



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



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

**DECIZIA NR. 134 / 11.05.2010**

privind soluționarea contestației formulată de  
**SC C SRL**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul de inspecție fiscală 1 contribuabili mijlocii, cu privire la contestația formulată de **SC C SRL**, împotriva Deciziei de impunere.

Societatea contestă:

impozit pe venitul din salarii;  
accesorii aferente impozitului pe venitul din salarii;  
impozit pe venituri din alte surse;  
accesorii aferente impozitului pe venituri din alte surse;  
vărsăminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate;  
accesorii aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate;  
CAS datorată de angajator;  
accesorii aferente CAS datorată de angajator;  
CAS datorată de asigurați;  
accesorii aferente CAS datorată de asigurați;  
contribuția socială pentru accidente și boli profesionale;  
accesorii aferente contribuției sociale pentru accidente și boli profesionale;

contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator;  
accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;  
accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de asigurați;  
CASS datorată de angajator;  
accesorii aferente CASS datorată de angajator;  
CASS datorată de asigurați;  
accesorii aferente CASS datorată de asigurați;  
contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice;  
accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice;  
contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;  
accesorii aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;  
TVA ;  
accesorii aferente TVA  
impozit pe venituri din alte activități constatată ca fiind virată în plus;  
impozit pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală ca fiind virat în plus.

Chiar și în raport de data emiterii deciziei de impunere, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fiind înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice la data de 20.11.2008, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției generale a finanțelor publice .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC C SRL.

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul de inspecție fiscală 1 contribuabili mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:***

**1.1) Referitor la impozitul pe veniturile din salarii**, societatea contesta includerea in baza de calcul a venitului brut din salarii realizat lunar de fiecare beneficiar a **sumei de .....lei** reprezentand **contravaloarea primelor de asigurare de viata brute platite de SC C SRL pentru salariatii proprii** in perioada supusa inspectiei fiscale si aduce urmatoarele argumente:

In perioada verificata 01.01.2003-31.12.2007, SC C SRL a incheiat cu I SA, in calitate de asigurator, un contract de asigurare de grup de tip "*Plan de investitii Activ Plus*" pentru angajatii proprii, in calitate de persoane asigurate, respectiv a achitat catre societatea de asigurari contravaloarea primelor de asigurare .

Contestatoarea sustine ca primele platite de contractant sunt investite in programele de investitii I SA iar in cazul producerii evenimentului asigurat, reprezentat de decesul persoanei asigurate, spitalizare, accident, interventie chirurgicala, accident - invaliditate pe toata perioada de plata a primelor beneficiarul desemnat va primi maximul dintre suma asigurata si valoarea contului. Pe langa primele esalonate platite, contractantul asigurarii poate face si plati de prime suplimentare in scopul investirii.

Contestatoarea sustine ca acest tip de asigurare ofera:

- beneficiu in cazul decesului persoanei asigurate pe parcursul perioadei de plata a primelor, constand in maximum dintre suma asigurata si valoarea contului;
- beneficiu in cazul decesului persoanei asigurate dupa incheierea perioadei de plata a primelor, dar inainte de implinirea varstei de 95 de ani, constand in valoarea contului;
- accesul la sumele acumulate in cont pe intreaga perioada a contractului de asigurare;
- posibilitatea cresterii sumei investite prin plata de prime suplimentare;
- plati de prime suplimentare;
- cresterea/scaderea sumelor asigurate, a primelor de asigurare esalonate cu respectarea nivelului minim stabilit de asigurator, schimbarea frecventei de plata a primelor.

Contractul de asigurare in cauza contine doua componente:

**1 .prima de asigurare de baza**

**2.prima de asigurare suplimentara**

Contestatoarea sustine ca, in perioada 2003-2007, a platit pentru angajatii sai prime de asigurare in suma de 14.116.049 lei defalcate pe cele doua componente dupa cum urmeaza:

1. prima de asigurare de baza 1.107.810 lei;
2. prima de asigurare suplimentara 13.008.239 lei.

De asemenea, sustine ca obiectul de activitate al societatii il reprezinta "*Alte activitati postale si de curier*", operatiuni pe care societatea le desfasoara cu salariati si cu mijloace proprii de transport.

Aceasta activitate prezinta riscuri pentru persoanele care lucreaza pentru primirea, pregatirea expedierii si transportul expeditiilor la destinatie, riscuri care au determinat societatea sa se asigure impotriva evenimentelor de risc care sunt de natura sa afecteze salariatii societatii prin accidente de munca sau alte evenimente atragand, pe de alta parte, raspunderea materiala a societatii angajatoare.

Societatea arata ca, acest contract de asigurari a avut drept scop protejarea societatii impotriva riscului de accident, infirmitate si deces a salariatilor sai, in baza dispozitiilor art.46 din Legea nr.90/1996 privind protectia muncii, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora: "*Persoanele juridice raspund patrimonial, potrivit legii civile, pentru prejudiciile cauzate victimelor accidentelor de munca sau bolilor profesionale, in masura in care daunele nu sunt acoperite integral prin prestatiile asigurarilor sociale de stat*" precum si a prevederilor art.44 din Legea securitatii muncii si a sanatatii muncii nr.319/2006, care are acelasi continut.

Avand in vedere masurile imperative mentionate de cele doua legi care au actionat in perioada supusa inspectiei fiscale, societatea a incheiat contractul de asigurari generate de raspunderile patrimoniale ale societatii fata de salariati.

Totodata, contestatoarea sustine ca asigurarile incheiate urmare a raspunderilor patrimoniale **reprezinta in fapt, asigurari obligatorii** care, potrivit pct.2 lit.i) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.54/2003 pentru aplicarea art.9 din Ordonanta Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit nu sunt considerate venituri neimpozabile.

In sustinerea celor motivate societatea prezinta, spre exemplificare, cinci cazuri de incasare a despagubirilor efectuate de catre I SA pentru salariatii care, in perioada 2003-2007 au inregistrat evenimente acoperite de politele de asigurare in cauza.

De asemenea, contestatoarea sustine ca tratamentul fiscal aplicat de societate primelor de asigurare in cauza a fost influentat de ambiguitatea reglementarilor fiscale, de multitudinea de modificari si completari ale actelor normative precum si de incoerenta interpretare a acestora de catre persoanele abilitate, auditori, consultanti fiscali, experti contabili, etc., ale caror solutii de cele mai multe ori sunt contradictorii.

Astfel, societatea sustine ca Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la art.21 alin.4 litera k cu privire la primele de asigurare, prevede **posibilitatea neincluserii in veniturile salariale ale angajatului a primelor de asigurare platite de angajator** si tratatarea lor ca si cheltuieli nedeductibile, urmand a fi impozitate la angajator.

In contrapartida, tratamentul fiscal prevazut de Titlul III din Codul fiscal, la art.55 alin.3 lit.g, arata ca :

*"(3) Avantajele, cu exceptia celor prevazute la alin. (4), primite in legatura cu o activitate dependenta includ, insa nu sunt limitate la:*

*g) primele de asigurare platite de catre suportator pentru salariatii proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul platii primei respective, altele decat cele obligatorii."*

Societatea considera ca legiuitorul a avut in vedere, prin inserarea si pastrarea art.21 alin.4 litera k din Titlul II din Codul Fiscal posibilitatea aplicarii unui **tratament fiscal alternativ** cu privire la primele de asigurare platite de angajator in numele angajatului.

Contestatoarea arata ca intrucat la articolul 21 alin.4 lit.k din Codul fiscal nu au fost emise norme metodologice de interpretare si aplicare a prevederilor acestuia, scoate in evidenta si mai mult ideea de tratament fiscal alternativ.

De asemenea, societatea arata ca, in cazul in care primele de asigurare in cauza s-ar include in **mod obligatoriu si in toate cazurile in veniturile salariale ale angajatului**, asa cum sustin organele de inspectie fiscala, atunci in mod automat ar constitui cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit pentru angajator, desfiintand practic notiunea de cheltuieli nedeductibile la angajator cu primele de asigurare.

Totodata, contestatoarea sustine ca problema care apare intr-o astfel de interpretare este cea legata de sfera de aplicare a prevederilor art.21 alin.4 litera k) din Codul fiscal - **Ce fel de prime de asigurare platite de angajator in numele angajatului pot fi excluse din Titlul III si impozitate conform Titlului II?**, Legea 571/2003 privind Codul Fiscal lasa interpretarea acestor prevederi atat la dispozitia contribuabilului, care se confrunta la momentul inregistrarii cu tratatarea din punct de vedere fiscal a operatiunilor in cauza, cat si la dispozitia organelor de inspectie fiscala care, in baza atributiilor prevazute de articolul 11 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pot da o intreprtare ce nu are in vedere criteriile obiective, bazate pe principiul neutralitatii prevazut de art.3 punctul (a) din Codul Fiscal.

Potrivit celor precizate, societatea considera ca fiind neintemeiata si nelegala masura de majorare a bazei de impozitare a veniturilor din salarii si a celor asimilate salariilor cu suma de ..... lei - prima de asigurare de baza .....lei (7.78% din totalul primelor) si prima de asigurare suplimentara ..... lei (92.22% din totalul primelor) prin includerea primelor de asigurare platite de societatea C SRL in calitate de angajator, pentru asigurarea salariatilor conform contractului de asigurare incheiat cu I SA, in baza de calcul a venitului brut din salarii.

**Din aceleasi motive societatea contesta si eliminarea din baza de calcul a impozitului pe profit a sumei de ..... lei reprezentand prime de asigurare achitate, considerate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit de catre C SRL precum si diminuarea bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de .....lei reprezentand cheltuieli aferente primelor de asigurare brute reincadrate ca venituri de natura salariala.**

**2. Societatea contesta suplimentarea bazei de calcul a venitului brut din salarii cu suma de ..... lei reprezentand contravaloarea onorariilor platite de catre SC C SRL in baza conventiilor civile incheiate cu o parte din proprii angajati prin tratarea acestora de catre organele de inspectie fiscala ca venituri de natura salariala si impozitarea conform prevederilor Titlului III - Impozitul pe venit din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.**

Societatea sustine ca a incheiat in temeiul **art.942 Cod civil** si **art. 78 - 79 Cod fiscal**, conventii de prestari servicii care au avut ca obiect generic, prestarea unor servicii constand in asigurarea suportului logistic cu privire la serviciile de curierat - tranning, consultanta, asistenta, servicii de sondaj al pietei, s.a., **servicii ce au fost executate in lunile mai - iunie - iulie 2007.**

**S.C. C S.R.L. sustine ca**, in calitate de beneficiar al serviciilor cat si prestatorii **nu** au fost interesati in incheierea unor contracte de munca si au preferat sa **incheie conventii civile prevazute expres de art. 78 - 79 Cod fiscal**, intrucat:

-conventiile civile **nu** presupuneau existenta unui raport de subordonare specific contractelor de munca;

-conventiile civile **nu au** necesitat existenta unui certificat medical inainte de inceperea executarii conventiilor in timp ce inexistenta certificatului ar fi condus la nulitatea unui contract de munca;

-conventiile civile **nu** au necesitat verificarea prealabila a aptitudinilor pentru care se incheie conventia (*element al contractelor de munca*);

- in conventiile civile **nu era obligatorie respectarea continutului prestabilit al contractului de munca** - conform **art.17 alin. (3) Codul Muncii, Ordinul Ministerului Muncii si Solidaritatii Sociale nr. 64/2003, completat cu O.M.M.S. nr. 76/2003;**

- timpul alocat de prestator pentru realizarea obiectului conventiei, putea fi **variabil**, fapt ce nu putea fi prevazut in contractele de munca;

- partile au dorit ca perioada in care prestatorul realizeaza obligatiile din conventie sa fie flexibila -ziua, noaptea, in zile de sarbatori legale etc.-, ceea ce in cadrul unui contract de munca **nu** ar fi fost posibil;

- partile au dorit ca ambele parti sa poata denunta unilateral contractul **fara nici un fel de motivare** - fapt ce nu era posibil in cazul unui contract de munca (*unde demisia si concedierea erau supuse unor conditii legale prestabile*);

-prin conventiile civile, prestatorul putea alege daca lucreaza de unul singur pentru realizarea serviciilor sau este ajutat de alte persoane;

- prin conventiile civile, **partile** au evitat ca pentru niste servicii fluctuante si fara o determinare exacta in timp, sa se stabileasca drepturi specifice contractului de munca - concediu de odihna, concediu medical, detasare, suspendare pentru formare profesionala, etc.;

De asemenea, contestatoarea sustine ca pentru serviciile prevazute in conventiile de prestari servicii nu s-a justificat angajarea sau incadrarea **altui personal** intrucat aceste prestari de servicii au avut un **caracter intamplator, conjunctural si urgent**, serviciul si timpul afectat acestuia neputand fi cuantificat si a avut in vedere **vointa ambelor parti** de a incheia conventie civila, intentie ce rezulta expres chiar din continutul conventiei, inclusiv prin trimiterea la dispozitiile articolului 78 alin.1 lit.e din Codul Fiscal.

Contestatoarea sustine ca, in principiu, incheierea oricarui contract este libera atat timp cat nu contravine legii sau ordinii publice si in acest sens se vorbeste de ***principiul libertatii de vointa in materia contractelor, asa cum se prevede la art.977, 979 si 984 din Codul civil.***

Totodata, sustine ca acest caracter intamplator al acestui tip de servicii rezulta si din perioada in care s-au utilizat, aceasta perioada reprezentand 5% din perioada totala verificata de organele de inspectie fiscala si 1% din perioada de functionare a societatii, precum si faptul ca serviciile realizate de catre prestatori in baza conventiilor civile, precum

si timpul alocat acestora, nu s-au putut cuantifica datorita caracterului acestora precum si faptul ca acestea nu se regasesc in fisele posturilor ale persoanelor care au efectuat serviciile.

Contestatoarea sustine ca, din punct de vedere fiscal, venitul platit in baza conventiilor de prestari civile a fost considerat "*venit din alte surse*" conform **art.78 al.(1) lit.e** din **Codul fiscal** si a fost impozitat prin retinere la sursa cu o cota de 16% si declarat ca obligatie de plata prin intermediul declaratiei 100 depusa lunar si prin intermediul declaratiei 205 "*Declaratie informativa privind impozitul retinut pe veniturile cu regim de retinere la sursa pe beneficiari de venit*" depusa la semestrul II al anului 2008 iar impozitul retinut a fost achitat bugetului de stat la termenele scadente.

Totodata, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala, nu au luat sau nu a vrut sa ia in considerare **toatele elemente sus mentionate, diferentierea clara, explicita si majora dintre conventiile civile si contractele de munca** si nici caracterul acestor prestatii, care, asa cum am mentionat mai sus, a fost **absolut intamplator, conjunctural si urgent.**

De asemenea, societatea arata ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare faptul ca prestarea acestor servicii si timpul alocat acestora nu a putut fi determinat in mod rezonabil, astfel incat sa se poata face onorarea acestora in baza unor contracte individuale de munca cu timp partial.

In orice situatie, **atat timp cat Conventiile Civile erau prevazute implicit de art.78-79 Cod fiscal, partile nu puteau fi obligate sa incheie contractele de munca.**

Totodata, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au reincadrat abuziv sumele platite cu titlu de onorarii in baza conventiilor civile ca venituri de natura salariala in baza **articolul 11, alin.1** din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aceasta probabil avand in vedere ca anterior reglementarii din **Codul fiscal**, prin Legea 130/1999 *privind unele masuri de protectie a persoanelor incadrate in munca, a fost reglementata „conventia civila” - la art.2 - 6 si art.16 - 17, inclusiv prin introducerea unor obligatii specifice contractului de munca insa prin O.G. 23/2003* au fost abrogate expres **toate dispozitiile referitoare la conventia civila din Legea 130/1999.**

Astfel, Conventia civila a fost reglementata ulterior prin **Legea 343/2006** fara a mai introduce obligatiile specifice existente in **Legea**



**130/1999** asa ca in lipsa unei reglementari exprese in lege, **organele de inspectie fiscala nu aveau dreptul a aplica prin analogie dispozitii legale abrogate.**

In ce priveste "*punctul de vedere al organului de inspectie fiscala*" cu privire la conventiile civile, contestatoarea sustine ca acesta este de fapt in cea mai mare parte, un comentariu al d-lui dr. N.Grigore-Lacrita din 09.07.2008, publicat pe site-ul [www.avocatnet.ro](http://www.avocatnet.ro) si nu reprezinta decat o parere personala a domniei sale si nicidecum un temei de reincadrare a formei unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al acesteia.

Referitor la invocarea de catre organele de inspectie fiscala a prevederilor art.55 alin.1 din Codul fiscal care se refera la faptul ca: "*sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca*", in vederea sustinerii reincadrarii sumelor mentionate ca venituri salariale, contestatoarea considera ca legiuitorul s-a referit la activitatea desfasurata exclusiv in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege ale caror caracteristici definite sunt: perioada, denumirea veniturilor si forma sub care acestea se acorda.

De asemenea, societatea arata ca in cazul conventiilor civile de prestari de servicii incheiate de societate cu o parte din agajatii proprii, nu este prevazuta notiunea de perioada, deoarece aceasta nu a putut fi cuantificata. Perioada "*indiferent care este aceasta*", presupune o perioada de timp (1h, 2h...8h,etc) bine stabilita in cadrul contractului intre parti, care poate fi masurata si determinata real. Contractul individual de munca, la care se face referire intra sub incidenta reglementarilor si prevederilor Codului Muncii, in timp ce conventiile civile in cauza sunt incheiate in baza prevederilor codului Civil, avand ca tratament fiscal aplicabil art.78, alin.I lit. e din Codul fiscal.

In ceea ce priveste invocarea de catre organele de inspectie fiscala a prevederilor pct.68 al Titlului III din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal, contestatoarea sustine ca sumele primite in formele mentionate se refera strict la munca prestata in baza **contractului individual de munca**, a contractului colectiv de munca sau a actului de numire or, intrucat la data verificarii societatea nu a putut prezenta situatii de lucrari din care sa rezulte serviciile mentionate

in conventiile civile organele de inspectie fiscala ar fi trebuit, in cazul ne reprezentarii unor documente justificative cu privire la prestarea efectiva a serviciilor in cauza, sa incadreze operatiunile conform prevederilor Titlului II, art.21 alin.4 litera m) din Codul fiscal coroborat cu prevederile punctului 48 Titlul II din Normele Metodologice aprobate prin HG 44/2004.

