, 2002 și 2004 a fost eșalonată anterior pe trim. fiecăruia din acești ani, ceea ce a determinat micșorări ale profitului impozabil în cadrul trim. din anii menționați, motiv pentru care la finalul lor nu datorează impozit pe profit suplimentar, ci doar accesorii.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- art.4 din Legea 15/1994 privind amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale unde se arată că "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".

- pentru perioada 1.01.2001-30.06.2002 se aplică prevederile art.4, alin.1 și art.5, alin.1 din OG 70/1994.

- pentru perioada 1.07.2002-31.12.2003 se aplică prevederile art.7, alin.1 și art.11, alin.1 din Legea 414/2002.

- pentru perioada 1.01-31.12.2004 se aplică prevederile art.24, alin.1 și alin.3 din Legea 571/2003 care precizează:

"(1) cheltuielile aferente achiziționării, producerii, "construirii, asamblării, instalării s-au 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".

**F.** Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă deducerea, cheltuielilor cu amortizarea în sumă de XXX lei cu titlul de "corecție amortizare mijloace fixe" efectuate de către petent în luna 06.2003, este legală în condițiile în care aceasta nu a prezentat documentele ce au stat la baza înregistrării N.C 6811=2813 cu suma de mai sus.

În drept sunt aplicabile prevederile:

- art.20, alin.1 din Legea 15/1994 unde se arată foarte clar că "Agenții economici, indiferent de forma de organizare și de tipul de proprietate, precum și persoanele juridice fără scop lucrativ au obligația să evedențieze în contabilitate, în conturi distincte, mijloacele fixe și amortizarea acestora".

- art.11, alin.1 din Legea 414/2002 unde "cheltuielile privind amortizarea activelor corporale și necorporale sunt deductibile în limita prevederilor Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicate cu modificările și completările ulterioare..." cu respectarea condiției impuse de art.9, alin.7, lit.i) din Legea 414/2002 potrivit căreia sunt cheltuieli nedeductibile "cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii".

În consecință, suma de XXX lei este cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil în anul 2003 deoarece petenta a efectuat doar o N.C fără a anexa la aceasta o situație din care să reiasă explicit de unde a ajuns la această sumă, care sunt mijloacele fixe luate în calculul amortizării, defalcarea perioadei de calcul la care se referă.

**G.** Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă petenta a respectat modul de calcul al duratei normale de funcționare rămase (DR) prevăzută de HG 2139/2004, având în vedere efectul fiscal direct determinat de (DR), în ani la stabilirea amortizării contabile lunare luate în considerare în perioada 1.01.2005-30.09.2006.

Așa cum rezultă din datele prezentate la control, petenta a calculat (DR), în ani mai puțini decât reiese efectiv din aplicarea formulei de calcul legale, ceea ce a făcut ca lunar să stabilească o amortizare contabilă mai mare, deci implicit să diminueze profitul impozabil.

Din această cauză, organul de control fiscal în mod întemeiat recalculează (DR) după formula matematică din Anexa la HG 2139/2004, rezultând că aceasta este mai mare decât cea stabilită de petentă (6,8 ani în loc de 5,67 ani sau 10,16 ani în loc de 8,47 ani).

În concluzie, a rezultat o cheltuială cu amortizarea nedeductibilă fiscal lunară de XXX RON, care pentru anul 2005 este în suma totală de XXX RON (XXx12), iar pentru perioada 1.01-30.09.2006 este de XXX RON (XXXx9).

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- Cap.II pct.5 al Anexei la HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, capitol unde este prezentată formula de calcul a duratei normale de funcționare rămasă (DR).

- Cap.I Dispoziții generale, pct.2 din Anexa la HG 2139/2004 conform căruia "Durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează din punct de vedere fiscal valoarea de intrare a mijloacelor fixe pe calea amortizării"

- art.21, alin.1 și alin.3 din Legea 571/2003 unde se arată:

"(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.

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...)

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24"

- art.24, alin.19 din Legea 571/2003 unde se precizează că "Ministerul Finanțelor Publice elaborează normele privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe" fapt realizat prin aprobarea HG 2139/2004 și a Anexei la această hotărâre.