Fata de cele prezentate contestatoarea sustine ca este **nejustificata si nelegala** reincadrarea si tratarea sumelor platite cu titlu de onorarii in baza conventiilor civile ca venituri de natura **salariala** precum si suplimentarea de catre organele de inspectie fiscala a bazei de calcul a venitului brut din salarii cu suma de 2.962.250 lei.

De asemenea, societatea arata ca **Legea nr.19/2000 - art. 5 alin.(1)** - nu prevede obligativitatea asigurarii in sistemul public de pensii a prestatorilor incadrati pe baza conventiilor civile, **Legea nr.346/2002 - art.5 alin.(1)** nu prevede obligativitatea asigurarii pentru accidente de munca si boli profesionale a prestatorilor incadrati pe baza conventiilor civile si **Legea 95/2006 - art.257 alin. (2)** nu prevede obligativitatea realizarii de asigurari de sanatate a prestatorilor incadrati pe baza conventiilor civile.

In temeiul celor expuse la **punctul 1 si 2** din contestatie societatea considera ca nejustificata includerea in baza de calcul a venitului brut din salarii realizat a sumei de ..... lei reprezentand contravaloarea primelor de asigurare brute platite pentru salariatii proprii si, respectiv suma de .....lei reprezentand contravaloarea sumelor brute platite cu titlu de onorarii in baza conventiilor civile de prestari de servicii, in urma careia s-au stabilit urmatoarele obligatii suplimentare: **impozitul pe venitul din salarii si accesorii aferente, impozitul pe alte venituri ale persoanelor fizice si accesorii aferente, impozitul pe veniturile din activitati desfasurate in baza conventiilor/contractelor civile, varsaminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate si accesorii aferente, CAS datorata de angajator si accesorii aferente, CAS retinuta de la asigurati si accesorii aferente, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator si accesorii aferente, Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator si accesorii aferente, accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati, CASS datorata de angajator si accesorii aferente, CASS retinuta de la asigurati si accesorii aferente, contributii pentru concedii si indemnizatii de la**

**persoane juridice sau fizice si accesorii aferente, contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale si accesorii aferente.**

**3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, societatea contesta:**

**1.a) ..... lei, reprezentand TVA neacceptata la deducere de catre organele de inspectie fiscala, compusa din:**

**- ..... lei- TVA dedusa aferenta chiriilor pentru spatii comerciale facturate de furnizori;**

**- ..... lei-TVA aferenta despagubirilor platite catre clientii sai pentru bunurile pierdute sau degradate in timpul transportului;**

**- ..... lei reprezentand TVA aferenta achizitiei de bunuri si servicii pentru reparatia imobilului Hala 2 O, si**

**1.b) - ... lei reprezentand TVA colectata suplimentar aferenta sumelor incasate de C SRL de la salariati cu titlu de garantii auto precum si majorarile de intarziere si penalitatile aferente.**

**1.a.1) In ceea ce priveste TVA in suma de ..... lei, aferenta contravalorii chiriilor spatiilor comerciale facturate de catre prestatori in perioada 01.01.2003-31.12.2007 precum si majorarile de intarziere si penalitatile aferente, societatea sustine ca in perioada verificata, a desfasurat activitate de curierat atat in B cat si in tara, prin intermediul unui numar de aproximativ ... de spatii comerciale inchiriate de la o serie de societati, pentru care, contravaloarea chiriei a fost facturata de catre prestatori in regim de taxare.**

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au acceptata la deducere TVA pentru un numar de ... societati comerciale pe motiv ca la data controlului nu au putut fi prezentate notificarile cu optiunea de taxare conform prevederilor art.141 alin 2 lit.e) din Codul Fiscal.

Societatea sustine ca notificarile respective nu au fost primite pana la data finalizarii controlului deoarece cele ... de companii nu au putut fi contactate de catre reprezentantii firmei in vederea confirmarii depunerii sau nedepunerii documentelor respective, fapt pentru care a revenit cu o noua adresa .

De asemenea, sustine ca unele dintre aceste firme sunt in procedura de reorganizare sau de faliment si atunci trebuie contactati lichidatorii pentru a obtine documentele care sa justifice realitatea

operatiunilor iar potrivit Codului de procedura fiscala **societatea poate prezenta documentele obtinute in sustinerea cauzei si dupa depunerea contestatiei.**

Ca urmare, societatea sustine ca pentru facturile emise de catre un numar de ...societati, care au notificat organelor fiscale teritoriale aplicarea regimului de taxare, organul fiscal trebuia sa acorde dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata chiar daca acestea au fost depuse in 2007 sau 2008, astfel:

<b>Nr. crt</b>	<b>Furnizor</b>	<b>Nr data notificare</b>	<b>Data optiunii</b>
1	SC A SRL	...../27.05.2008	08.12.2004
2	SC Ag SRL	...../13.06.2007	01.05.2006
3	SC AI SRL	.../09.06.2008	10.12.2003
4	SC AS SRL	.../20.06.2008	01.02.2006
5	SC Ap SA	.../27.08.2007	01.01.2001
6	SC C E SRL	.../13.05.2008	01.04.2007
7	SC F SRL	.../09.06.2008	29.12.2004
8	SC Fi SRL	..../29.11.2007.	01.03.2007
9	SC M SRL	...../06.06.2008	01.10.2003
10	SC Ma SRL	...../28.05.2008	01.03.2005
11	SC Mo SRL	.../17.12.2007	" 01.11.2007
12	SC N SRL	...../02.04.2007 -	Oct-05
13	SC P SRL	.../03.03.2008	Aug-07
14	SC Po SRL	.../19.05.2008	15.09.2005
15	SC Pr SRL	.../26.10.2007^	01.11.2006
16	SC Ro SRL	.../20.06.2008	09.11.2004

17	SC Te SRL	.../24.08.2007	Dec-06
----	-----------	----------------	--------

Societatea contestatoarea arata ca potrivit art.141alin.(2) lit.k) si alin.(3) din Codul Fiscal sunt scutite fara drept de deducere operatiunile din interiorul tarii in perioada 2004, 2005 si 2006 iar in conformitate cu prevederile punctului 42 alineat (3) si a punctului 44 din HG nr.44/2004, modificata si completata, de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codului Fiscal, **ale** modificarilor si completarilor aduse Codului Fiscal si normelor de aplicare a acestuia dupa anul 2007, potrivit punctului 38 alin.1), 3) si 6) din HG nr.1861/2006, de modificare a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal si ale Hotararii nr.579 din 19.12.2007 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu se conditioneaza dreptul persoanelor impozabile de a exercita optiunea de taxare in cazul inchirierii de bunuri imobile de data notificarii intrucat taxarea inchirierii se notifica organelor fiscale teritoriale pe formularul prezentat in anexa nr.1 la norme si se exercita pentru bunurile imobile inchiriate mentionate in notificare, **fara sa se prevada obligatia inscrierii datei depunerii notificarii.**

In sustinerea argumentelor sale societatea invoca prevederile **Deciziei n.C. 183/30.03.2006 Sectiunea 1 pronuntata de Curtea Europeana de Justitie** cu privire la principiul de drept fiscal potrivit caruia statele membre au dreptul de a impune termene de optiune a taxarii insa, aceste termene nu pot crea contribuabililor subiecti ai impunerii o situatie mai grea decat in absenta optiunii, fiind admisibila si optiunea exprimata in afara termenului.

De asemenea, societatea argumenteaza ca in ceea ce priveste inchirierea bunurilor, prevederile Deciziei n.C. 183/30.03.2006 Sectiunea 1 pronuntata de Curtea Europeana de Justitie nu sunt in contradictie cu legislatia nationala, prin urmare optiunea de taxare prevazuta la art.141 alin.3 din Codul fiscal ramane valabil exercitata chiar daca notificarea s-a depus ulterior inchirierii bunurilor imobilului conform hotararii Curtii Europene de justitie.

Prin urmare, societatea arata ca prevederile punctului 38 din Normele de aplicare a Titlului VI din Codul Fiscal, aprobate prin HG 44/2004, cu modificarile ulterioare aplicabile de la data de 01.01.2008, emise in sensul art.141 alin.3 din Codul Fiscal, sunt aplicabile si operatiunilor de inchiriere bunuri imobile in cursul anului 2007, pentru care s-a depus notificarea in anul 2008.

Totodata, in subsidiar, contestatoarea sustine ca prevederile punctului 38 din Normele metodologice au fost modificate pentru a fi in concordanta cu dispozitiile Curtii Europene de Justitie iar Romania este obligata, dupa data aderarii, sa respecte Hotararile Curtii Europene de Justitie care fac parte din aquis-ul comunitar.

In acest sens, ” *in anul 2007 pct. 38 din Normele metodologice, referitor la inchirierea de bunuri imobile, intrucat nu continea o prevedere expresa in sensul ca notificarea optiunii de taxare se depune inaintea inchirierii, nu contravine cazului Curtii Europene de Justitie nr.183/30.03.2006*”, astfel ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia, chiar si in anul 2007, **sa nu anuleze optiunea de taxare, in cazul depunerii cu intarziere a notificarii.**

In anul 2008, modificarea punctului 38 din Norme metodologice are caracter explicativ in sensul: se precizeaza ca depunerea cu intarziere a notificarii nu va anula dreptul de optiune a taxarii pentru operatiunile prevazute la art.141alin. 2 lit.(e) din Codul Fiscal.

Potrivit celor prezentate contestatoarea sustine ca neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adaugata trebuia sa aibe la baza un pricipiu de drept fiscal elementar si anume care este prejudiciul adus bugetului de stat in conditiile in care prestatorul a colectat si virat taxa pe valoarea adaugata si beneficiarul a dedus TVA. Contestatoarea sustine ca din acest considerent **instantele de judecata au analizat si concluzionat** ca prin nedepunerea unei simple notificari de catre prestatori si netransmiterea acestora catre beneficiar nu se incalca decat o conditie formala si au dispus ca operatiunea este legala.

Societatea sustine ca nu a inteles care este vina ei in acest caz pentru ca nu se poate substitui organelor de inspectie fiscala in vederea impunerii tuturor prestatorilor si nu este de acord cu suma de plata la bugetul statului de 530.607 lei reprezentand TVA si majorarile de intarziere aferente.

**1.b) Referitor la TVA in suma de 29.232 lei neacceptata la deducere aferenta despagubirilor platite catre clientii sai pentru bunurile pierdute sau degradate pe timpul transportului societatea contestatoare invoca prevederile art.22 alin.4 lit.a din Legea nr.345/2002, art.145 alin.3 din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile pana la data de 31.12.2006 si art.145 alin.2 lit.a din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile in vigoare de la data de 01.01.2007.**

De asemenea, contestatoarea sustine ca in capitolul nr.7 "*Raspunderea contractuala si litigii*", din contractul cadru incheiat intre C SRL in calitate de prestator si beneficiarii serviciilor este stipulat urmatorul aspect:

*"7.1 In cazul in care expeditia nu a fost asigurata suplimentar, raspunderea Transportatorului (C SRL ) este limitata la cea mai mica dintre sumele urmatoare: ... euro si valoarea reala a pierderii sau distrugerii totale sau partiale suferita de expeditie", iar in Anexa 1 la contractul de transport, la sectiunea E "Servicii cu valoare adaugata", punctul 1, este prevazuta asigurarea ce urmeaza a fi suportata de catre beneficiar pentru bunurile transportate in suma de 1% din valoarea transportului. Practic in pretul transportului este inclusa contravaloarea eventualelor despagubiri pe care transportatorul le suporta in cazul producerii riscului.*

Totodata, contestatoarea arata ca potrivit Hotararii AGA din data de 05.01.2002 cu privire la calculul tarifului de cost al transportului, in perioada 2003-2007, societatea a inclus procentul de despagubire de 0,25-2% in costul transportului, fapt ce a condus la inregistrarea in venituri a acestor sume si impozitarea lor potrivit titlului II din Codul Fiscal si aplicand un procent mediu de despagubire de 1,13% la valoarea totala a veniturilor din activitati de curierat realizata in perioada 2003-2007, rezulta suma de ..... lei, reprezentand suma aproximativa a veniturilor incasate din despagubiri, asupra careia societatea a aplicat cota de TVA de 19%, rezultand TVA colectata si virata la bugetul de stat de ..... lei.

Potrivit celor prezentate societatea sustine ca in virtutea principiului echitatii, organele de inspectie fiscala, constatand ca societatea a colectat si virat la bugetul statului ..... lei reprezentand TVA aferent **sumelor incasate** de la beneficiarii transportului cu titlu de despagubire ar fi trebuit sa accepte deductibilitatea sumei de ..... lei, reprezentand contravaloarea TVA aferenta **sumelor platite** cu titlu de despagubire.

De asemenea, societatea sustine ca in toate cazurile factura emisa de C SRL, contine valoarea totala a transportului, inclusiv asigurarea, la care se adauga cota legala de TVA, care se incaseaza de la beneficiar, se declara in termenul legal si se vireaza la bugetul de stat la termenul scadent iar documentul in baza caruia C SRL a efectuat plata despagubirilor catre beneficiari a fost, in cazul persoanelor juridice, factura, potrivit prevederilor art.155 aliniatul 5 din Codul fiscal .

In ceea ce priveste invocarea de catre organele de inspectie fiscala a art.24 alin.2 lit.e din Legea 345/2002 contestatoarea sustine ca

nu poate fi retinuta intrucat textul citat face distinctie clara intre **transportator**, ca prestator al serviciului de transport si **persoana impozabila**, ca gestionar si proprietar al bunurilor obligat la inregistrarea si gestionarea acestora or, SC C SRL nu este proprietarul bunurilor si nu intocmeste documentele obligatorii in cazul unor produse intrate in gestiune -NIR,fise de magazie,etc.- deoarece, acestea nu intra in gestiunea sa, bunurile se transporta de cele mai multe ori chiar in ziua in care s-a facut comanda, obligatia societatii constand doar in transportul acestora nu si in gestionarea acestora conform prevederilor Legii nr.54/1994.

**1.c) Referitor la TVA in suma de .....lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate lucrarilor de investitii efectuate la imobilului compus din teren din intravilan in suprafata aproximativa de ... mp si constructie Hala industrială (Hala 2 ) in suprafata de ..... mp situata in O, precum si a majorarile si penalitatile de intarziere aferente,** contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au invocat prevederile art.145 alin3 lit.a din Codul fiscal, cu modificarile si completarile pana la data de 31.12.2006 si raspunsul formulat de Ministerul Economiei si Finantelor - Directia de Legislatie in Domeniul TVA prin adresa nr.....

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de existenta documentului "**Promisiune bilaterala de vanzare-cumparare**" incheiata intre SC C SRL si SC Co SA in data 15.11.2002, prin care SC C SRL intentioneaza sa cumpere de la SC Co SA o hala industrială in suprafata de ..... mp precum si terenul pe care aceasta este situata si sa o foloseasca in scopul realizarii obiectului sau de activitate si prin care SC Co SA transmite dreptul de folosinta SC C SRL.

De asemenea, contestatoarea sustine ca prin aceasta promisiune bilaterala de vanzare-cumparare, SC C SRL este autorizata sa execute pe cheltuiala sa modernizari si reparatii la constructie iar in cazul in care operatiunea de vanzare nu se realizeaza din motive imputabile vanzatorului, SC C SRL urmeaza sa factureze si sa recupereze de la Co SA costurile efectuate cu reparatiile si imbunatatirile, operatiuni impozabile din punctul de vedere al TVA.

Societatea arata ca prin continutul promisiunii bilaterale de vanzare, se stabileste dreptul de folosinta al imobilului in cauza, ceea ce face ca TVA dedusa pentru operatiunile privind imobilul respectiv sa se incadreze in prevederile literei (a) de la alin.3 al articolului 145 din Codul Fiscal, referitor la dreptul de deducere.



In ceea ce priveste raspunsul formulat de Ministerul Economiei si Finantelor - Directia de Legislatie in Domeniul TVA prin adresa nr..... societatea sustine ca nu poate fi luat in considerare, deoarece informatiile puse la dispozitia Directiei de Legislatie in Domeniul TVA, in baza carora s-a emis raspunsul, au fost incomplete si nu au continut toate documentele incheiate intre parti cu privire la aceasta tranzactie.

Avand in vedere cele sustinute societatea arata ca punctul de vedere al organelor de inspectie fiscala, de neacordare a dreptului de deducere a TVA in suma de ..... lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate lucrarilor de reparatii efectuate la imobilul in suprafata aproximativa de .... mp si constructie Hala industrială (Hala 2 ) in suprafata de ..... mp situata in O , pe motiv ca imobilul nu a fost pus la dispozitia SC C SRL decat la data incheierii antecontractului, respectiv 16.01.2006, nu este legala intrucat acesta a fost anulat de existenta Promisiuni bilaterale de vanzare- cumparare.

**2.) In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar in suma de .....lei aferenta sumelor incasate de C SRL de la salariatii cu titlu de garantii auto precum si majorarile de intarziere si penalitatile aferente,** contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au invocat prevederile Legii nr.22/1969 privind angajarea gestionarilor, constituirea de garantii si raspunderea in legatura cu gestionarea bunurilor agentilor economici, autoritatilor sau institutiilor publice, modificata prin Legea nr.54/1994, art.129 alin.3, art.129 alin.4 din Codul Fiscal, modificat si completat prin Legea nr.343/2006, art.134 alin.5 lit.b,art.134 alin.2 lit.b din Codul Fiscal cu modificarile si completarile pana la 31.12.2006 si art.137 alin.1 lit.c din Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine ca avand in vedere obiectul de activitate - activitati de curierat, care presupune alocarea autovehiculelor de transport in toate orasele din tara, fara inasa a putea asigura in locatiile respective conditii decente de pastrare a acestora - garaje, parcuri, personal responsabil cu parcul auto local, precum si imposibilitatea determinarii si verificarii modului de exploatare a acestora, a hotarat in urma discutiilor purtate cu salariatii, masura de constituire a unei garantii, menita acoperirii eventualelor daune provocate din vina salariatilor, masura fiind instituita prin decizia aprobata de catre Consiliul de Administratie al societatii .

Totodata, contestatoarea sustine ca s-a hotarat depunerea acesteia in numerar in caseria societatii de catre personalul implicat, incasarea realizandu-se pe baza de borderouri iar restituirea garantiilor s-a facut la plecarea angajatilor din societate, in acelasi mod in care acestea au fost constituite, avand la baza o cerere intocmita de catre fiecare salariat, **fara sa se aplice cota de TVA nici la constituire si nici la restituire.**

Societatea sustine ca, din punct de vedere contabil, inregistrarea constituirii garantiilor auto s-a efectuat prin creditarea contului de garantii 42813 "*Alte datorii si creante in legatura cu personalul*" si prin debitarea contului 5311 "*Casa in lei*" iar la sfarsitul anului 2006, respectiv 2007, la recomandarea auditorului financiar, **a fost inclusa eronat in categoria veniturilor - cont 75813 "*Alte venituri din exploatare*"** – in suma de ..... lei, reprezentand contravaloarea garantiilor constituite.

Astfel, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au tratat eroarea ca fiind una de natura contabila, a carei rezolvare, in acest caz, era simpla stornare a inregistrarilor initiale, prin eliminarea din venituri si includerea in conturile de creditori, ci au ales varianta mai "avantajoasa" a pastrarii in venituri a sumelor in cauza si calcularea de impozit pe profit suplimentar dar si colectarii TVA la aceasta suma.

In ce priveste invocarea de catre organele de inspectie fiscala a prevederilor articolelor 129,134 si 137 din Codul fiscal, societatea sustine ca acestea nu sunt aplicabile situatiei date, deoarece:

- bunurile in cauza – autovehiculele- nu sunt utilizate in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica a SC C SRL nici nu sunt utilizate in mod gratuit de alte persoane, in sensul art.129 alin.3 lit.(c), respectiv (d) din Legea nr.571/2003;

- autovehiculele in cauza sunt utilizate exclusiv pentru activitatea de curierat desfasurata de SC C SRL, astfel ca nu poate fi vorba de avansuri incasate inaintea livrarii, intrucat nu este vorba de livrari de bunuri sau prestari de servicii, dreptul de preemtiune la cumpararea autovehiculului de catre angajati neconstituind o baza pentru incadrarea acestor sume ca avansuri pentru livrari de bunuri, in conditiile in care o parte din garantii au fost restituite la cerere.

Ca urmare, societatea sustine ca nu este justificata decizia organelor de inspectie fiscala de colectare suplimentara de TVA aferenta sumelor incasate de C SRL de la salariatii cu titlu de garantii

auto in suma de ..... lei precum si majorarilor si penalitatilor de intarziere aferente.

#### 4. IMPOZIT PE PROFIT

4.a) In ce priveste modificarea bazei de impunere a impozitului pe profit, pe perioada 2003-2007, cu cheltuielile aferente despagubirilor platite catre clienti pentru bunuri constatate lipsa ori degradate in timpul transportului, neimputabile, in suma de ..... lei, precum si majorarilor si penalitatilor de intarziere aferente, contestatoarea sustine ca la capitolul nr.7 "*Raspunderea contractuala si litigii*", din contractul cadru incheiat intre SC C SRL in calitate de prestator si beneficiarii serviciilor este stipulat ca "*7.1 In cazul in care expeditia nu a fost asigurata suplimentar, raspunderea transportatorului (C SRL) este limitata la cea mai mica dintre sumele urmatoare: ... euro, valoarea reala a pierderii sau distrugerii totale sau partiale suferita de expeditie*" iar prin Anexa 1 la contractul de transport, la sectiunea E "*Servicii cu valoare adaugata*", punctul 1, este prevazuta asigurarea ce urmeaza a fi suportata de catre prestator pentru bunurile transportate in suma de 1% din valoarea transportului, deci in pretul transportului este inclusa contravaloarea eventualelor despagubiri pe care transportatorul le suporta in cazul producerii riscului.

Potrivit Hotararii AGA din 05.01.2002 cu privire la calculul tarifului de transport si curierat in perioada 2003-2007, societatea a inclus procentul de despagubire de 0,25-2% in costul transportului, fapt ce a condus la inregistrarea in venituri a acestor sume si impozitarea lor potrivit Titlului II din Codul Fiscal.

Aplicand un procent mediu de despagubire de 1,13% la valoarea totala a veniturilor din activitati de curierat realizata in perioada 2003-2007, rezulta suma de ..... lei, reprezentand suma aproximativa **a veniturilor incasate din despagubiri, pe care societatea le-a impozitat** conform Titlului II din Codul fiscal .

Potrivit celor prezentate contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa considere veniturile incasate din despagubiri venituri neimpozabile, din moment ce cheltuielile generate de despagubirile platite de catre societate le-au considerat nedeductibile iar tratamentul fiscal aplicat de SC C SRL in cazul acestor despagubiri este cel reglementat de art. 21 pct.1 din Codul Fiscal si pct 23, lit. (d) din Normele de aplicare ale Codului fiscal.

Totodata, contestatoarea sustine ca pentru anii 2003-2007 organul fiscal considera nedeductibile cheltuielile cu despagubirile platite de SC C SRL catre clienti, considerandu-le "*cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsa ori degradate in timpul transportului, neimputabile pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare*" si au invocat prevederile art. 9 alin.7 lit.f din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit si art.21 alin.4 litera c din Codul Fiscal.

Opinia contestatoarei este ca bunurile transportate nu sunt bunuri de natura stocurilor asa cum sunt acestea definite in OMF 1752/2005, la punctul 7.3.2. Stocuri, art.124 si 125 iar prevederile art.9 alin.7 lit.f din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit se refera la bunuri de natura stocurilor a caror valoare poate fi estimata in orice moment fie pe baza documentelor de intrare in gestiune( factura de cumparare si NIR, act de donatie, plus de inventar, etc.) fie prin evaluarea la valoarea de piata. Acest tip de cheltuiala presupune existenta unei gestionari a stocurilor respective si implica: gestionar, locatie de gestiune, note de intrare receptie, bonuri de consum, fise de magazie, note de livrare, inventariere a stocurilor, etc. or, societatea efectueaza servicii de curierat rapid fara sa isi inregistreze in gestiune sau in situatiile financiare bunurile transportate si nu poate incheia un contract de asigurare pentru bunurile care nu reprezinta un element de activ aflat in gestiunea sa iar riscul asigurat nu poate fi cuantificat in acesta caz singurul care poate stabili cu certitudine valoarea bunurilor transportate fiind, in situatia de fata, expeditorul bunului transportat sau beneficiarul acestora.

In sustinerea celor aratate societatea prezinta un exemplu practic, din care rezulta rolul societatii de curierat rapid: Societatea Y SRL comanda si achita online societatii Q SRL, produse de papetarie (pixuri,hartie,etc). Produsele urmeaza a fi transportate de la depozitului Q SRL situat in P, la sediul Y SRL situat in PR. Ora de plecare a transportului de la depozit 10.30, ora de sosire la sediul Y SRL -11.30. Pentru livrarea produselor sale, societatea Q SRL apeleaza la serviciile de curierat rapid.

Societatea de curierat, preia **produsele de papetarie ambalate si sigilate** de la depozitului societatii Q SRL din P **fara a cunoaste continutului real al coletului**, pe care nu are posibilitatea de a le inventaria sau receptiona, si le transporta la sediul societatii Y SRL din PR.

Din exemplul prezentat societatea arata ca potrivit logicii organelor de inspectie fiscala curierul ar trebui ca in intervalul 10.30-11.30 sa efectueze urmatoarele operatiuni:

1.la ora 10.30 sa receptioneze bunurile, sa intocmesca nota de intrare receptie, sa introduca bunurile in magazie, si sa le inregistreze in fisa de magazie.

2.sa apeleze la o societate de asigurari care sa identifice bunurile si care sa incheie o polita de asigurare pe o perioada de o ora, astfel incat, in cazul in care bunurile sunt pierdute pe traseu si societatea de curierat va suporta penalitatea pentru neindeplinirea contractului inregistrand o cheltuiala, sa si-o poata deduce.

3.sa intocmeasca nota de comanda pentru eliberarea bunurilor din magazie, sa le scada din fisa de magazie pe baza notei de comanda si sa le transporte la societatea beneficiara pana la ora 11.30 or, este imposibil de realizat in practica interpretarea acestor operatiuni fiind exagerata.

Potrivit argumentelor prezentate societatea considera neintemeiata decizia organelor de inspectie fiscala privind neacordarea dreptului de deducere pentru suma de ..... lei, reprezentand despagubirile platite catre clienti pentru bunuri constatate lipsa ori degradate in timpul transportului.

#### **4.b) Referitor la :**

**- cheltuielile aferente contravalorii materialelor, echipamentelor si lucrarilor de constructii achizitionate in vederea realizarii lucrarilor de investitii la "Hala 1 ", evidentiata in contabilitate in conturi analitice ale contului 604" Cheltuieli privind materiale nestocate" in suma de ..... lei;**

**- cheltuielile aferente contravalorii materialelor, echipamentelor si lucrarilor de constructii achizitionate in vederea realizarii lucrarilor de reparatii la "Hala 1 "evidentiata in conturile 212 si 214 si amortizate prin contul 6811"Cheltuieli de exploatare cu amortizarile imobilizarilor" pe masura efectuarii investitiilor si nu la data receptiei finale a acestora in suma de ..... lei;**

**- cheltuielile cu materiale si lucrarile de constructii aferente lucrarilor de reparatii la Hala 2 , evidentiata in conturile 603,604,628 si 6811, in suma de ..... lei,**

contestatoarea aduce in sustinere urmatoarele argumente:

In perioada 2003-2007 societatea a efectuat lucrari de amenajare a Halei 1 si Halei 2 precum si asupra altor imobile aflate in tara, constand in reparatii, avand ca obiectiv aducerea acestora la

starea initiala de functionare, lucrari care au fost incredintate spre executare unor prestatori de servicii. La preluarea imobilelor Hala 1, respectiv Hala 2, starea acestora impunea efectuarea unor reparatii si lucrari de intretinere.

Pentru cheltuielile de reparatii si lucrari de intretinere care nu imbunatatesc gradul de confort, societatea le-a considerate cheltuieli ale perioadei in conformitate cu art.94 din OMFP nr.1 752/2005 iar pentru acele lucrari care au fost considerate imbunatatiri ale gradului de confort, societatea le-a inregistrat in conturile de imobilizari, pe masura terminarii lucrarilor in baza proceselor de receptie partiala si care au fost recuperate ulterior pe calea amortizarii.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste lucrari efectuate la Hala 1 si 2, reprezinta in totalitate investitii efectuate la imobilizarile corporale care au condus la imbunatatirea parametrilor tehnici initiali fiind incluse in valoarea ramasa de amortizat a imobilelor si nu in cheltuieli de intretinere si reparatii, conform art.24 alin.3 din Codul fiscal si art.94 din OMFP nr. 1752/2005, fara sa analizeze criteriile in baza carora astfel de cheltuieli se incadreaza ca modernizari sau reparatii.

In ce priveste exprimarea "*in integralitatea lor*", contestatoarea sustine ca aceasta presupune o evaluare amanuntita a lucrarilor executate, evaluare care presupune analizarea de catre un specialist tehnic care sa efectueze o expertiza tehnica din care sa reiasa foarte clar care din lucrarile efectuate au ca efect sporirea gradului de confort, si care au restabilit parametrii tehnici initiali.

De asemenea, contestatoarea arata ca organele de inspectie fiscala au asimilat modernizarilor lucrari incadrate in mod normal ca lucrari de reparatii cum sunt: decopertat tencuiala exterior/interior, inlocuit hidroizolatie fundatie, inlocuit hidroizolatie acoperis, vopsitorie.

Contestatoarea sustine ca in speta, sunt aplicabile si prevederile art.4 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.7 lit.d) si pct.9 din HG nr.909/1997, modificata si completata prin OG nr.54/1997, de unde rezulta ca sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai in masura in care ele sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri si nu se incadreaza in categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege, in categoria cheltuielilor efectuate in scopul realizarii de venituri fiind incluse si cheltuielile cu amortizarea, in limitele stabilite de lege.

De asemenea, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au cumulat lucrarile de reparatii efectuate la mai multe sedii si obiective de lucru ale SC Cargus International SRL impreuna cu cele efectuate la Hala 1 Otopeni si le-au atribuit in exclusivitate Halei 1 Otopeni, conform Anexei 14, parte integranta a Raportului de inspectie fiscala, nefacand o analiza detaliata a lucrarilor executate la Hala 1 si 2 Otopeni, fara sa specifice care lucrari pot fi considerate cheltuieli efectuate in scopul restabilirii starii tehnice initiale a imobilelor si care lucrari pot fi incadrate in categoria cheltuielilor ulterioare realizate in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si al modernizarii acestora.

In vederea analizarii acestor cheltuieli societatea sustine ca organul de inspectie fiscala avea obligatia sa analizeze starea initiala a Halelor 1 si 2 pentru a constata necesitatea reabilitarii acestora, sa precizeze daca au existat expertize tehnice care au stat la baza lucrarilor, in ce a constatat imbunatatirea parametrilor tehnici initiali avand ca efect cresterea parametrilor functionali si a gradului de confort si ambient precum si sa constate care este efectul din punct de vedere economic al acestor investitii, respectiv daca acestea au condus in perioada urmatoare la cresterea veniturilor sau la reducerea cheltuielilor de intretinere si functionare.

Totodata, contestatoarea sustine ca art.93 din OMFP nr. 1752/2005 defineste cheltuielile ulterioare iar in sensul acestora trebuia sa se pronunte organul de inspectie fiscala in ceea ce priveste lucrarile constand in: decopertat tencuiala exterior/interior, inlocuit hidroizolatie fundatie, inlocuit hidroizolatie acoperis, refacut instalatie electrica, etc.,

De asemenea, contestatoarea sustine ca potrivit prevederilor art. 94 alin. (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege iar inspectia fiscala trebuie sa se realizeze potrivit art. 105 alin.(I) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si pct.102.1 din Normele metodologice pentru aplicarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr. 1050/2004.

In sustinerea celor prezentate contestatoarea invoca **Decizia nr. 334/08.11.2007** a Directiei Generale a Finantelor Publice.

Potrivit celor sustinute contestatoarea considera ca nefondate stabilirea cheltuielilor nedeductibile in suma de .....lei la calculul impozitului pe profit precum si stabilirea majorarilor de intarziere.

**4.c) In ceea ce priveste valoarea neamortizata aferenta imobilului Hala 1 rezultata ca urmare a vanzarii acestuia, in suma de ... lei** considerata cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit la momentul vanzarii, contestatoarea sustine ca includerea de catre organul de inspectie fiscala in valoarea imobilului Hala 1 a cheltuielilor aferente contravalorii materialelor, echipamentelor si lucrarilor de constructii achizitionate, evidentiata in contabilitate in conturi analitice ale contului 604 "*Cheltuieli privind materiale nestocate*" in suma de .....lei si a contravalorii materialelor, echipamentelor si lucrarilor de constructii achizitionate in vederea realizarii lucrarilor de reparatii la "*Hala 1*" evidentiata in conturile 212 si 214 si amortizate prin contul 6811 "*Cheltuieli de exploatare cu amortizarile imobilizarilor*" pe masura efectuarii investitiilor si nu la data receptiei finale a acestora in suma de in suma de ..... lei, este eronata.

Asa cum a mai precizat societatea sustine ca organul de inspectie fiscala avea obligatia sa analizeze starea initiala a Halei 1 pentru a constata necesitatea reabilitarii acesteia, sa precizeze daca au existat expertize tehnice care au stat la baza lucrarilor si in ce consta imbunatatirea parametrilor tehnici initiali avand ca efect cresterea parametrilor functionali si a gradului de confort si ambient.

De asemenea, societatea arata ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au cumulat lucrarile de reparatii efectuate la mai multe sedii si obiective de lucru ale SC C SRL impreuna cu cele efectuate la Hala 1 si le-au atribuit in exclusivitate Halei 1, conform Anexei 14. Totodata, societatea arata ca organul de inspectie fiscala, la pagina 153 din raportul de inspectie fiscala nu a evaluat corect investitiile efectuate la Hala 1 la suma ..... lei, fata de cele rezultate prin cumularea pe ani a valorilor considerate de organul de inspectie fiscala investitii la imobilul in cauza, in suma de ..... lei.

Potrivit celor prezentate societatea considera ca nefondata decizia organelor de inspectie fiscala de tratare ca si cheltuiala nedeductibila a sumei de ..... lei, rezultata ca urmare a vanzarii Halei 1, deoarece modul de determinare a acesteia este eronat si nu s-a tinut cont de faptul ca in cadrul serviciului tehnic din cadrul companiei exista persoane care au apreciat valoare de vanzare a imobilului.



De asemenea, contestatoarea sustine ca majorarile si penalitatile de intarziere aferente sumelor contestate nu au putut fi individualizate pe fiecare obligatie, deoarece organele de inspectie fiscala au efectuat calculul acestora prin cumulare.

Potrivit celor sustinute contestatoarea solicita admiterea contestatiei cu consecinta anularii masurilor dispuse prin actele administrative.

***II. Prin Decizia de impunere emisa de Directia generala a finantelor publice– Serviciul de inspectie fiscala 1 contribuabili mijlocii au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala, astfel:***

**Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor**

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2003 - 31.12.2007.

In urma inspectiei fiscale s-a stabilit **suplimentar un impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma totala de ..... lei, ca urmare a:**

**1. includerii in baza de calcul a venitului brut din salarii realizat lunar de fiecare beneficiar a sumei totale de ..... lei reprezentând contravaloarea primelor de asigurare de viata brute plătite in perioada supusa inspectiei fiscale de către S.C. C S.R.L. pentru salariatii proprii unei societati de asigurari de viata.**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea in calitate de contractant, a incheiat, incepand din anul 2002, cu I S.A. in calitate de asigurător, contracte de asigurare tip "Plan de Investiții Activ Plus" pentru o serie de angajați proprii in calitate de persoane asigurate .

In baza prevederilor acestor contracte de asigurare, in perioada 2003 - 2007, S.C. C S.R.L. a suportat, in calitate de contractant, contravaloarea primelor de asigurare pentru fiecare dintre angajații proprii pentru care s-au incheiat aceste contracte, respectiv a achitat către societatea de asigurări contravaloarea primelor de asigurare.