**H.** Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă diferența nefavorabilă de XXX RON dintre costul de achiziție mai mare și prețul de vânzare mai mic este cheltuială deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil în iulie 2005, în condițiile în care și achiziția și vânzarea pieselor de schimb s-au efectuat de la și către aceeași societate, respectiv SCxxxxxxxxxxxce deține 49% din acțiunile petentei.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- art.21, alin.4, lit.e) din Legea 571/2003 unde se precizează că nu sunt cheltuieli deductibile "cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii".

- art.11, alin.2, din Legea 571/2003 unde se menționează: "În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață (...) se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

(...)

b) metoda cost –plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare".

- pct.1 din HG 44/2004 dat în explicarea art.11 din Legea 571/2003.

Potrivit acestor prevederi legale în mod întemeiat la verificarea efectuată s-a folosit pentru tranzacția în speță metoda cost- plus, pornindu-se de la costul de achiziție, domeniul de activitate al petentei și faptul că aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care însăși petenta își bazase politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente.

În consecință, la ieșirea din gestiune, mărfurile se scad la valoarea lor de intrare în gestiune, iar diferența de cost de XXX RON nerecuperată din prețul de vânzare reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal în anul 2005 întrucât nu este aferentă veniturilor realizate.

**I.** Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă cheltuielile cu diferența de curs valutar aferentă plății impozitului pe veniturile nerezidenților înregistrată de petentă în anul 2001 în suma de XXX lei este deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

În speță, sunt aplicabile prevederile:

- art.4, alin.6, lit.a) din OG 70/1994 unde se menționează că sunt cheltuieli nedeductibile "(...) și impozitele cu reținere la sursă plătite în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate în România"

Având în vedere textul legal, diferențele de curs ce sunt aferente impozitului pe venitul nerezidenților, fac parte din impozitele ce intră în categoria celor cu reținere la sursă, fapt pentru care în mod legal sunt nedeductibile fiscal.

**J.** Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă cheltuielile determinate de întocmirea actelor pentru achiziționarea de terenuri- taxe notariale și taxe de timbru, cheltuieli înregistrate de petentă în anul 2002 în sumă de XXXX RON și în anul 2005 în sumă de XXX RON sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

În speță, sunt aplicabile prevederile pct.19 din cap.I al Regulamentului privind aplicarea Legii contabilității nr.82/1991 aprobat prin HG 704/1993 și respectiv cap.II, secț.3, pct.3.1 lit.a) din Anexa la Ordinul 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene unde se precizează că valoarea de înregistrare în contabilitate a bunurilor procurate cu titlu oneros este costul lor de achiziție care este egal cu prețul său de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport, etc.

Având în vedere textele de mai sus, taxele nerecuperabile (taxa de timbru și taxa notar) intră în componența costului de achiziție ce trebuia integral înregistrat în contabilitate în contul 211 "Terenuri" și nu pe conturi de cheltuieli cum a procedat petenta.

Ca urmare, cheltuielile determinate de întocmirea actelor pentru achiziția terenurilor în cauză sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

**K.** Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă suma de XXX lei înregistrată de petentă integral pe cheltuieli cu titlul de "Scoateră temporală din producția agricolă" în martie 2004 este deductibilă fiscal numai în anul 2004 în condițiile în care cheltuiala a fost efectuată cu scopul deschiderii unei cariere de balast pentru terenurile în cauză.

În speță, sunt aplicabile prevederile:

- art.24, alin.14, din Legea 571/2003 unde se arată: "cheltuielile aferente localizării, explorării, dezvoltării sau oricărei activități pregătitoare pentru exploatarea resurselor naturale se recuperează în rate egale pe o perioadă de 5 ani, începând cu luna în care sunt efectuate cheltuielile".

- art.21, alin.3, lit.i) din Legea 571/2003 unde se arată că au deductibilitate limitată cheltuielile cu "amortizarea, în limita prevăzută la art.24".

Având în vedere textele de lege citate, rezultă că petenta eronat a înregistrat toată suma doar în martie 2004, motiv pentru care s-a procedat de către organul de control la defalcarea sumei pe 5 ani, începând cu 03.2004-03.2009 în rate egale.

În consecință, în determinarea profitului impozabil aferent anilor 2004, 2005 și 2006 cuprinși în perioada verificată s-a ținut cont de cheltuiala deductibilă fiscal aferentă.