Potrivit răspunsului dat de contribuabil in data de 05.06.2008 la intrebarea formulata de organul de inspectie fiscala, prin Nota explicativa nr....., acesta precizează că a aplicat in perioada 2003-2007 următorul tratament fiscal primelor de asigurare de baza si suplimentare suportate pentru angajații proprii si anume:

a) primele de asigurare suplimentare înregistrate in contul 6713"Cheltuieli privind calamitatile si alte evenimente

*extraordinare”/6581”Alte cheltuieli de exploatare”/6588” Alte cheltuieli de exploatare”, au fost considerate fie:*

- neimpozabile la angajat si nedeductibile fiscal la angajator,
- neimpozabile la angajat si deductibile fiscal la angajator,
- impozabile la angajat fara cumulare cu veniturile salariale si deductibile fiscal la angajator,
- impozabile la angajat fara cumulare cu veniturile salariale si nedeductibile fiscal la angajator.

b) **primele de asigurare de baza** înregistrate in contul 6131”*Cheltuieli cu primele de asigurare*” au fost considerate fie:

- asimilate primelor de accidente de munca si boli profesionale si deductibile fiscal la angajator,
- asimilate primelor de accidente de munca si boli profesionale si nedeductibile fiscal la angajator,
- impozabile la angajat fara cumulare cu veniturile salariale si deductibile fiscal la angajator,
- impozabile la angajat fara cumulare cu veniturile salariale si nedeductibile fiscal la angajator,

de unde s-a constatat ca, in perioada supusa inspectiei fiscale, societatea fie nu a constituit, reținut si virat impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor aferent primelor de asigurare de baza si suplimentare suportate de angajator pentru angajații proprii cu titlu de avantaje (anul 2003), fie a constituit, reținut si virat impozitul pe veniturile din salarii aferent primelor de asigurare suplimentare suportate de angajator pentru angajații proprii **fara a le cumula** cu celelalte venituri din salarii sau de natura salariala obținute de fiecare angajat.

Ca urmare, in baza prevederilor art.4 alin.(1) si (2) si art.9 alin.(1) din O.G. nr.7/2001, cu modificările si completările ulterioare, ale art.22, art.23 lit.i) si art.24 alin.(1) si alin.(3) din O.G. nr.7/2001, cu modificările si completările ulterioare, ale art.9 pct.2 lit.i) din H.G. nr. 54/2003 cu modificările si completările ulterioare, art.24 pct.1 din H.G. nr. 54/2003, cu modificările si completările ulterioare, art.55 alin. (2) lit. k) si art.55 alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare, art.57 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare, pct.70 al Titlului III din H.G. nr. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare, pct. 106 al Titlului III din H.G. nr. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la suplimentarea bazei de calcul a venitului brut din salarii realizat lunar de fiecare beneficiar - angajat al contribuabilului cu contract individual de munca - cu suma totala de

**14.116.049 lei**, reprezentand contravaloarea primelor de asigurare brute, platite de S.C. C S.R.L. pentru salariații proprii, urmare a contractelor de asigurare încheiate cu I S.A. si la recalcularea impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor aferent, impunerea facandu-se in conformitate cu prevederile legale in luna in care primele de asigurare au fost platite.

**2. includerea în baza de calcul a veniturilor salariale a sumei de ..... lei reprezentand contravaloarea sumelor brute platite de contribuabil cu titlu de onorarii in baza conventiilor civile de prestări servicii incheiate cu o parte din angajatii proprii.**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a incheiat, **in perioada mai - iulie 2007**, convenții civile de prestări servicii in baza prevederilor Codului civil , cu o serie de persoane fizice ce aveau si calitatea de angajați ai contribuabilului cu contracte individuale de munca incheiate in baza prevederilor Codului Muncii, aprobat prin Legea nr.53/2003. Obiectul acestor convenții a constat in efectuarea de către persoana fizica in baza solicitărilor primite de la S.C. C S.R.L contra unui onorariu stabilit a diverselor servicii **cuprinse in obiectul de activitate principal sau secundar al contribuabilului constand in:** servicii de asistenta in curierat rapid, servicii de curierat altele decât cele de posta naționala, servicii de instruire a noilor angajați, operator telefonie, operator calculator, servicii de contabilitate, operator vânzări, servicii de publicitate, servicii de asistenta in management, contribuție la reclamele realizate de C, servicii de sondaj a pieței si clienților, etc..

In timpul inspectiei fiscale s-a procedat la verificarea prin sondaj a dosarelor profesionale ale unui numar de ... angajați ai S.C. C S.R.L. comparandu-se serviciile pentru efectuarea cărora au fost incheiate cu o parte dintre acestia -respectiv un număr de ... persoane din cele ... verificate- convenții civile de prestări de servicii, cu cele desfășurate in baza contractelor individuale de munca.

Avand in vedere **răspunsul** formulat de contribuabil la data de 16.06.2008 la intrebarea organului de inspectie fiscala din nota explicativa nr. .... cu privire la tratamentul fiscal al sumelor plătite in baza conventiilor civile si prevederile legale aferente precum si **răspunsul** formulat de contribuabil la data de 29.07.2008 prin nota explicativa transmisa cu adresa nr..... **prin care s-au solicitat contribuabilului documente care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor**, constatarea organului de inspectie fiscala cu privire la incadrarea onorariilor platite de S.C. C S.R.L. in baza conventiilor civile

de prestari servicii incheiate in baza Codului civil in perioada mai - iulie 2007 cu persoane fizice având si calitatea de angajați ai contribuabilului cu contracte individuale de munca, este ca prestarea muncii pe baza de convenție civila prezinta particularități si caracteristici distincte fata de cea pe baza de contracte individuale de munca incheiate in baza Codului muncii, astfel:

-contractele individuale de muncă se incheie in baza Legii nr. 53/2003 – Codul muncii, in timp ce contractele/convențiile civile se incheie in baza Codului civil;

-beneficiarul unei activități desfășurata pe baza de convenție civila, încheiata in baza Codului civil, are obligații legale potrivit prevederilor art.79 alin.(1) - (3) din Codul fiscal;

**-persoana juridica nu poate incheia convenții civile pentru desfășurarea activităților inscrite in obiectul de activitate al unității, principal sau secundar si nici pentru activitățile prevăzute a se desfășura prin posturile cuprinse in statul de funcții al unității.**

Convențiile civile se folosesc, in general, **pentru desfășurarea unor activități cu caracter ocazional, intamplator, conjunctural si uneori urgent, pentru care nu se poate stabili cu exactitate: timpul de munca pe un produs, lucrare, serviciu, executant, calificarea executantului, mijloacele de realizare etc., pentru care nu se justifica incadrarea de personal cu contract individual de munca**, indiferent daca este cu timp parțial de munca sau cu timp integral de munca, pe perioada nedeterminata sau determinata.

De asemenea, conventiile civile se incheie pentru desfasurarea de activitati **care nu sunt inscrite in obiectul de activitate al unității si care nu sunt prevăzute a se desfășura prin posturile cuprinse in statul de funcții al unității.**

Organele de inspectie fiscala arata ca incepând cu data de 18 septembrie 2006, prin Ordonanța de urgenta a Guvernului nr.55 din 30 august 2006 pentru modificarea si completarea Legii nr.53/2003 - Codul muncii, publicata în Monitorul Oficial nr.788 din 18 septembrie 2006, s-au adus numeroase si importante modificări și completări ale Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, printre care se numara si cele cu privire la **numărul de ore de lucru corespunzător unei fracțiuni de norma, respectiv la contracte individuale de munca cu timp parțial**, angajatorul poate incadra salariați cu **fracțiune de norma** prin contracte individuale de munca pe durata nedeterminata sau pe durata determinata, denumite **contracte individuale de munca cu timp parțial**, in conditiile in

care pana la data de 18 septembrie 2006, prin art.101 din Codul muncii, se prevedea ca timpul parțial de munca era **"de cel puțin doua ore pe zi"**, fiind cuprins între doua si 8 ore pe zi.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca nici prin Codul muncii si nici printr-un alt act normativ nu se prevede, dupa data de 18 septembrie 2006, perioada minima de timp pentru care se poate incheia un contract individual de munca, cu timp de munca integral sau parțial pe perioada de munca nedeterminata sau determinata, legea impunând ca orice activitate de munca sa fie prestata in temeiul unui contract individual de munca, având dispoziții derogatorii fata de dreptul comun, reprezentat de locatiunea de servicii prevăzuta de Codul civil.

**Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca „începând cu data de 18 septembrie 2006, convențiile civile se pot incheia numai in baza Codului civil si numai pentru activități care sunt unicat, întâmplătoare, la comanda, putând fi executate de persoane dintre cele mai diferite, incepand de la neștiutori de carte, persoane fara ocupație, pensionari si pana la elite si artiști, la care, in general, timpul de munca nu poate sa fie corect evaluat/măsurat si nici condițiile normale de munca nu pot fi stabilite, activități care nu sunt si nici nu pot fi reglementate de Codul muncii”,** astfel ca susținerea contribuabilului in sensul ca activitățile prestate de angajații proprii in baza convențiilor civile incheiate cu acestia constand in activități inscrise in obiectul de activitate al unității si prevăzute a se realiza prin posturile cuprinse in statul de funcții al unității, sunt legal reglementate, a fost considerată eronată intrucat **legea impune ca in toate situațiile sa se incheie contract individual de munca.**

S-a constatat si faptul ca, analizând evoluția fondului de salarii înregistrat de S.C. C S.R.L. in anul 2007, a rezultat ca in perioada mai - iulie 2007 fondul de salarii s-a diminuat considerabil fata de perioada ianuarie - aprilie 2007 iar incepand din luna august 2007, odată cu rezilierea convențiilor civile de prestări servicii, fondul de salarii a înregistrat o creștere semnificativa.

Ca urmare, in baza prevederilor art.55 alin.(1) si alin.2 lit.k) si art.57 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările si completarile ulterioare si pct.68 al Titlului III din H.G. nr.44/2004, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la reîncadrarea sumelor plătite cu titlu de onorarii de S.C. C S.R.L. in baza convențiilor civile incheiate cu o parte din proprii angajați

si tratarea lor ca alte venituri, ca fiind venituri de natura salariala, suplimentandu-se baza de calcul a venitului brut din salarii realizat lunar de fiecare beneficiar de astfel de venituri de natura salariala, cu suma totala de ..... lei aferente perioada mai – iulie 2007.

3. Totodata, organele de inspectie fiscala au procedat la **reglarea neconcordantelor in suma totala de ..... lei** constatate intre sumele inregistrate in evidenta contabila a contribuabilului pe baza statelor de salarii ca impozit pe veniturile din salarii datorat in perioada supusa inspectiei fiscale si impozitul pe veniturile din salarii declarat eronat de contribuabil prin declaratiile fiscale depuse de aceasta.

Pentru impozitul pe venitul din salarii stabilit suplimentar in urma inspectiei fiscale, **in suma totala de .....lei** au fost calculate accesorii in suma totala de ..... lei, reprezentând :

- dobânzi pana la data de 31.12.2005 in suma totala de ..... lei;
- majorări de intarziere pana la data de 30.09.2008 in suma totala de ..... lei;
- penalități de intarziere pana la data de 31.12.2005 in suma totala de ..... lei;
- penalități stopaj la sursa pana la data de 31.12.2003 in suma totala de .....lei.

### **Impozit pe veniturile din alte surse**

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2003 – 31.12.2007

Organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. C S.R.L. in calitate de contractant, a incheiat, incepand din anul 2002, cu I S.A. in calitate de asigurator, contracte de asigurare tip "Plan de Investitii Activ Plus" pentru o serie de angajati proprii in calitate de persoane asigurate. In baza prevederilor acestor contracte de asigurare, in perioada 2003 - 2007, S.C. C S.R.L. a suportat, in calitate de contractant, contravaloarea primelor de asigurare pentru fiecare dintre angajatii proprii pentru care s-au incheiat aceste contracte, respectiv a achitat către contribuabilul de asigurări contravaloarea primelor de asigurare.

Totodata, s-a constatat ca societatea a suportat contravaloarea primelor de asigurare inclusiv pentru acele persoane care, de la un moment dat, nu au mai fost angajatii sai cu contract individual de munca.

Având în vedere răspunsurile contribuabilului la adresele organului de inspecție fiscală nr.....prin care s-a comunicat data de la care persoanele enumerate în anexele la cele două adrese nu au mai fost regăsite în statele de salarii întocmite de contribuabil, respectiv între S.C. C S.R.L. și aceștia nu a mai existat o relație generatoare de venituri salariale sau asimilate salariilor, prevederile pct.70 al Titlului III din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.78 alin.1 lit.a) și art.79 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea impozitului pe veniturile din alte surse prin aplicarea cotei de 16% asupra contravalorii primelor de asigurare brute suportate de societatea pentru alți beneficiari decât angajații ai contribuabilului cu contract individual de muncă și cu care nu are o relație generatoare de venituri salariale și asimilate salariilor.

Pentru impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar în urma inspecției fiscale, în suma totală de .....lei au fost calculate accesorii reprezentând majorări de întârziere în suma totală de ..... lei .

### **Impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile încheiate potrivit Codului civil**

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2003 - 31.12.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. C S.R.L. a încheiat, **în perioada mai - iulie 2007**, cu o serie de persoane fizice, având și calitatea de angajați ai contribuabilului cu contracte individuale de muncă încheiate în baza prevederilor Codului Muncii, aprobat prin Legea nr.53/2003, convenții civile de prestări servicii în baza prevederilor Codului civil.

Obiectul acestor convenții a constat în efectuarea de către persoana fizică, în calitate de prestator, în baza solicitărilor primite de la S.C. C S.R.L. în calitate de beneficiar, contra unui onorariu stabilit și datorat în condițiile stipulate în capitolul 6 din fiecare convenție, a unor servicii diverse **cuprinse în obiectul de activitate principal sau secundar al contribuabilului constând în:** servicii de asistentă în curierat rapid, servicii de curierat altele decât cele de poșta națională, servicii de instruire a noilor angajați, operator telefonie, operator calculator, servicii de contabilitate, operator vânzări, servicii de

publicitate, servicii de mandat civil, servicii de asistenta in management, contribuție la reclamele realizate de C, servicii de sondaj a pieței si clienților, etc.

Conform celor prezentate la subcapitolul „*Impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor*” organele de inspectie fiscala au procedat la reîncadrarea sumelor plătite cu titlu de onorarii de S.C. C S.R.L. in baza convențiilor civile incheiate cu o parte din angajații proprii si tratarea lor ca venituri de natura salariala, impozitarea acestora confom prevederilor Cap.III al Titlului III din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare, la suplimentarea bazei de calcul a venitului brut din salarii realizat lunar de fiecare beneficiar -angajat al contribuabilului cu contract individual de munca- de astfel de venituri de natura salariala, cu suma totala de ..... lei reprezentând contravaloarea onorariilor brute plătite de contribuabil in anul 2007 in baza convențiilor civile de prestări servicii incheiate cu o parte din angajații proprii si la recalcularea impozitului pe venituri din salarii si asimilate salariilor aferent.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a virat eronat impozitul pe activitatile desfasurate pe baza de conventii in suma de ..... lei.

Totodata, s-a constatat ca in contul 444.2 "*Impozit conventii civile*" s-a înregistrat la data de 31.12.2007 conform balanței de verificare intocmita de contribuabil, un sold debitor in suma de ... lei, ca urmare a reglării in luna decembrie 2007 a neconcordanțelor între evidenta primara – state - si evidenta contabila si a declarat impozit in suma de ..... lei.

Potrivit celor constatate organele de inspectie fiscala au stabilit prin decizia de impunere, **impozit pe venit virat in plus in suma de ..... lei (-.....lei).**

### **Contribuția la fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap**

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2003 - 31.12.2007.

In urma inspectiei fiscale s-a stabilit o **contribuție suplimentara** in suma de ..... lei, ca urmare a faptului ca agentul economic nu a calculat -in anul 2003, semestrul I 2004 si semestrul I 2007 - sau nu a calculat corect -semestrul II 2007- contribuția datorata in conformitate cu prevederile art.42 alin.1) si art.43 din O.U.G. nr.102/1999, cu modificările si completările ulterioare si ale art.77 alin.3) din Legea nr.448/2006.



La stabilirea diferentelor suplimentare s-a luat in calcul numărul de salariați comunicat de contribuabil ca răspuns la pct.q) al adresei organului de inspecție fiscală nr.....

Pentru contribuția la fondul de solidaritate socială cu persoanele cu handicap **stabilită suplimentar** în urma inspecției fiscale, în suma totală de ..... lei au fost calculate accesoriile în suma totală de ..... lei, reprezentând:

- dobânzi până la data de 31.12.2005 în suma totală de ..... lei ;
- majorări de întârziere până la data de 30.09.2008 în suma totală de ..... lei
- penalități de întârziere până la data de 31.12.2005 în suma totală de ..... lei.

### **Contribuția la asigurările sociale de stat datorate de angajator**

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2003 - 31.12.2007.

Pentru plata cu întârziere a contribuției angajatorului la asigurările sociale de stat datorată conform contribuabil, în anul 2003, s-au calculat dobânzi în suma de ..... lei în conformitate cu prevederile art. 13 din O.G. nr. 61/2002, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că societatea a constituit, reținut și virat aferent primelor de asigurare suportate de angajator pentru angajații proprii numai impozitul pe venit (cu excepția anului 2003), ca a inclus în baza de impozitare sumele plătite în baza convențiilor civile și prevederile art.24 alin.1) din Legea nr.19/2000 cu completările și modificările ulterioare, coroborat cu prevederile art.9 alin.1), art.22, art.23 și art.24 alin.1) și alin.3) din O.G. nr.7/2001, cu modificările și completările ulterioare, art.9 pct.2 lit.i) și art.24 pct.1 din H.G. nr.54/2003, cu modificările și completările ulterioare, art.55 alin.2 lit.k) și art.55 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.68, 70 și 106 ale Titlului III din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, prevederile art.101 din Legea nr.53/2003 - Codul muncii, modificată și completată prin O.U.G. nr.55/30.08.2006 în urma inspecției fiscale s-a stabilit o **contribuție suplimentară** la asigurările sociale datorată de angajator în suma totală de ..... lei.

Contribuția suplimentară la asigurările sociale de stat datorată de angajator, stabilită de organul de inspecție, a rezultat că

urmare a includerii in baza de calcul a venitului brut din salarii realizat lunar de fiecare beneficiar-angajat al contribuabilului cu contract individual de munca de astfel de venituri :

-a sumei totale de ..... lei reprezentând contravaloarea primelor de asigurare brute plătite in perioada supusa inspecției fiscale de către S.C. C S.R.L. pentru salariații proprii;

- a sumei de ..... lei reprezentând contravaloarea sumelor brute plătite de contribuabil cu titlu de onorarii in baza convențiilor civile de prestări servicii incheiate cu o parte din angajații proprii;

- reglării neconcordanței in suma de ... lei intre contribuția angajatorului la asigurările sociale datorata conform evidentei contabile in luna iunie 2007 in suma de ..... lei si contribuția angajatorului la asigurările sociale declarata eronat de contribuabil pe luna iunie 2007 in suma de ..... lei.

Pentru contribuția stabilita suplimentar in urma inspecției fiscale, in suma totala de ..... lei au fost calculate accesorii in suma totala de ..... lei, reprezentând:

- dobânzi pana la data de 31.12.2005 in suma totala de ..... lei
- majorări de intarziere pana la data de 30.09.2008 in suma totala de ..... lei
- penalități de intarziere pana la data de 31.12.2005 in suma totala de ..... lei .

### **Contribuția individuala la asigurările sociale de stat**

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.01.2003 - 31.12.2007.

Pentru plata cu intarziere a contribuției individuale de asigurări sociale de stat datorata conform contribuabil, in anul 2003, s-au calculat dobânzi in suma de ..... lei, respectiv penalități de intarziere in suma de .... lei in conformitate cu prevederile art. 13 si 14 din O.G. nr. 61/2002, cu modificările si completările ulterioare.

Având in vedere prevederile Legii nr.19/2000, prevederile art.23 alin.1) din Legea nr.19/2000, cu modificările si completările ulterioare, art.9 alin.(1), art.22, art.23 si art.24 alin.1) si alin.3) din O.G. nr. 7/2001, cu modificările si completările ulterioare, art.9 pct.2 lit.i) si art.24 pct.1 din H.G. nr.54/2003, cu modificările si completările ulterioare, art.55 alin.2 lit.k si art.55 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003, cu

modificările si completările ulterioare, pct.68, 70 si 106 ale Titlului III din H.G. nr.44/2004, cu modificările si completările ulterioare, art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările si completările ulterioare, art.101 din Legea nr.53/2003 - Codul muncii, modificata si completata prin O.U.G. nr. 55/30.08.2006, organele de inspectie fiscala au stabilit o **contribuție individuala suplimentara** la asigurările sociale de stat in suma totala de ..... lei.

Contribuția la asigurările sociale de stat reținuta de la asigurați, stabilita suplimentar de organul de inspectie, a rezultat ca urmare a includerii in baza de calcul a venitului brut din salarii realizat lunar de fiecare beneficiar -angajat al contribuabilului cu contract individual de munca- a următoarelor:

**- sumei totale de .....lei reprezentând contravaloarea primelor de asigurare brute plătite in perioada supusa inspectiei fiscale de către S.C. C S.R.L. pentru salariații proprii.**

**- sumei de ..... lei reprezentând contravaloarea sumelor brute plătite de contribuabil cu titlu de onorarii in baza convențiilor civile de prestări servicii incheiate cu o parte din angajații proprii.**

Pentru contribuția suplimentara stabilita in urma inspectiei fiscale, in suma totala de ..... lei au fost calculate accesorii in suma totala de ..... lei, reprezentând:

- dobânzi pana la data de 31.12.2005 in suma totala de ..... lei ;
- majorări de intarziere pana la data de 30.09.2008 in suma totala de ..... lei;
- penalități de intarziere pana la data de 31.12.2005 in suma totala de ..... lei;
- penalități stopaj la sursa pana ia data de 31.12.2003 in suma totala de ..... lei.

### **Contribuția pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator**

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2003 - 31.12.2007.

In baza prevederilor Legii nr.19/2000, prevederile art.101 alin.1) din Legea nr.346/2002, cu modificările ulterioare, art.9 alin.1), art.22, art.23 si art.24 alin.1) si alin.3) din O.G. nr.7/2001, art. 9 pct. 2 lit.i) si art.24 pct.1 din H.G. nr.54/2003, art.55 alin.2 lit.k) si art.55 alin.3

lit.g) din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare, pct.68, 70 si 106 ale Titlului III din H.G. nr.44/2004, cu modificările si completările ulterioare, art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare, art.101 din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, modificata si completata prin O.U.G. nr.55/30.08.2006, organele de inspecție fiscala au stabilit o **contribuție suplimentara** la asigurările pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma totala de .... **lei**.

Contribuția stabilita suplimentar de organul de inspecție, a rezultat ca urmare a includerii in baza de calcul a venitului brut din salarii realizat lunar de fiecare beneficiar a:

- **sumei totale de .....lei reprezentând contravaloarea primelor de asigurare brute plătite in perioada supusa inspecției fiscale de către S.C. C S.R.L. pentru salariații proprii.**
- **sumei de ..... lei reprezentând contravaloarea sumelor brute plătite de contribuabil cu titlu de onorarii in baza convențiilor civile de prestări servicii incheiate cu o parte din angajații proprii.**

Pentru contribuția suplimentara, stabilita in urma inspecției fiscale, in suma totala de ..... **lei** au fost calculate accesorii in suma totala de ..... **lei**, reprezentând:

- dobânzi pana la data de 31.12.2005 in suma totala de .....**lei** ;
- majorări de intarziere pana la data de 30.09.2008 in suma totala de ..... **lei**;
- penalități de intarziere pana la data de 31.12.2005 in suma totala de ..... **lei**.

### **Contribuția de asigurări pentru somaj datorata de angajator**

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.01.2003 - 31.12.2007.

Pentru plata cu intarziere a contribuției de asigurări pentru șomaj datorata de angajator conform contribuabil, in anul 2003, s-au calculat dobânzi in suma de ... **lei**, respectiv penalități de intarziere in suma de .... **lei** in conformitate cu prevederile art. 13 si 14 din O.G. nr. 61/2002, cu modificările si completările ulterioare.

Având in vedere prevederile Legii nr.19/2000, prevederile art.26 din Legea nr.76/2002, cu modificările ulterioare, art.9 alin.1), art.22, art.23 si art.24 alin.1) si alin.3) din O.G.nr.7/2001, art.9 pct.2 lit.i) si art.24 pct.1 din H.G. nr.54/2003, art.55 alin.2 lit.k) si art.55 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003, cu modificările si

completările ulterioare, pct.68, 70 si 106 ale Titlului III din H.G. nr.44/2004, cu modificările si completările ulterioare, art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare, art.101 din Legea nr.53/2003 - Codul muncii, modificata si completata prin O.U.G. nr.55/30.08.2006, organele de inspecție fiscala au stabilit o **contribuție suplimentara** la asigurarile pentru șomaj datorata de angajator in suma totala de .....lei.

Contribuția stabilita suplimentar de organul de inspecție, a rezultat ca urmare a includerii in baza de calcul a venitului brut din salarii realizat lunar de fiecare beneficiar a:

- **sumei totale de ..... lei reprezentând contravaloarea primelor de asigurare brute plătite in perioada supusa inspecției fiscale de către S.C. C S.R.L. pentru salariații proprii.**
- **sumei de ..... lei reprezentând contravaloarea sumelor brute plătite de contribuabil cu titlu de onorarii in baza convențiilor civile de prestări servicii incheiate cu o parte din angajații proprii.**
- **a reglării neconcordanțelor in suma de ..... lei** constatate de organul de inspecție fiscala intre sumele inregistrate in evidenta contabila a contribuabilului drept contribuție angajatorului la asigurarile pentru somaj in perioada supusa inspecției fiscale si contribuția angajatorului la asigurarile pentru somaj declarata eronat de contribuabil prin declarațiile fiscale depuse de aceasta.

Pentru contribuția suplimentara, stabilita in urma inspecției fiscale, in suma totala de ..... lei au fost calculate accesorii in suma totala de ..... lei, reprezentând:

- dobânzi pana la data de 31.12.2005 in suma totala de ..... lei;
- majorări de intarziere pana la data de 30.09.2008 in suma totala de ..... lei;
- penalități de intarziere pana la data de 31.12.2005 in suma totala de ..... lei.

### **Contributia individuala de asigurări pentru somaj**

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.01.2003 - 31.12.2007.

Pentru plata cu intarziere a contribuției individuala de asigurări pentru șomaj conform contribuabil, in anul 2003, s-au calculat:

- dobânzi pana la data de 30.09.2003 in suma de ... lei;
- penalități de intarziere in suma de .... lei;
- penalități stopaj la sursa in suma de ..... lei .

S-a constatat ca soldul creditor al contului 4372 „Contribuția angajaților la fondul de șomaj” la data de 31.12.2007, conform balanței de verificare întocmită de contribuabil, este în suma de ..... **lei iar din verificari a rezultat** diferențe în suma de -...lei între sumele înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului drept a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în perioada supusă inspecției fiscale și contribuția declarată de contribuabil conform declarațiilor fiscale depuse de aceasta.

### **Contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator**

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2003 - 31.12.2007.

Pentru plata cu întârziere a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator conform contribuabil, în anul 2003, s-au calculat dobânzi în suma de .... **lei**, respectiv penalități de întârziere în suma de .. **lei** în conformitate cu prevederile art.13 și 14 din O.G. nr.61/2002, cu modificările și completările ulterioare.

Soldul creditor al contului 4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate” la data de 31.12.2007, conform balanței de verificare întocmită de contribuabil, era în suma de ..... **lei**.

În urma inspecției fiscale s-au constatat următoarele diferențe:

- diferențe în suma de - ..... **lei** între soldul contului 431.3 la data de 31.12.2007 conform balanței de verificare în suma de ..... lei și soldul contului 431.3 la data de 31.12.2007 conform inspecției fiscale în suma de ..... lei, din care:
  - .... lei reprezintă sume nevirate aferente anului 2003,
  - ..... lei reprezintă sume virate în plus aferente anului 2004,
  - ..... lei reprezentând stornare contravaloare majorări de întârziere din creditul contului 431.3 în luna septembrie 2006.
- diferențe în suma de **7.416 lei** între sumele înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului pe baza statelor de salarii drept contribuție a angajatorului la asigurările sociale de sănătate în perioada supusă inspecției fiscale și contribuția declarată eronat de contribuabil ca datorată prin declarațiile fiscale depuse de aceasta.

În baza prevederilor Legii nr.19/2000, prevederile art.52 alin.2) din O.U.G. nr.150/2002, cu modificările și completările ulterioare, art.258 alin.1) și alin.2) din Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare, art.9 alin.1), art.22, art.23 și art.24 alin.1) și alin.3) din O.G.nr.7/2001, art.9 pct.2 lit.i) și art.24 pct.1 din H.G. nr.54/2003, art.55 alin.2 lit.k) și art.55 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.68, 70 și 106 ale Titlului III din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările

ulterioare, art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare, prevederile art.101 din Legea nr.53/2003 - Codul muncii, modificata si completata prin O.U.G. nr. 55/30.08.2006, organele de inspecție fiscala au stabilit o **contribuție suplimentara** la asigurările sociale de sănătate datorata de angajator in suma totala de ..... **lei**.

Contribuția stabilita suplimentar de organul de inspecție, a rezultat ca urmare a includerii in baza de calcul a venitului brut din salarii realizat lunar de fiecare beneficiar a:

- **sumei totale de .....lei reprezentând contravaloarea primelor de asigurare brute plătite in perioada supusa inspecției fiscale de către S.C. C S.R.L. pentru salariații proprii.**

- **sumei de ..... lei reprezentând contravaloarea sumelor brute plătite de contribuabil cu titlu de onorarii in baza convențiilor civile de prestări servicii incheiate cu o parte din angajații proprii.**

- **a reglării neconcordanțelor in suma de .... lei** constatate de organul de inspecție fiscala intre sumele inregistrate in evidenta contabila a contribuabilului drept contribuție angajatorului la asigurările de sanatate in perioada supusa inspecției fiscale si contribuția angajatorului la asigurările de sanatate declarata eronat de contribuabil prin declarațiile fiscale depuse de aceasta. Pentru contribuția suplimentara, stabilita in urma inspecției fiscale, in suma de ..... **lei** au fost calculate accesorii in suma de ..... **lei**, reprezentând:

- dobânzi pana la data de 31.12.2005 in suma totala de ..... **lei**;

- majorări de întârziere pana la data de 30.09.2008 in suma totala de ..... **lei**;

- penalități de intarziere pana la data de 31.12.2005 in suma totala de ..... **lei**.

### **Contributia individuala la asigurările sociale de sănătate**

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.01.2003 - 31.12.2007.

Pentru plata cu intarziere a contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate de către contribuabil, in anul 2003, s-au calculat dobânzi in suma de ... **lei** in conformitate cu prevederile art.13 din O.G.nr. 61/2002 cu modificările si completările ulterioare.

Soldul creditor al contului "4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate" la data de 31.12.2007, conform balanței de verificare intocmita de contribuabil, este in suma de .....**lei**.

In urma inspecției fiscale s-au constat următoarele diferente:

- diferente in suma de .....lei între soldul contului 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate” la data de 31.12.2007 conform balanței de verificare in suma de ..... lei și soldul contului 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate” la data de 31.12.2007 conform inspecției fiscale in suma de .....lei, din care:

- ..... lei reprezintă sume nevirate aferente anului 2003,
- ..... lei reprezintă sume nevirate aferente anului 2004,
- .....lei reprezentând stornare contravaloare majorări de intarziere din creditul contului 4314 in luna septembrie 2006, .....lei sume virate in plus in luna iulie 2006;

- diferente in suma de ..... lei între sumele inregistrate in evidenta contabila a contribuabilului, pe baza statelor de salarii, drept contribuție individuala de asigurări sociale de sănătate in perioada supusa inspecției fiscale și contribuția declarata de contribuabil conform declarațiilor fiscale depuse de aceasta.

Având in vedere prevederile Legii nr.19/2000, prevederile art.51 alin.(2) lit.a) din O.U.G. nr.150/2002, cu modificările și completările ulterioare, art.257 alin.2) lit. a) din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, art.9 alin.1), art.22, art.23 și art.24 alin.1) și alin.3) din O.G.nr.7/2001, art.9 pct.2 lit. i) și art.24 pct.1 din H.G. nr.54/2003, art.55 alin.2 lit.k) și art.55 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.68, 70 și 106 ale Titlului III din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, art.11alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, prevederile art.101 din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, modificata și completata prin O.U.G. nr. 55/30.08.2006, organele de inspecție fiscală au stabilit o **contribuție individuala suplimentara** la asigurările sociale de sănătate in suma totala de .... lei.

Contribuția stabilita suplimentar de organul de inspecție, a rezultat ca urmare a includerii in baza de calcul a venitului brut din salarii realizat lunar de fiecare beneficiar a:

**- sumei totale de .....lei reprezentând contravaloarea primelor de asigurare brute plătite in perioada supusa inspecției fiscale de către S.C. C S.R.L. pentru salariații proprii.**

**- sumei de ..... lei reprezentând contravaloarea sumelor brute plătite de contribuabil cu titlu de onorarii in baza convențiilor civile de prestări servicii incheiate cu o parte din angajații proprii.**



- a **reglării neconcordanțelor in suma de .....** lei constatate de organul de inspecție fiscală între sumele înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului drept contribuție individuală de asigurări sociale de sănătate în perioada supusă inspecției fiscale și contribuția declarată de contribuabil conform declarațiilor fiscale depuse de aceasta.

Pentru contribuția suplimentară, stabilită în urma inspecției fiscale, în suma de ..... lei au fost calculate accesorii în suma de ..... lei, reprezentând:

- dobânzi până la data de 31.12.2005 în suma totală de ..... lei;
- majorări de întârziere până la data de 30.09.2008 în suma totală de ..... lei;
- penalități de întârziere până la data de 31.12.2005 în suma totală de ..... lei
- penalități stopaj la sursă până la data de 31.12.2003 în suma totală de ..... lei.

#### **Contribuția la fondul pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate**

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2006 - 31.12.2007

În urma inspecției fiscale s-au constatat diferențe în suma de - ...lei între sumele înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului eronat drept contribuție la fondul pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în perioada supusă inspecției fiscale și contribuția declarată de contribuabil prin declarațiile fiscale depuse de aceasta.

În baza Legii nr.19/2000, prevederile art.4, alin.2) din O.U.G. nr.158/2005, cu modificările și completările ulterioare, art.256, alin.5) din Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare, art.55 alin.2 lit.k) și art.55 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.68, 70 și 106 ale Titlului III din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.11alin.1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, prevederile art.101 din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, modificată și completată prin O.U.G. nr.55/30.08.2006, organele de inspecție fiscală au stabilit o **contribuție suplimentară** la fondul pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în suma totală de ..... lei.

Contribuția stabilită suplimentar de organul de inspecție, a rezultat ca urmare a includerii în baza de calcul a venitului brut din salarii

realizat lunar de fiecare beneficiar a:

- **sumei totale de .....lei reprezentând contravaloarea primelor de asigurare brute plătite in perioada supusa inspecției fiscale de către S.C. C S.R.L. pentru salariații proprii.**

- **sumei de ..... lei reprezentând contravaloarea sumelor brute plătite de contribuabil cu titlu de onorarii in baza convențiilor civile de prestări servicii incheiate cu o parte din angajații proprii.**

- **a reglării neconcordanțelor in suma totala de .... lei constatate de organul de inspecție fiscală intre sumele inregistrate in evidenta contabilă a contribuabilului eronat drept contribuție la fondul pentru concedii si indemnizații de asigurări sociale de sănătate in perioada supusa inspecției fiscale si contribuția declarata de contribuabil prin declarațiile fiscale depuse de aceasta.**

Pentru contribuția suplimentară, stabilită in urma inspecției fiscale, in suma totala de .....lei au fost calculate pana la data de 30.09.2008, accesorii reprezentând majorări de intarziere, in suma totala de ..... lei.

### **Contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale**

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.01.2007 - 31.12.2007.

In baza prevederilor art.7 alin.1) din Legea nr.200/2006, cu modificările si completările ulterioare, art.55 alin.2 lit.k) si art.55 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare, pct.68, 70 si 106 ale Titlului III din H.G.nr.44/2004, cu modificările si completările ulterioare, art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare, prevederile art.101 din Legea nr.53/2003 - Codul muncii, modificata si completata prin O.U.G. nr. 55/30.08.2006, organele de inspecție fiscală au stabilit o **contribuție suplimentară** la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale in suma totala de ..... lei.

Contribuția stabilită suplimentar de organul de inspecție, a rezultat ca urmare a includerii in baza de calcul a venitului brut din salarii realizat lunar de fiecare beneficiar a următoarelor:

- **suma totală de .....lei reprezentând contravaloarea primelor de asigurare brute plătite in perioada supusa inspecției fiscale de către S.C. C S.R.L. pentru salariații proprii.**

- **suma de ..... lei reprezentând contravaloarea sumelor brute plătite de contribuabil cu titlu de onorarii in baza convențiilor civile de prestări servicii incheiate cu o parte din angajații proprii.**

Pentru contribuția suplimentară, stabilită în urma inspecției fiscale, în suma totală de ..... lei au fost calculate, până la data de 30.09.2008, accesorii reprezentând majorări de întârziere, în suma totală de ..... lei.

### **Taxa pe valoarea adăugată**

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2003 -31.12.2007.