Invocarea de către petentă a faptului că s-a înregistrat cheltuiala în totalitate într-o singură lună deoarece este o cheltuială determinată de scoaterea din circuitul agricol a terenurilor (avize, aprobări) și nu o cheltuială pregătitoare aferentă deschiderii unei cariere de balast, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece:

- scoaterea din circuitul agricol a avut ca scop deschiderea unei cariere de balast pe acele terenuri, fapt confirmat că în prezent societatea exploatează resurse minerale în această carieră în baza permiselor de exploatare obținute.

- orice cheltuială trebuie să aibă corespodent în venituri, de aceea eşalonarea ei pe 5 ani respectă acest principiu.



**L.** Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă sunt deductibile fiscal cheltuielile cu tichete cadou înregistrate de petentă în anul 2003 și anul 2004 și acordate unor colaboratori și furnizori (notă explicativă) fără a avea la bază un contract scris și alte documente justificative.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- art.9, alin.7, lit.j) din Legea 414/2002 unde se arată că sunt cheltuieli nedeductibile "cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada operațiunii".

- art.9, alin.7, lit.s) din Legea 414/2002 unde se menționează că sunt cheltuieli nedeductibile "cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă, și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată".

- art.21, alin.4, lit.f) din Legea 571/2003 unde se menționează același lucru și anume că sunt cheltuieli nedeductibile, "cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ".

- art.21, alin.4, lit.m) din Legea 571/2003 precizează că sunt cheltuieli nedeductibile "cheltuielile cu serviciile, management, consultanță, (...) pentru care nu sunt încheiate contracte".

Deoarece petenta nu prezintă la controlul efectuat și la dosarul cauzei documentele pe care le-a avut la baza înregistrării pe cheltuieli reprezentând tichete cadou oferite "diverșilor colaboratori, furnizori, etc"- fapt rezultat numai din nota explicativă- în mod întemeiat s-a stabilit o cheltuială nedeductibilă pentru 2003 de XX lei și pentru anul 2004 în sumă de XXX lei, sume cu care se va majora profitul impozabil al acestor ani.

Referitor la susținerea petentei în ce privește tichetele cadou că "valoarea acestora se circumscrie limitei de 2% aplicată asupra fondului de salarii realizat", menționăm următoarele:

- pentru acele tichete cadou care se încadrează în această limită și pentru care au fost prezentate listele cu salariații nu s-au stabilit cheltuieli nedeductibile;

- cheltuieli nedeductibile suplimentare sunt expres stabilite doar pentru tichetele cadou acordate așa zișilor furnizori, colaboratori, dar fără justificare așa cum prevăd textele de lege în speță;

- mai mult organul de control a constatat că petenta a depășit atât limita cheltuielilor de protocol, cât și faptul că aceste tichete nu se încadrează în cadrul acțiunilor social- culturale.

**M.** Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă impozitul pe profit stabilit suplimentar de xxxxxxxxxxxx în sumă de CCC lei pentru anul 2001 a fost înregistrat corect de petentă.

În fapt, cronologic petenta efectuează următoarele operațiuni:

- în trim. II 2002- constituirea obligației: 691=441 (XXXXXX lei);

- în trim. II, III și IV 2002- diminuarea exact cu aceeași sumă constituită în trim. I 2002 în credit 441.

Rezultă că petenta a anulat complet o obligație suplimentară pe care o datora bugetului de stat, fapt confirmat prin registrul de evidență fiscală unde se efectuează această operațiune. Menționăm că societatea avea obligația legală de a evidenția distinct în anul 2002 acest impozit pe profit datorat pentru anul 2001, indiferent de situația fiscală a anului 2002 când se efectuează înregistrarea actului de control al xxxx Sibiu.

În speță, în mod întemeiat organul de control fiscal face aplicarea prevederilor art.4, alin.1 din OG 70/1994, și a prevederilor art.7, alin.1, art.20, alin.1 și art.21, alin.1

din Legea 414/2002, stabilind că suma de XXX lei este impozit pe profit suplimentar pentru anul 2002.