În urma inspecției fiscale efectuate s-a stabilit suplimentar prin decizia de impunere TVA în sumă de ..... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .....lei, din care **societatea contestă TVA în sumă de ..... lei.**

**TVA contestată în sumă de .....lei este compusă din:**

**A. - ..... lei TVA nedeductibilă, constând în :**

**a) - .....lei reprezentând TVA dedusă aferentă contravalorii chiriilor pentru spații comerciale facturate de furnizori și neacceptată la deducere de către organul de inspecție fiscală în baza prevederilor art.141 alin. (2) lit. k)/e) și alin.(3) și art. 126 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.44, pct.38 alin.1 și alin.3 pct.40 al Titlului VI din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere că societatea nu a prezentat nici la solicitarea scrisă a organului de inspecție fiscală notificările privind opțiunea de taxare pentru operațiunile prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 depuse de către următorii furnizori de la care a închiriat spații și de la care a primit facturi cu TVA: FB SRL, CC, M SA, Ce SRL, PB SRL, Mo SRL, Pu SRL, A SA, Mi SRL, V SRL, U SA -, Z SRL, Te SA , RT SRL.**

Până la data încheierii raportului de inspecție fiscală organul de inspecție fiscală a analizat și a luat în calcul toate Notificările prezentate de contribuabil din care a rezultat ca:

- în parte din notificările înaintate societății, furnizorii au făcut opțiunea de taxare **ulterior datei emiterii facturilor cu TVA;**

-în parte din notificările înaintate societății și depuse în anul 2007, furnizorii au făcut opțiunea de taxare **de la o dată anterioară depunerii notificării;**

-în parte din notificările înaintate societății, furnizorii **nu au precizat data de la care au optat pentru taxare:**

-o parte din notificările prezentate de furnizorii de servicii de închiriere spații au fost **depuse în anul 2008 cu opțiune de taxare**

**de la o data anterioara depunerii lor sau fara a menționa data de la care se optează pentru taxare.**

**b)- .....lei reprezentând TVA dedusa aferenta despăgubirilor plătite de contribuabil către clienții sai pentru bunurile pierdute sau degradate in timpul transportului si neacceptata la deducere** de către organul de inspecție fiscala in baza prevederilor art.22 alin.(4) lit.a) si art.24 alin.(2) lit.e) din Legea nr.345/2002 republicata, art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 cu modificările si completările pana la data de 31.12.2006, art.145 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003, modificata si completata prin Legea nr.343/2006.

**c) - ..... lei reprezentând TVA dedusa de contribuabil, in perioada ianuarie 2005 - 16 ianuarie 2006, si neacceptata la deducere** de către organul de inspecție fiscala, **TVA aferenta achizițiilor de bunuri si servicii (materiale si lucrări de construcții) destinate realizării lucrărilor de investiții constând in modernizarea (prin sporirea gradului de confort si ambient) imobilului** compus din teren intravilan in suprafața de aprox. ....mp si construcție "Hala industrială" in suprafața de .... mp si situat in O (denumita in continuare "hala 2 ") pentru care C SRL a prezentat următoarele documente ca răspuns la Nota explicativa nr. ....: antecontractul de vanzare-cumparare nr....., actele adiționale nr....., nr..... si nr.....la antecontract, convenția nr....., mandatul nr.....si contractul de inchiriere nr. ....

Ca rezultat al analizei documentelor menționate si tinand **seama de** răspunsul formulat de Ministerul Economiei si Finanțelor, Direcția de Legislație in Domeniul TVA prin adresa nr....., si de **prevederile** art.145 alin.3) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările pana la data de 31.12.2006, organele de inspecție fiscala nu au acceptat la deducere TVA dedusa de contribuabil in perioada ianuarie 2005 - 16 ianuarie 2006, in suma totala de ..... lei, aferenta achizițiilor de materiale si servicii destinate modernizărilor -sporirii gradului de confort si ambient- la imobilul compus din teren intravilan in suprafața de aprox.....mp si construcție "*Hala industrială*" in suprafața de ..... mp, situat in O, denumit "*hala 2* " intrucat acesta a intrat in patrimoniul societatii la data antecontractului nr.....

**B. TVA dispusă la colectare în suma de ..... lei** aferenta sumelor incasate de contribuabil de la salariați cu titlu de "garanții auto", in perioada 2006-2007.

Conform răspunsului formulat de contribuabil in data de 05.06.2008 la Nota Explicativa nr.....acesta a inregistrat, in perioada **decembrie 2006 - decembrie 2007**, in creditul contului 75813 "*Venituri garanții auto*" garanții lunare depuse de personalul angajat pentru autovehiculele primite in folosința, sume la care nu a colectat TVA.

Prin răspunsul din data de 26.06.2008 dat de contribuabil la Nota Explicativa transmisa de organul de inspecție fiscala prin adresa nr....., se precizează : "*Deoarece mașinile de lucru "C" au fost alocate in toate orașele din tara fara insa sa avem garaje, locuri de parcare si un control 100% asupra reparațiilor si a modului de exploatare, ne-a determinat sa luam măsura opririi unei garanții din veniturile angajaților. Garanția era menita nu numai pentru acoperirea daunelor auto dar si a daunelor provocate prin pierderea sau deteriorarea valorilor trimise prin curierat. Aceste garanții se colectau lunar si se înregistrau inițial in contul de garanții "42813". La primul audit financiar pentru anul fiscal 2006, auditorul ne-a făcut recomandarea sa mutam aceste sume din contul "42813" in contul de venituri "75813" cu toate ca in felul acesta a crescut "artificial" beneficiul societății, implicit si impozitul pe profit. La plecarea din societate a unui angajat, garanția se restituie, la fel cum a si fost oprita; adică fara TVA. Ca urmare a creșterii volumului de activitate si implicit a riscurilor de pagube si daune la mașini, a fost luata hotărârea de a incheia contracte de locatiune cu utilizatorii mașinilor, in felul acesta având garanția unei exploatări raționale a autovehiculelor, dar prin care garantam ca după achitarea integrala a ratelor, mașina va fi a celui care lucrează pe ea."*

Organele de inspecție fiscala au constatat ca începând din luna ianuarie 2006 contribuabilul a incasat in numerar de la angajați, pe baza de borderouri, sume cu titlul de "*garanții auto*". Aceste sume au fost inregistrate lunar, in perioada ianuarie - decembrie 2006, in creditul contului 462.15 "*Garanții diverși*" prin debitul contului 5311 "*Casa in lei*".

In luna decembrie 2006 contribuabilul a debitat contul 462.15 "*Garanții diverși*" prin creditul contului 42813 "*Garanții auto*" cu suma totala de .....lei reprezentând contravaloarea incasarilor in numerar de la salariați cu titlul de "*garanții auto*" in perioada ianuarie - decembrie

2006. In aceeași luna decembrie 2006, contribuabilul a procedat la debitarea contului 42813 "*Garanții*" prin creditul contului 75813 "*Venituri garanții auto*" cu suma de 672.838 lei, astfel încât la finele anului 2006 contul 42813 "*Garanții auto*" avea sold zero, iar contul 462.15 avea sold zero.

În anul 2007 contribuabilul a continuat să încaseze în numerar de la angajați, pe baza de borderouri, sume cu titlul de "*garanții auto*" înregistrate lunar în creditul contului 462.15 "*Garanții diverse*". Tot lunar contul 462.15 "*Garanții diverse*" a fost debitat prin creditul contului 75813 "*Venituri garanții auto*" cu diferența dintre sumele încasate de la salariați și sumele restituite acestora în cursul unei luni. Contul 462.15 "*Garanții diverse*" are la sfârșitul anului 2007 sold zero.

Având în vedere prevederile Legii nr.22/1969 privind angajarea gestionarilor, constituirea de garanții și răspunderea în legătură cu gestionarea bunurilor agenților economici, autorităților sau instituțiilor publice, completată prin Legea nr.54/1994 potrivit căreia este definită noțiunea de gestionar precum și a garanțiilor și a răspunsurilor date de contribuabil prin nota explicativă, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele încasate de la salariații proprii, în perioada ianuarie 2006-decembrie 2007, cu titlul de "*garanții auto*" nu pot fi considerate garanții întrucât nu îndeplinesc condițiile prevăzute de Legea nr.22/1969 respectiv, contribuabilul nu a încheiat un contract scris cu angajatul privind constituirea "*garanției*", angajații care au primit în utilizare autovehiculele contribuabilului nu au calitatea de gestionari, valoarea "*garanțiilor*" încasate s-a stabilit prin negocieri cu "*promisiunea ferma de a le vinde autovehiculul pe care lucrează, la cerere, la valoarea rămasă neamortizată în contabilitate*", "*garanțiile*" încasate nu s-au reținut din salariile celor care le-au plătit, "*garanțiile*" încasate nu au fost depuse într-un cont special deschis de contribuabil la bancă și nu au fost purtătoare de dobândă, "*garanțiile*" încasate au fost restituite la solicitarea angajaților în baza unei declarații semnate de acesta și nu așa cum prevede art.16 din Legea nr. 22/1969.

În baza art.129 alin.3), 4), art.134 alin.5) lit.b), art.134<sup>2</sup> alin.2) lit.b), art.137, alin.1) lit.c) și d) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție fiscală au procedat la calculul TVA colectată asupra diferenței dintre sumele încasate în numerar și sumele restituite în cursul unei luni cu titlu de "*garanții auto*" (sold lunar cont 462.15 "*Garanții diverse*"), în perioada ianuarie 2006 -

decembrie 2007, de către S.C. C S.R.L. de la salariații care aveau în utilizare autovehiculele societății cu scopul de a acoperi eventuale daune provocate de aceștia asupra autovehiculelor.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată ca urmare a celor prezentate precum și a altor constatări cu privire la TVA deductibilă și colectată, în urma inspecției fiscale s-a stabilit TVA de plată suplimentară în suma de ..... lei, la care au fost calculate accesoriile în suma totală de ..... lei, reprezentând:

- dobânzi până la data de 31.12.2005 în suma totală de ..... lei
- majorări de întârziere până la data de 31.10.2008 în suma totală de ..... lei
- penalități de întârziere până la data de 31.12.2005 în suma totală de ..... lei .

### **Impozit pe profit**

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2003 - 31.12.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, **pe anul 2003** contribuabilul a înregistrat cheltuielile nedeductibile în suma de .....lei, din care:

- ..... lei reprezentând cheltuieli cu amenzi, majorări de întârziere și penalități;

- ..... lei reprezentând cheltuieli cu prime de asigurare plătite către I SA;

- ..... lei reprezentând cheltuieli cu impozitul pe profit .

Organele de inspecție fiscală au diminuat profitul fiscal al contribuabilului cu suma totală de ..... lei, cu următoarea componentă:

- ..... lei reprezentând cheltuieli aferente primelor de asigurare brute recalulate și impozitate conform prevederilor **O.G. nr.7/2001**. Contribuabilul, în calitate de contractant al asigurării, a încheiat cu I SA, în calitate de asigurător, contracte de asigurare de tip plan de investiții Activ Plus, beneficiarii asigurării fiind angajații S.C. C S.R.L.. Contribuabilul nu a cumulat primele de asigurare achitate cu celelalte venituri de natură salariale realizate de angajați în vederea impozitării, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe veniturile din salarii, contribuțiile și fondurile datorate bugetului general consolidat. Potrivit art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile aferente veniturilor impozabile.

- ..... lei reprezentând cheltuieli aferente primelor de asigurare plătite către I S.A. considerate de către contribuabil cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat cheltuieli deductibile datorită cumulării acestora cu celelalte venituri de natură salarială realizate de angajați în baza art.9 alin.6 lit.c) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit;-

-.....lei reprezentând cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar la inspecția fiscală, compuse din :

- .....lei (.....lei înregistrată în evidența contabilă a contribuabilului în contul 671.13”Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare” și contul 658.82”Alte cheltuieli de exploatare” + ..... lei înregistrată în evidența contabilă a societății în contul 6714”Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare”), **cheltuieli privind despăgubiri plătite către clienți pentru bunuri constatate lipsa ori degradate în timpul transportului, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, conform art.9 alin.7 lit.f) din Legea nr.414/2002;**

- .....lei cheltuieli înregistrate din descărcare din gestiune a activelor vândute. În anul 2001 SC C SRL a achiziționat două imobile în valoare totală de .....lei pe care le-a vândut în cursul anului 2001, respectiv în anul 2002 cu suma totală de ..... lei, diferența în suma totală de .....lei dintre valoarea de cumpărare a imobilelor și cea de vânzare fiind înregistrată în anul 2003 în bilanța în contul 6728 «Alte cheltuieli cu operațiuni de capital». Din răspunsul dat de contribuabil la explicațiile solicitate descărcarea celor două imobile din gestiune nu a fost făcută la data vânzării dintr-o omisiune «remedierea efectuându-se la data constatării, adică 30.06.2003 » .

Diferența dintre prețul de achiziție al imobilelor și prețul de vânzare al acestora a fost considerată de contribuabil cheltuielă deductibilă fiscal cu toate că aceasta nu era aferentă anului fiscal 2003 conform art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002.

- ..... lei, cheltuieli cu amortizarea terenurilor înregistrate în bilanța în contul 6811”Cheltuieli de exploatare privind amortizarile, provizioanele și ajustările din depreciere”, care nu se supun amortizării, potrivit art.11 alin. (1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și art.5 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.



-..... lei, cheltuieli cu materiale de construcții, echipamente și lucrări înregistrate în balanța în contul 604 «Cheltuieli privind materialele nestocate». S.C. C S.R.L. a efectuat, în perioada 2003 - 2006, lucrări de investiții la imobilul situat în O, denumit sediu C 1 (hala 1 - "Hala de reparații motoare termice și rodaj" conform contractului de vânzare - cumpărare autentificat sub nr.....) sau "hala 1", lucrări pe care parțial le-a evidențiat eronat în evidența contabilă în analitice ale contului de cheltuieli 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate" și nu în contul 231 "Imobilizări corporale în curs". Potrivit răspunsurilor formulate de contribuabil în data de 07.07.2008, respectiv 30.07.2008 la notele explicative menționate mai sus și din devizele de lucrări anexate acestor lucrări au constat în: montat/demontat schele interior/exterior, decopertat tencuiala exterior/interior, construit scara exterioară din beton armat, construit scara interioară din beton armat, amenajat spații hidrofoare la subsol din beton armat și hidroizolație, înlocuit hidroizolație fundație, amenajat spălătorie auto din schelet metalic și tablă ondulată, realizat instalație de apă pentru spălătorie, turnat beton armat pentru pavaj (săpat fundație, montat armatura de fier beton fundație + placă, turnat beton), vopsitorie în interior și exterior, înlocuit hidroizolație acoperiș, construcție interioară în hala existentă P+I, compartimentări cu rigips pe structura de lemn și metal, montat tavan fals, montat tâmplărie cu geam termopan, amenajat grupuri sanitare (vase, chiuvete, placare cu gresie și faianță, racordare la apă și canalizare), montat centrală termică cu instalație de încălzire, refăcut instalație electrică și realizat instalație electrică și cablaj telefoane și calculatoare la construcția nouă, placat cu gresie etc..

Având în vedere precizările societății potrivit cărora imobilul avea un „grad ridicat de degradare” s-a constatat că lucrările menționate mai sus, în integralitatea lor, au avut ca efect modernizarea halei respective și mărirea gradului de confort și ambianță pentru îmbunătățirea condițiilor de lucru ale societății. Prin urmare, lucrările efectuate la "hala 1" în perioada 2003 - 2006 (25.07.2006 fiind data ultimului proces verbal de recepție) sunt lucrări de investiții care trebuiau să majoreze valoarea de intrare a mijlocului fix și să fie recuperate prin amortizare așa cum prevede art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, coroborat cu Hotărârea Guvernului nr.909/1997 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994. Conform prevederilor legale anterior menționate sunt asimilate mijloacelor fixe

investițiile efectuate la clădiri și construcții care au ca efect sporirea gradului de confort și ambient. Cu aceste sume se majorează valoarea de intrare a mijlocului fix urmând ca recuperarea acestora să se efectueze prin amortizare.

- ..... lei, **contravaloarea echipamente, materiale și lucrări de construcții înregistrate în evidența contabilă în conturile 212” Construcții” și 214” Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale” și apoi amortizate prin contul 6811 ”Cheltuieli de exploatare cu amortizările imobilizărilor”** pe măsura efectuării lucrărilor de investiții la hala C din O denumită și «hala 1» și nu la data recepției finale a acestora.

În același mod au procedat organele de inspecție fiscală **pe perioada 2004 – 2007**, respectiv **au diminuat profitul impozabil al societății**, cu :

1. Cheltuielile cu primele de asigurare brute recalulate și impozitate conform Titlului III din Legea nr.571/2003, în sumă de :

- .....lei pe anul 2004;  
- ..... lei pe anul 2005;  
- ..... lei pe anul 2006;  
-..... lei pe anul 2007, cu care s-a majorat masa cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil

2. Cheltuielile cu primele de asigurare plătite către I SA și considerate de societate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în sumă de:

- ..... lei pe anul 2004;  
- ..... lei pe anul 2007, ce au fost scăzute din totalul cheltuielilor nedeductibile stabilite de societate.

3. Pe anul 2007 organele de inspecție fiscală au majorat masa cheltuielilor deductibile cu sumă de .....lei reprezentând cheltuieli aferente veniturilor brute plătite în baza convențiilor civile încheiate cu angajații proprii recalulate și impozitate potrivit Titlului III din Legea nr.571/2003.

4. Cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală și cu care s-a majorat masa cheltuielilor nedeductibile la calculul impozitului pe profit, astfel:

**Pe anul 2004- în sumă de ..... lei, compusă din:**

- ..... lei reprezentand cheltuieli cu despagubiri platite catre clienti pentru bunuri constatate lipsa ori degradate in timpul transportului, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare, potrivit art.21(4) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;
- ..... lei reprezentand cheltuieli cu materiale de constructii inregistrate in contul 604”*Cheltuieli privind materialele stocate*” utilizate pentru investiti efectuate la imobilul Hala 1 ce trebuiau evidentiuate in contul 23 “*Imobilizari in curs*”, potrivit art.21 alin.3, art.24 alin.1 si 3 lit.d) si alin.11 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;
- ..... lei reprezentand cheltuieli cu echipamente, materiale si lucrari de constructii inregistrate in conturile 212”*Constructii*” si 214”*Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si materiale si alte active corporale*” precum si cheltuieli cu amortizarea pe masura efectuarii investitiilor la Hala 1 si nu la data receptionarii finale a acestora potrivit art.21 alin.3 lit.i), art.24 alin.2 si 3 lit.d), alin.6, alin.7 si alin.11 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;
- .... lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea aferenta avansului de achizitionare a unui imobil potrivit art.24 alin.5 lit.a), alin.7 si alin.11 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;
- ..... lei reprezentand cheltuieli cu servicii medicale – stomatologie potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

**Pe anul 2005- suma de ..... lei, compusa din:**

- .....lei reprezentand cheltuieli cu despagubiri platite catre clienti pentru bunuri constatate lipsa ori degradate in timpul transportului, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare;
- .....lei cheltuieli cu amortizarea terenurilor inregistrate eronat potrivit art.24 alin.4 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;
- ..... lei reprezentand cheltuieli cu materiale de constructii inregistrate in contul 604”*Cheltuieli privind materialele stocate*” utilizate pentru investiti efectuate la imobilul Hala 1 ce trebuiau evidentiuate in contul 23 “*Imobilizari in curs*”;
- ..... lei reprezentand cheltuieli cu echipamente, materiale si lucrari de constructii inregistrate in conturile 212”*Constructii*” si 214”*Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor*

**umane si materiale si alte active corporale**” precum si cheltuieli cu amortizarea pe masura efectuării investitiilor la **Hala 1** si nu la data receptionarii finale a acestora;

- ..... lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea aferenta avansului de achizitionare a unui imobil;
- ..... lei reprezentand cheltuieli cu servicii medicale – stomatologie .
- .....cheltuieli de protocol peste limitele legale potrivit art.21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;
- .....**lei cheltuieli cu materialele si lucrari de constructii inregistrate in conturile 603”Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”, 604”Cheltuieli privind materialele stocate” , 628”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”** ce au fost utilizate la modernizarea **halei 2** si sporire a gradului de confort care trebuiau sa majoreze valoarea imobilului si sa fie recuperate pe calea amortizarii potrivit art.21 alin.3 lit.i), art.24 alin.1 si 3 lit.a si d) si alin.11 lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;
- ..... lei cheltuieli cu impozite neretinite la sursa aferente platilor la extern potrivit art.21 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

**Pe anul 2006-** a fost influentata baza impozabila a profitului cu:

- ..... lei cheltuieli cu amortizarea aferenta investitiilor in suma de ..... lei care au majorat valoarea imobilului Hala 1 calculata de organele de inspectie fiscala la data receptiei investitiei si punerii in functiune – iulie 2006 pana la data vanzarii acestuia, care reintregesc cheltuielile deductibile potrivit art.24 alin.1, 2, 3 lit.d), alin.6, 7 si 11 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;
- .....lei majorarea in luna octombrie 2006 a cheltuielilor de exploatare ale societatii cu diferenta intre valoarea totala in suma de ..... lei a lucrarilor de investitii la Hala 1 realizate in perioada 2003 – iulie 2006 si valoarea amortizarii acestora in suma de ..... lei calculata pe perioada august – septembrie 2006 ca urmare a vanzarii imobilului, potrivit art.19 alin.1 si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;
- ..... **lei reprezinta cheltuielil nedeductile pe anul 2006, compusa din:**
- ..... lei reprezentand cheltuieli cu despagubiri platite catre clienti pentru bunuri constatate lipsa ori degradate in timpul transportului, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare;

- ..... lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea aferenta avansului de achizitionare a unui teren;
- ..... lei reprezentand cheltuieli cu servicii medicale – stomatologie;
- ..... lei cheltuieli de protocol peste limitele legale;
- .....**lei cheltuieli cu materialele si lucrari de constructii inregistrate in conturile 603”Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”, 604”Cheltuieli privind materialele stocate” , 628”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”** ce au fost utilizate la modernizarea halei 2 si sporirea gradului de confort care trebuiau sa majoreze valoarea imobilului si sa fie recuperate pe calea amortizarii la data receptiei finale;
- .....lei cheltuieli cu prime de asigurare achitate catre I SA pentru persoane care nu mai sunt angajate ale societatii potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;
- ..... **lei reprezentand cheltuieli cu materiale si lucrari de constructii inregistrate in conturile 212”Constructii” si 214” Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si materiale si alte active corporale”** precum si cheltuieli cu amortizarea pe masura efectuarii investitiilor la Hala 1 si nu la data receptionarii finale a acestora;
- .... lei cheltuieli cu impozite neretinite la sursa aferente platilor la extern;
- .....lei reprezentand valoarea ramasa neamortizata aferenta mijloacelor fixe amortizabile vandute dat fiind faptul ca nu au fost valorificate prin unitati specializate sau licitatie, potrivit art.24 alin.15 din legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.71.5 din HG nr.44/2004.

**Pe anul 2007-** suma de ..... lei reprezentand cheltuielil nedeductibile, compusa din:

- ..... lei reprezentand cheltuieli cu despagubiri platite catre clienti pentru bunuri constatate lipsa ori degradate in timpul transportului, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare;
- ..... **lei reprezentand cheltuieli cu materiale si lucrari de constructii inregistrate in conturile 212”Constructii” si 214” Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si materiale si alte active corporale”** precum si cheltuieli cu amortizarea pe masura efectuarii investitiilor la Hala 1 si nu la data receptionarii finale a acestora;
- .....lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea avansurilor platite de societate aferente Halei 2 si cu amortizarea unui teren in S;
- ... lei cheltuieli de protocol peste limitele legale;

- .... lei cheltuieli cu materialele si lucrari de constructii inregistrate in conturile 603”Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”, 604”Cheltuieli privind materialele stocate”, 628”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” ce au fost utilizate la modernizarea halei 2 si sporirea gradului de confort care trebuiau sa majoreze valoarea imobilului si sa fie recuperate pe calea amortizarii la data receptiei finale;
- .....lei cheltuieli cu prime de asigurare achitate catre I SA pentru persoane care nu mai sunt angajate ale societatii.

Potrivit constatarilor, organele de inspectie fiscala au diminuat impozitul pe profit stabilit de societate, pe perioada 2003 – 2007, de la suma de ..... lei la suma de ..... lei, stabilind **impozit pe profit virat in plus in suma de ..... lei.**

***III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatările organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:***

#### **I. IMPOZITUL PE VENITURILE DIN SALARII SI ASIMILATE SALARIILOR**

In ceea ce priveste suma de ..... lei, reprezentand:

- ..... lei impozit pe venitul din salarii;
- .....lei accesorii aferente;

precum si - ..... lei reprezentand impozit pe alte venituri, declarat de societate ca datorat și stabilit prin decizia de impunere ca fiind virat in plus,

**1. Referitor la primele de asigurare de viata achitate de societate pentru angajatii sai in suma totala de ..... lei,** Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca primele de asigurare de viata achitate societatii de asigurare pentru angajatii proprii, se includ in baza de impozitare a veniturilor din salarii si asimilate salariilor in conditiile in care primele de asigurare suportate de contestatoare nu se incadreaza in categoria asigurarilor obligatorii pentru accidente de munca si boli profesionale.

Perioada verificata a fost: 2003 – 2007.

In fapt, pe perioada verificata, societatea a achitat catre I SA, in baza contractelor de asigurare tip „Plan Investitii Activ Plus” incheiate cu societatea de asigurari, pentru o serie de angajati proprii in calitate de persoane asigurate contravaloarea primelor de asigurare in suma totala de ..... lei.

Suma de ..... lei este compusa din:

a) primele de asigurare de baza, in suma de ..... lei,

b) primele de asigurare suplimentare in suma de ..... lei.

Pe perioada verificata, pentru aceste sume, societatea a aplicat tratamente fiscale diferite. Fie nu a constituit, reținut si virat impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor aferent primelor de asigurare de baza si suplimentare suportate de angajator pentru angajații proprii cu titlu de avantaje, respectiv pe anul 2003, fie a constituit, reținut si virat impozitul pe veniturile din salarii aferent primelor de asigurare suplimentare suportate de angajator pentru angajații proprii **fara a le cumula** cu celelalte venituri din salarii sau de natura salariala obtinute de fiecare angajat.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la suplimentarea bazei de calcul a impozitului pe venitul din salarii realizat lunar de fiecare beneficiar - angajat al contribuabilului cu contract individual de munca - cu suma totala de .....lei, reprezentand contravaloarea primelor de asigurare brute platite de societatea contestatoare pentru salariații proprii, urmare a contractelor de asigurare încheiate cu I S.A. si la recalcularea impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor aferent, in conformitate cu prevederile legale in luna in care primele de asigurare au fost platite.

In drept, potrivit prevederilor art.4 alin.1 lit.g) si alin.2, art.9 alin.1 si 2, art.22, 23 alin.2 lit.i) si art.24 alin.1 si 2 din OG nr.7/2001, in vigoare pe anul 2003,

**„ART. 4**

*(1) Categoriile de venituri care se supun impozitului pe venit sunt:*

*g) alte venituri.*

*(2) În categoriile de venituri prevăzute la alin. (1) se includ atât veniturile în bani, cât și echivalentul în lei al veniturilor în natură.”*

**„ART. 9**

***(1). În aplicarea prezentei ordonanțe, în categoriile de venituri prevăzute la art. 4 se cuprind și orice avantaje în bani și în natură primite de o persoană fizică, cu titlu gratuit sau cu plata parțială,***

**precum și folosirea în scop personal a bunurilor și drepturilor aferente desfășurării activității.** Avantajele acordate includ folosința în scop personal a vehiculelor de orice tip, hrana, cazarea, personalul pentru munci casnice, reducerile de prețuri sau de tarife în cazul cumpărării unor bunuri sau prestări de servicii pentru salariații proprii, gratuitățile de bunuri și servicii, inclusiv sumele acordate pentru distracții sau recreere, precum și altele asemenea.

**(2) Nu sunt avantaje:**

a) contravaloarea folosinței locuinței de serviciu sau locuinței din incinta unității, potrivit repartiției de serviciu, numirii conform legii sau specificității activității, compensarea chiriei pentru personalul din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și compensarea diferenței de chirie suportate de persoana fizică conform legilor speciale;

b) contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au domiciliul și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, la nivelul unui abonament lunar, pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei.”

**“ART. 22**

Sunt considerate venituri din salarii, denumite în continuare salarii, toate veniturile în bani și/sau în natură, obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor sau de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă, de maternitate și pentru concediul de îngrijire a copilului în vârstă de până la 2 ani.”

**“ART. 23**

**În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:**

**i) alte drepturi de natură salarială sau asimilate salariilor.”**

**“ART. 24**

**(1) Venitul brut din salarii reprezintă suma veniturilor realizate de salariat pe fiecare loc de realizare a venitului.**

(2) Venitul net din salarii se determină prin deducerea din venitul brut, determinat potrivit prevederilor alin. (1), a următoarelor cheltuieli, după caz:

a) contribuțiile obligatorii datorate, potrivit legii, pentru protecția socială a șomerilor, pentru asigurările sociale de sănătate, contribuția individuală de asigurări sociale, precum și alte contribuții obligatorii stabilite prin lege, după caz;



b) o cotă de 15% din deducerea personală de bază, acordată cu titlu de cheltuieli profesionale, o dată cu deducerea personală de bază la același loc de muncă.”

Totodata, potrivit art.9 pct.1 si 2 din HG nr.54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, in vigoare pe anul 2003:

**“1. Avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de contribuabil de la terți sau ca urmare a unei relații contractuale între părți, precum contractul de muncă, convenția civilă de prestări de servicii și altele, după caz.**

**2. În aplicarea prevederilor art.9 alin.(1) din ordonanță, la stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de către persoana fizică, cum ar fi:**

**i) contravaloarea primelor de asigurare suportate de persoana juridică sau de o altă entitate, pentru angajații proprii, precum și pentru alți beneficiari, cu excepția primelor de asigurare obligatorii potrivit legislației în materie.**

Tratamentul fiscal al avantajului reprezentând contravaloarea primelor de asigurare este următorul:

**- pentru beneficiarii care obțin venituri salariale și asimilate salariilor de la suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse prin cumularea cu veniturile de această natură ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare.”**

Iar la art.24 pct.1 din același act normativ se prevede ca :

**“1. Venitul brut din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate conform art.22 și 23 din ordonanța, precum și a avantajelor primite conform art.9 din ordonanță de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.”**

**Pe perioada 2004 – 2007, sunt incidente prevederile art.55 alin.2 lit.k) si alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:**

**„ART.55**

**(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:**

**k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.**

**(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate dependentă includ, însă nu sunt limitate la:**

**g) primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii.”**

Totodata, potrivit pct.70 lit.h) HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in explicitarea art.55 din Codul fiscal,

**“70. La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi:**

**h) contravaloarea primelor de asigurare suportate de persoana juridică sau de o altă entitate, pentru angajații proprii, precum și pentru alți beneficiari, cu excepția primelor de asigurare obligatorii potrivit legislației în materie.**

**Tratamentul fiscal al avantajului reprezentând contravaloarea primelor de asigurare este următorul:**

**- pentru beneficiarii care obțin venituri salariale și asimilate salariilor de la suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse prin cumularea cu veniturile de această natură ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare;**

**- pentru alți beneficiari care nu au o relație generatoare de venituri salariale și asimilate salariilor cu suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse în conformitate cu prevederile art. 78 din Codul fiscal.”**

Si conform pct.106 din acelasi act normativ:

**“106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.”**

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca primele de asigurare de viata achitate de societatea contestatoare pentru persoanele fizice ce au calitatea de salariat, pe perioada verificata, din punct de vedere fiscal reprezinta avantaje de natura salariala sau asimilate salariilor care se impoziteaza prin cumularea cu veniturile de această natură ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare.

În același sens este și punctul de vedere exprimat de direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice - Direcția Legislație Impozite Directe- prin adresa nr....., emisă pentru speța în cauză:

*“În ceea ce privește tratamentul fiscal al asigurării de viață, acesta este prevăzut la art.55 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că reprezintă avantaje primite în legătură cu o activitatea dependentă, primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii.[...]”.*

Ca urmare, în mod legal organele de inspectie fiscala au inclus în venitul brut din salarii, pe anul 2003, avantajele primite de salariați constând în prime de asigurare de viață suportate de angajator pentru angajații cu contract de muncă individual iar în ceea ce privește perioada 2004 – 2007 în mod legal au procedat organele de inspectie fiscala la recalcularea veniturilor din salarii și asimilate salariilor prin cumularea primelor de asigurare plătite de angajator pentru angajați ce reprezintă avantaje și la stabilirea de diferențe suplimentare de impozit pe salarii.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia a încheiat contracte de asigurări de viață pentru angajații săi întrucât activitatea desfășurată prezintă riscuri de accidente pentru persoanele care lucrează la primirea, pregătirea expedierii și transportul expedițiilor la destinație de natură să afecteze sănătatea salariaților atrăgând astfel răspunderea materială a societății angajatoare în baza dispozițiilor art.46 din Legea protecției muncii nr. 90/1996 nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât astfel de cheltuieli cu contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă se constituie în baza art.21 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care, așa cum se explicitează la pct.26 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: **“26. Intră sub incidența prevederilor art.21 alin.(2) lit. c) din Codul fiscal cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, efectuate potrivit Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare. Cheltuielile cu primele de asigurare pentru riscul profesional, efectuate potrivit legislației specifice, sunt deductibile la calculul profitului impozabil.”**

Astfel, potrivit art.1 din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare:

**“Asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale reprezintă o asigurare de persoane, face parte din sistemul de asigurări sociale, este garantată de stat și cuprinde raporturi specifice prin care**

**se asigură protecția socială a salariaților împotriva diminuării sau pierderii capacității de muncă și decesului acestora ca urmare a accidentelor de muncă și a bolilor profesionale.”**

Iar potrivit art.8 din același act normativ, pot avea calitatea de asiguratori :

“ (1) Are calitatea de asigurător, potrivit prezentei legi, Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale, denumită în continuare **CNPAS**.

(2) Atribuțiile specifice de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale se exercită **de casele teritoriale de pensii**.

(3) Atribuțiile specifice de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, în calitate de prestatori de servicii, pot fi realizate, în condițiile prezentei legi, **și de asociații profesionale de asigurare, constituite în acest scop pe sectoare de activitate ale economiei naționale**.

(4) Asociațiile profesionale de asigurare funcționează pe bază de statut propriu, cu respectarea prevederilor prezentei legi și ale **Ordonanței Guvernului nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații, cu modificările și completările ulterioare.**”

Mai mult, potrivit art.2 din Legea protecției muncii nr.90/1996:

“ (1) Prevederile prezentei legi se aplică tuturor persoanelor juridice și fizice la care activitatea se desfășoară cu personal angajat pe bază de contract individual de muncă sau în alte condiții prevăzute de lege.”

iar potrivit art.7 și art.8 din același act normativ

“ (1) **Contractele colective de muncă ce se încheie la nivelul unităților, grupurilor de unități, ramurilor de activități, precum și la nivel național vor cuprinde, obligatoriu, clauze referitoare la protecția muncii, în conformitate cu prevederile prezentei legi, a căror aplicare să asigure prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale.**

(2) **În contractele individuale de muncă, precum și în contractele de formare profesională vor fi stipulate clauze privind protecția muncii, stabilindu-se și răspunderea părților.[...]**

ART. 8

**(1) În regulamentele privind organizarea și funcționarea persoanelor juridice vor fi stabilite obligații și răspunderi în domeniul protecției muncii, în conformitate cu prevederile prezentei legi.**

(2) **În funcție de natura, complexitatea și riscurile specifice activității desfășurate, precum și de numărul salariaților, persoanele**

**juridice vor stabili personalul cu atribuții în domeniul protecției muncii sau, după caz, vor organiza compartimente de protecție a muncii.”**

În acest sens, potrivit art.9 din Legea protecției muncii nr.90/1996 societatea nu poate desfășura activitate de prestații decât în urma obținerii autorizației de funcționare din punct de vedere al protecției muncii “ (1) Desfășurarea activităților de producție sau a prestațiilor de servicii este condiționată de obținerea autorizației de funcționare din punct de vedere al protecției muncii, emisă de inspectoratele teritoriale de muncă, cu excepția activităților desfășurate de unitățile din subordinea organelor și a serviciilor prevăzute la art. 4 alin. (2).

(2) Persoanele juridice și persoanele fizice au obligația să confirme anual la inspectoratul teritorial de muncă faptul că se păstrează condițiile inițiale pentru care s-a eliberat autorizația de funcționare din punct de vedere al protecției muncii.”