**N. Referitor la determinarea implicației fiscale în profitul impozabil ca urmare a reevaluării mijloacelor fixe în baza HG 1553/2003**

- Organul de control fiscal stabilește că operațiunea de reevaluare a mijloacelor fixe în baza acestei hotărâri trebuia înregistrată în contabilitate astfel:

21 "Mijloace fixe"	=	105 "Diferențe din reevaluare"	XXX lei
	=	281 "Amortizarea mijloacelor fixe"	XXX lei
			XXXXX

- În apărare, petenta susține că înregistrarea efectuată de ea în contabilitate este corectă, astfel:

21 "Mijloace fixe"	=	105 "Diferențe din reevaluări"	XXX lei
--------------------	---	--------------------------------	---------

Având în vedere această situație constatată în urma verificării efectuate, organul de soluționare contestației reține următoarele:

H.G 1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, dă posibilitatea legală agenților economici de a proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale aflate în patrimoniul la 31.12.2003 și neamortizate integral, și astfel rezultatul reevaluării să fie cuprins în situațiile financiare ale anului 2003.

Societatea efectuează această reevaluare potrivit Raportului de evaluare întocmit de un evaluator autorizat fără a ține cont de valoarea de intrare a mijloacelor fixe și amortizarea acestora în determinarea valorii reevaluată (valoarea de piață) și implicit de prevederile art.3 alin.1 din Normele privind reevaluarea imobilizărilor corporale cuprinse în anexa la H.G 1553/2003.

Acest fapt rezultă din anexa 18 la actul de control unde este redat în detaliu pe fiecare mijloc fix cum s-a efectuat de către petentă calculul valorii rămase de amortizat, cu exemplificare și în conținutul Raportului de inspecție fiscală în cazul utilajului Excavator Komatsu NLC 180.

Astfel, pentru stabilirea valorii rămase de amortizat, actualizată la 31.12.2003 sunt incidente prevederile art.3, alin.1, din Normele privind reevaluarea imobilizărilor corporale cuprinse în Anexa la H.G 1553/2003 unde se arată: "Pentru efectuarea reevaluării imobilizărilor corporale se va stabili valoarea rămasă, actualizată la data de 31.12.2003, avându-se în vedere:

- a) valoarea de intrare a imobilizărilor corporale supuse reevaluării, evidențiate în contabilitate;
- b) amortizarea calculată până la 31.12.2003, evidențiată în contabilitate în creditul contului 281 "Amortizări privind imobilizările corporale (...)"
- c) (...)
- d) rata inflației comunicată de Institutul Național de Statistică (...)"

Având în vedere aceste considerente legale, organul de control procedează la recalcularea valorii rămase de amortizat, rezultând următoarele:

- val. contabilă (de intrare) la 31.12.2003 înaintea reevaluării	=	XX
- val. amortizată la 31.12.2003 înaintea reevaluării	=	XX
- val. rămasă de amortizat la 31.12.2003 înaintea reevaluării	=	XX

- val. rămasă de amortizat din Raport evaluare societate = XX lei
- val. rămasă de amortizat din Raport evaluare societate (fără teren- mijloc fix neamortizabil) = XXX lei
- val. rămasă de amortizat stabilită de organul de control recalculată ținând cont de val. de intrare și de amortizarea la 31.03.2003 conform H.G 1553/2003 = XXX lei
- amortizarea reevaluată de organul de control (XXX-XXX.014=XXX) = XXXX lei

În contabilitate, așa cum rezultă din bilanța de verificare și registrul jurnal la 31.12.2003, societatea a înregistrat: 21=105 cu XXX lei, sumă care a rezultat prin scăderea din valoarea rămasă de amortizat stabilită prin Raportul de evaluare neinfluențată conform prevederilor art.3, alin.1 din Normele la H.G 1553/2003, a valorii rămase de amortizat la 31.12.2003 înaintea reevaluării (XXX-XXX).

Din această cauză valoarea de intrare a mijloacelor fixe s-a majorat eronat cu suma de XXXlei deoarece rezultatul reevaluării aplicate de petentă nu s-a făcut conform legii și nici înregistrarea, în evidența contabilă nu este corectă.

Potrivit metodologiilor contabile existente, la înregistrarea rezultatului reevaluării imobilizărilor corporale, în contabilitate trebuia folosită una din metodele legale care impunea obligatoriu influențe în contul 281 " Amortizarea mijloacelor fixe", înregistrare care nu a fost operată de petentă.

Astfel, organul de control în mod întemeiat a stabilit că în speță se aplică metoda valorii brute ceea ce înseamnă că în contabilitate trebuia înregistrat

$$\begin{array}{rcl} 21 & = & 105 \quad \quad \quad \text{XXX lei} \\ & & 281 \quad 4.586.966.523 \text{ lei} \end{array}$$

și nu 21=105, cu toată suma de XX lei.

În consecință cu suma de XXXlei petenta a influențat eronat cheltuielile de exploatare ale exercițiilor următoare anului 2003, incluzând lunar pe cheltuieli de amortizare sume mai mari din cauza stabilirii eronate a valorii rămase de amortizat fiscale.

Art.24, alin.15 din Legea 571/2003 precizează în acest caz că: "Pentru mijloacele fixe cu valoare contabilă evidențiată în sold la 31.12.2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, folosind metodele de amortizare aplicate până la acea dată".

Prin urmare, suma de XXX lei este cheltuială cu amortizarea nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, din care pentru perioada verificată 1.01.2004- 30.09.2006 suma de XX lei, iar începând cu 1.10.2006 suma de XX lei.

## 2. Cu privire la contestarea sumei de XX lei reprezentând TVA și XXX lei majorări de întârziere aferente.

**A.** Cauza supusă soluționării constă în a se stabili dacă petenta are dreptul legal de deducere a TVA în sumă de XXX lei în perioada 10.2001-03.2002 pentru achizițiile efectuate în baza unor facturi fiscale emise de furnizori neînregistrați la Oficiul Registrului Comerțului și la organele fiscale teritoriale.

În drept sunt aplicabile prevederile:

- art.19 din OUG 17/2000 potrivit căruia: "Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferent intrărilor contribuabilii sunt obligați: a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată" ;
- pct. 10.6 din H.G 401/2000: "Nu poate fi dedusă, potrivit legii, TVA aferentă intrărilor referitoare la: a) bunuri și servicii achiziționate de agenții economici care nu sunt înregistrați la organele fiscale ca plătitori de TVA".

Se reține că petenta nu a respectat aceste prevederi legale deoarece a dedus TVA înscrisă în facturi fiscale emise de furnizori inexistenți, fapt confirmat în timpul controlului când s-a listat de pe site-ul Ministerului de Finanțe situația furnizorilor în cauză (anexa 22).

Ca urmare suma de XXX lei reprezintă TVA stabilită suplimentar în sarcina petentei întrucât a fost dedusă în mod eronat.

**B.** Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă petenta are dreptul legal de deducere a TVA în sumă de XXX lei în luna august 2001 pentru serviciile prestate de Fundația xxxxxxxxxxxxxxxx, care la data emiterii facturilor fiscale nu era înregistrată ca plătitoare de TVA.

În drept, sunt aplicabile prevederile pct. 10.6 din H.G 401/2000 text legal citat mai sus, reținându-se că petenta a dedus eronat TVA aferentă achizițiilor de servicii efectuate de către un neplătitor de TVA, fapt confirmat în timpul controlului când din identificarea Fundației xxxxxxxxxxxxxxxx pe portalul Ministerului de finanțe a rezultat că aceasta nu este înregistrată ca plătitoare de TVA (anexa 23).

Prin urmare, suma de XXX lei reprezintă TVA stabilită suplimentar în sarcina petentei întrucât a fost dedusă în mod eronat.

**C.** Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă petenta are dreptul legal de deducere a TVA înscrise în facturile fiscale emise de SC xxxxxxxxxxxxxL în lunile 11-12.2003 în sumă de XXX lei, în condițiile în care documentele în baza cărora s-a efectuat operațiunea fiind doar contractul și facturile fiscale din care nu rezultă explicit date concrete despre serviciile în cauză.

Așa cum s-a arătat și la capitolul referitor la impozitul pe profit, petenta nu a prezentat documente ce ar fi putut justifica natura serviciilor prestate, în ce anume au constat efectiv aceste servicii, respectiv studii, analize, proiecte și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni impozabile.

În speță sunt aplicabile prevederile:

- art.22, alin.4 și alin.6 din Legea 345/2002 unde se arată:

"(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

- a) operațiuni taxabile;
- b) livrări de bunuri și/sau prestări servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art.11, alin.1 și art.12;
- c) acțiuni de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor și destinațiilor prevăzute în acestea"

"(6) Bunurile și serviciile achiziționate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la alin.4 cuprind materiile prime și materialele, combustibilul și energia, piesele de schimb, obiectele de inventar și natura mijloacelor fixe, precum și alte bunuri și servicii ce urmează a se reflecta în cheltuieli de producție, de investiții, sau de circulație după caz".

Astfel, așa cum reiese din obiectul contractului petenta susține că ar fi beneficiat de servicii de consultanță în domeniile:

- managementul companiilor de holding
- acordurilor de asociere

Însă, în susținerea sa petenta nu are nici un fel de motivații exprese pentru domeniile din contract, ci sunt motivații ce se referă la un alt contract pentru servicii de evidență contabilă efectuate de același prestator- SC xxxxxxxxxxxxx SRL.

Mai mult, în timpul controlului petenta nu aduce dovezi despre modul cum au fost reflectate aceste servicii în cheltuielile de producție, investiții și dacă urmează a fi

recuperate de la clienți, generând astfel operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA.

- iar la art.24, alin.2 din Legea 345/2002 se precizează foarte clar că: "Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la: a) operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile".

Prin urmare, în mod întemeiat suma de XXX lei reprezintă TVA stabilită suplimentar în sarcina petentei întrucât a fost dedusă în mod eronat.

**D.** În fapt, petenta înregistrează în 12.2004 TVA aferenă garanțiilor de bună execuție în sumă de XXX lei în baza unei situații centralizatoare a facturilor fiscale și ulterior în 02.2005 emite facturi din care rezultă distinct garanția reținută din contravaloarea lucrărilor prestate.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- art.135, alin.6 din Legea 571/2003 unde se menționează că: "Exigibilitatea TVA aferentă sumelor constituite drept garanție pentru acoperirea eventualelor reclamații privind calitate lucrărilor de construcții montaj, ia naștere la data încheierii procesului verbal de recepție devinativă sau, după caz, la data încasării sumelor, dacă încasarea este anterioară acestuia".
- pct.2 din Decizia nr. 6/2004 a Comisiei fiscale centrale, dat în aplicarea prevederilor art 135, alin.6 din Legea 571/2003 unde se explicitează că acestea "sunt aplicabile numai în situația în care garanțiile de bună execuție sunt evidențiate distinct în facturi fiscale, respectiv sunt reținute din contravaloarea lucrărilor prestate".

Ca urmare în mod întemeiat s-au calculat doar majorări de întârziere TVA din 26.01-25.03.2005 când TVA a fost exigibilă, nefiind înscrisă distinct în facturi fiscale.

**E.** În fapt petenta, în balanța contabilă din 31.12.2004 a înregistrat TVA de plată de XXX lei, dar prin decontul din decembrie 2004 declară XXX lei. Diferența de XX lei este regularizată prin decontul din luna ianuarie 2005.

Pentru această neconcordanță, în mod întemeiat s-a stabilit că diferența este suplimentară doar pentru perioada 25.01-25.02.2005, avându-se în vedere pentru calculul majorărilor de întârziere în conformitate cu art.156, alin.1 și art.157, alin.1 din Legea 571/2003 unde sunt specificate obligațiile contribuabilului referitoare la evidența contabilă și de declarare a TVA.

**3.** Referitor la cererea privind suspendarea executării actelor administrative atacate menționăm că potrivit modificărilor aduse art.185 din OG 92/2003 prin pct.8 al art. I din Legea 158/2006 și pct. 38 art.I din OG 35/2006, organul de soluționare a contestației din cadrul DGFP a județului Sibiu nu mai are competența materială de a suspenda executarea actelor administrative fiscale până la soluționarea contestației.

Pentru considerentele reținute în baza art.181, alin.5 din OG 92/2003 republicată se:

## D E C I D E:

**1.** Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de XXX lei reprezentând:

- impozit pe profit	=	XX lei
- majorări de întârziere aferente	=	XX lei
- TVA	=	XX lei

- majorări de întârziere aferente = XX lei

**2.** Respingerea cererii privind suspendarea executării actelor administrative atacate pentru motivul menționat în conținutul deciziei.

Prezenta Decizie poate fi atacată la Tribunalul Sibiu în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,**

**V I Z A T,  
SERV. JURIDIC,**