Iar începând cu data de 01.10.2006 intra în vigoare Legea nr.319/2006 prin care se stabilesc obligațiile angajatorilor în ceea ce privește măsurile de supraveghere corespunzătoare a sănătății lucrătorilor în funcție de riscurile privind securitatea și sănătatea în muncă stabilite potrivit reglementărilor legale iar în cazul oricărui eveniment angajatorul are obligația ca acestea să fie comunicate inspectoratelor teritoriale de muncă sau asiguratorului, potrivit Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit celor de mai sus se reține că primele de asigurare de viață plătite de societatea contestatoare pentru angajații săi către I SA **nu reprezintă prime de asigurare obligatorii**, prevăzute de Legea nr.346/2003 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, acestea se referă la asigurări de viață private pentru deces în caz de accidente și nu la asigurări privind protecția socială a salariaților împotriva diminuării sau pierderii capacității de muncă și decesului acestora ca urmare a accidentelor de muncă și a bolilor profesionale.

De asemenea, în ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia aceste prime reprezintă asigurări obligatorii întrucât “*potrivit pct.2 lit.i) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.54/2003 de aplicare a art.9 din OG nr.7/2001 nu sunt considerate venituri neimpozabile, fiind exceptate în mod expres de aceasta prevedere legală*”, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum a fost prezentat și în considerentele deciziei norma de drept prevede:

“2. În aplicarea prevederilor [art.9](#) alin. (1) din ordonanță, la stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de către persoana fizică, cum ar fi:

i) **contravaloarea primelor de asigurare suportate de persoana juridică sau de o altă entitate, pentru angajații proprii, precum și pentru alți beneficiari, cu excepția primelor de asigurare obligatorii potrivit legislației în materie. Tratamentul fiscal al avantajului reprezentând contravaloarea primelor de asigurare este următorul:”**

**Tratamentul fiscal al avantajului reprezentând contravaloarea primelor de asigurare este următorul:**

**- pentru beneficiarii care obțin venituri salariale și asimilate salariilor de la suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse prin cumularea cu veniturile de această natură ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare;**

**- pentru alți beneficiari care nu au o relație generatoare de venituri salariale și asimilate salariilor cu suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse în conformitate cu prevederile [art. 43](#) din ordonanță;**

**- până la data aplicării prezentelor norme metodologice, în situația în care suportatorul primelor de asigurare le-a înregistrat și le-a suportat drept cheltuieli nedeductibile, acestea nu sunt supuse tratamentului fiscal de mai sus.”**

În ceea ce privește alineatul 3 privind tratamentul fiscal al acestor avantaje referitor la înregistrarea de către suportator a acestor prime de asigurare pe cheltuieli nedeductibile și care nu se supun impozitarii la beneficiarul de salarii se reține că actul normativ precizează că aceasta are loc “**până la data aplicării prezentelor norme metodologice**” or, HG nr.54/16.01.2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit, a fost publicată în Monitorul Oficial nr.83 din 11.02.2003 și potrivit art.73 :

**“ Norme metodologice:**

**Prezentele norme metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit, cu excepția prevederilor referitoare la art. 6 lit. f<sup>1</sup>) și f<sup>2</sup>) din ordonanță, intră în vigoare cu data de 1 ianuarie 2003.**

**Începând cu anul fiscal 2003 își încetează aplicabilitatea normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1.066/1999, publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 2 din 5 ianuarie 2000.”**

Potrivit celor de mai sus se retine ca, si pe anul 2003, avantajele primite de beneficiarii de salarii sub forma primelor de asigurare, altele decat cele obligatorii, se impoziteaza pe cumulat in luna in care sunt plătite primele de asigurare si reprezinta venituri de natura salariala sau asimilate salariilor.

Ca urmare, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**2. Referitor la suplimentarea bazei de calcul a impozitului pe salarii cu suma de ..... lei reprezentand contravaloarea onorariilor platite de societate in baza Conventiilor civile incheiate cu o parte dintre angajatii proprii, cu consecinta stabilirii, prin decizia de impunere contestata, a sumei de ..... lei ca impozit pe alte venituri virat in plus,** Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca sumele achitate angajatilor proprii sub forma de onorarii in baza Conventiilor civile se includ in baza de impozitare a veniturilor din salarii si asimilate salariilor in conditiile in care conventiile civile au fost incheiate cu persoane ce au si calitatea de angajat cu contract individual de munca pentru prestari de servicii ce fac parte din obiectul activitatii principale si secundare desfasurata de societate sau daca sumele respective pot fi incluse in categoria "alte venituri" cu impunere separata.

In fapt, **pe perioada mai - iulie 2007,** societatea a incheiat conventii civile, in baza prevederilor Codului civil, cu un numar de .. de persoane fizice ce aveau si calitatea de angajați ai contribuabilului cu contracte individuale de munca incheiate in baza prevederilor Codului Muncii, aprobat prin Legea nr.53/2003. Obiectul acestor conventii a constat in efectuarea de către persoana fizica in baza solicitărilor primite de la societatea contestatoare, contra unui onorariu stabilit, a diverselor servicii **cuprinse in obiectul de activitate principal sau secundar al contribuabilului constand in:** servicii de asistenta in curierat rapid, servicii de curierat altele decât cele de posta naționala, servicii de instruire a noilor angajați, operator telefonie, operator calculator, servicii de contabilitate, operator vânzări, servicii de publicitate, servicii de asistenta in management, contribuție la reclamele realizate de C, servicii de sondaj a pieței si clienților, etc.. si a calculat impozit pe venituri din alte surse prin retinerea la sursa din veniturile platite a impozitului stabilit prin aplicarea cotei de 16%.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca onorariile achitate in baza Conventiilor civile sunt venituri de natura salariala intrucat serviciile

ce fac obiectul conventiilor civile fac parte din obiectul de activitate principal sau secundar al societatii iar Codul muncii impune ca orice activitate de munca sa fie prestata in temeiul unui contract individual de munca avand dispozitii derogatorii fata de dreptul comun astfel ca, au procedat la suplimentarea bazei de calcul a impozitului pe salarii prin cumularea acestor venituri din onorarii cu veniturile salariale si au calculat in consecinta o diferenta de impozit pe venitul din salarii corespunzator acestor venituri.

Totodata, suma de ..... lei, calculata si virată de societate ca reprezentand impozit pe alte venituri a fost constatata de organele de inspectie fiscala **ca impozit pe alte venituri virat in plus.**

In drept, potrivit art.55 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.”*

Si ale art.55 alin.2 lit.k) din acelasi act normativ:

*(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:*

***k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.”***

Iar potrivit pct.68 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“68.Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:*

*a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:*

- salariile de bază;*
- sporurile și adaosurile de orice fel;*
- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;*
- recompensele și premiile de orice fel;*



- *sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;*

- *sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;*

- *sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;*

- ***orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;***

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca organele de inspectie fiscala au reincadrat onorariile achitate de societatea contestatoare persoanelor fizice cu care a incheiat atat conventie civila de prestari servicii cat si contract individual de munca ca fiind venituri de natura salariala sau asimilate salariilor.

Considerentele avute in vedere au fost ca in baza conventiilor civile s-au desfasurat activitati ce fac obiectul de activitate principal si secundar al societatii, acestea fiind desfasurate si in baza contractului de munca individual sau in baza unor contracte individuale de munca cu timp partial, potrivit Codului muncii cu persoana anagajta cu contract individual de munca calificat sau specializat in astfel de prestari servicii.

Din analiza efectuata de organele de inspectie fiscala, la pag.17 – 19 din raportul de inspectie fiscala, prin care s-a prezentat in paralel obiectul conventiei civile si obiectul contractului individual de munca pentru aceeasi persoana, rezulta ca persoanele fizice incadrate cu contract individual de munca ca: operator pc, curier, ambalator, sofer, incarcator descarcat, curier-sofer, economist au incheiate si conventii civile pentru „servicii de asistenta in curierat rapid, servicii de instruire a noilor angajati, servicii de publicitate, servicii de mandat civil, servicii de asistenta in managemenet, contributii la reclame realizate de C, servicii de sondaje a pietei si clientilor” precum si servicii de asistenta in curierat, servicii de curierat altele decat cele de posta nationala, servicii de asistenta in curierat rapid, operator telefonie/calculator, etc..

Potrivit celor de mai sus rezulta ca pentru persoane angajate cu contract individual de munca ca „operator pc” s-a incheiat si conventie civila pentru aceleasi servicii de „operator calculator”, „operator telefonie/calculator”, „servicii de asistenta in curierat rapid/operator telefonie/calculator” sau „servicii evidenta computerizata, operator telefonie, calculator de vanzari”, servicii care coincid cu activitatea

desfasurata de persoanele respective in baza contract individual de munca. Exemplu: pozitia 34 MCD – angajat ca „operator pc” iar prin conventia civila desfasoara servicii de „operator calculator” , etc.

Exemple: pozitiile 19, 26, 34, 49 , 55 si 59 din situatia prezentata la pag.17-19 din raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii decizie de impunere.

De asemenea, se reține că persoanele angajate cu contract individual de munca ca economist, ambalator, incarcator-descarcator au incheiate conventii civile pentru servicii de curierat ce sunt efectuate de personal calificat pentru astfel de servicii in baza contractului individual de munca.

Totodata, se retine ca la contestatie societatea anexeaza trei conventii civile de prestari servicii nr....., nr..... si nr..... cat si fisele postului ale persoanelor angajate atat cu contract individual de munca din care rezulta ca prestarile de servicii din conventii ca fiind servicii de curierat iar fisele postului arata ca persoanele respective sunt angajate cu contract individual de munca pentru servicii de contabilitate, relatii cu clientii sau operare calculator. Exemplu: Conventia civila de prestare servicii nr.....are ca obiect „operare PC, servicii curierat, servicii sondaj piata si clienti” iar fisa postului pentru persoana V A G prevede servicii de contabilitate: completare jurnal de cumparari, emitere facturi catre firmele cu contract, etc.

Potrivit celor exemplificate se retine ca societatea **nu poate justifica criteriile avute in vedere la incheierea conventiilor civile privind incredintarea efectuării serviciilor de curierat, ce fac obiectul principal si secundar de activitate al acesteia, unor persoane calificate in domeniul economic sau IT.**

De asemenea, **din conventiile civile nu rezulta timpul alocat prestarii serviciilor de catre proprii angajati in conditiile in care aceleasi servicii sunt efectuate in baza contractelor individuale de munca pentru care persoanele angajate sunt remunerate in functie de numarul de ore stabilit prin contractul individual de munca.**

La art.10 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii este reglementat contractul individual de munca:

**“ Contractul individual de muncă este contractul în temeiul căruia o persoană fizică, denumită salariat, se obligă să presteze munca pentru și sub autoritatea unui angajator, persoană fizică sau juridică, în schimbul unei remunerații denumite salariu.”**

Iar la art.87 si art.88 din Codul muncii, se prevede ca pentru executarea unei sarcini precise și cu caracter temporar, denumită misiune de muncă temporară, **“și numai în următoarele cazuri:**

a) pentru înlocuirea unui salariat al cărui contract individual de muncă este suspendat, pe durata suspendării;

b) pentru prestarea unor activități cu caracter sezonier;

c) pentru prestarea unor activități specializate ori ocazionale.”

angajatorul poate apela la un agent de muncă temporară “societate comercială autorizată de Ministerul Muncii și Solidarității Sociale, care pune provizoriu la dispoziție utilizatorului personal calificat și/sau necalificat pe care îl angajează și îl salarizează în acest scop. Condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară se stabilesc prin hotărâre a Guvernului.”

Potrivit art.101 din Codul muncii, modificat si completat prin OUG nr.55/2006 :

**“(1) Angajatorul poate încadra salariați cu program de lucru corespunzător unei fracțiuni de normă de cel puțin două ore pe zi, prin contracte individuale de muncă pe durată nedeterminată sau pe durată determinată, denumite contracte individuale de muncă cu timp parțial.**

**(4) Salariatul comparabil este salariatul cu normă întreagă al aceluiași angajator, care prestează aceeași activitate sau una similară cu cea a salariatului angajat cu contract individual de muncă cu timp parțial. Atunci când nu există un salariat comparabil se au în vedere dispozițiile din contractul colectiv de muncă aplicabil acelu angajator sau dispozițiile legislației în vigoare.”**

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca serviciile prestate de persoanele cu contract individual de munca pe baza conventiilor civile de prestari servicii nu sunt de natura ocazionala sau specializate si nu au caracter sezonier iar prestarile de servicii inscrise in conventiile civile de prestari servicii fac obiectul activitatii principale si secundare desfasurata de societate asa cum sunt prevazute in Certificatul constatator emis de Oficiul National al Registrului Comertului, prezentat in anexa 1la raportul de inspectie fiscala, respectiv – Activitate principala cod CAEN 5320 “Alte activitati postale si de curier”, Activitati secundare cod CAEN: 4511 “Comerț cu autoturisme și autovehicule usoare”, 4519”Comert cu alte autovehicule”, 4520”Intretinere si reparatii autovehicule”, 4941”Transporturi rutiere de marfur” , 5210”Depozitari”,5224”Manipulari”, 5229”Alte activitati anexe transporturilor”, 5310”Activitati postale desfasurate sub obligativitatea serviciului universal”, 5829”Activitati de

*editare a altor produse software”* , etc.. , pentru care societatea are angajat personal cu contract individual de munca.

Ca urmare, potrivit reglementarilor legale in vigoare privind munca prestata de persoane fizice, respectiv Codul muncii aprobat prin Legea nr.53/2003, se impune ca orice activitate de munca sa fie prestata in baza unui contract individual de munca, prin agent de munca temporara **sau in baza unui contract individual de munca cu timp partial “care prestează aceeași activitate sau una similară cu cea a salariatului angajat cu contract individual de muncă.”**

Potrivit naturii prestarilor de servicii inscrise in conventiile civile de prestari servicii acestea sunt cele prevazute in obiectul principal si secundar de activitate al societatii, respectiv activitati postale si de curier, alte activitati anexe transporturilor, activitati postale desfasurate sub obligativitatea serviciului universal, activitati de editare a altor produse software ce nu au caracter sezonier, specializat sau ocazional si chiar in situatia in care acestea ar fi avut si caracter ocazional potrivit Codului muncii societatea ar fi trebuit sa apeleze la un agent de muncă temporară autorizat de Ministerul Muncii și Solidarității Sociale in vederea punerii la dispozitie, provizoriu de personal calificat/necalificat.

Se retine si faptul ca in vederea stabilirii naturii serviciilor prestate in baza conventiilor civile de prestari servicii organele de inspectie fiscala au solicitat lamuriri prin nota explicativa din data de 29.07.2008 societatea precizand:”prestarea serviciilor zilnice, conform conventiilor civile incheiate s-a efectuat fara a pastra o evidenta a acestora in arhiva si in functie de necesitatile activitatii societatii la momentul respectiv [...]” , **societatea neputand prezenta documente din care sa rezulte ca serviciile prestate pe baza de conventii civile**, chiar daca fac parte din obiectul principal sau secundar al activitatii desfasurate de societate **au caracter aleator, sezonier sau specific.**

De altfel, prin contestatie societatea prezinta argumentele pentru care a incheiat conventii civile si nu contracte individuale de munca cu timp partial ca fiind de natura sa **elimine obligatiile angajatorului ce deriva din incadrarea pe baza de contract individual de munca**, respectiv nu a necesitat verificarea prealabila a aptitudinilor si starii de sanatate a persoanei fizice, flexibilitatea in ce priveste perioada de prestare a serviciilor, denuntarea unilaterala a contractului, nu mai necesita stabilirea de drepturi specifice pentru angajat - concediu de odihna, concediu medical, detasare, suspendare pentru formare profesionala, etc..

Astfel, in ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia conventiile au fost incheiate in baza Codului civil si nu contin dispozitii care sa determine aplicabilitatea Codului muncii iar incheierea oricarui contract este libera potrivit principiului libertatii de vointa in materia contractelor atat timp cat nu contravine dispozitiilor legale imperative si ordinii publice nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere urmatoarele:

Potrivit art.942 din Codul civil *“Contractul este acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge între dânșii un raport juridic”* si, in principiu, incheierea oricarui contract este libera potrivit principiului libertatii de vointa in materia contractelor **insa acest principiu trebuie inteles ca nu este vorba de o libertate in general ci de o libertate pe care o conditioneaza si o determina viata sociala pe de o parte si dispozitiile cuprinse in normele legale pe de alta parte.**

Astfel, potrivit art.5 din Codul civil *“Nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare\*)*, la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri” or, potrivit dispozitiilor Legii nr.53/2003 si Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, acte normative care prin domeniul de reglementare, intereseaza ordinea publica, **vointa legiuitorului a fost aceea de a impune o anumita conduita agentilor economici astfel incat partile sa-si conformeze activitatea fata de niste prevederi contractuale existente iar vointa juridica care sta la baza contractului trebuie sa se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate si nu sa deroge de la acestea.**

Ca urmare, societatea nu poate sa incheie conventii civile pentru aceleasi servicii ce fac obiectul contractului individual de munca si pentru care societatea nu poate demonstra caracterul specializat, sezonier sau temporar, servicii pentru care potrivit Codului muncii societatea avea posibilitatea de a incheia contract cu agent de munca temporara **sau contract individual de munca cu timp partial in baza caruia se poate desfasura aceeași activitate sau una similară cu cea a salariatului angajat cu contract individual de muncă**, explicitarea normei legale fiind suficient de clara pentru participantii la viata economica.

Potrivit celor prezentate se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat veniturile obtinute de persoanele fizice in baza conventiilor civile de prestari servicii ca fiind venituri de natura salariala si au calculat diferenta de impozit pe salarii suplimentara in sarcina societatii, si pe cale de consecinta **au stabilit impozitul pe alte venituri in suma de ..... lei ca fiind virat in plus.**

Ca urmare se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru aceste capete de cerere.

Potrivit celor prezentate in considerentele de la cap.I pct.1 si 2 din decizie se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe salarii stabilit suplimentar in suma de ..... lei, pentru accesoriile aferente in suma de ..... lei si se mentine constatarea privind impozitul pe alte venituri in suma de ..... lei, stabilit prin decizia de impunere ca fiind virat in plus .

## **II.IMPOZITUL PE VENITURILE DIN ALTE SURSE**

**In ceea ce priveste suma de .....lei reprezentand:**

- ..... lei        **impozit pe venituri din alte surse;**
- ..... lei        **acesorii aferente,**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca intra in sarcina societatii obligatia de a achita si de a suporta, in calitate de contractant, contravaloarea primelor de asigurare de viata pentru fosti angajati care, la data achitarii primelor de asigurare nu mai aveau calitatea de angajat cu contract individual de munca.

Perioada verificata: 01.01.2003 – 31.12.2007.

In fapt, pe perioada verificata, societatea a suportat contravaloarea primelor de asigurare de viata pentru fosti angajatii care, la momentul achitarii primelor catre societatea de asigurare nu mai aveau calitatea de anagajati cu contract individual de munca ai societatii contestatoare.

In drept, potrivit art.55 alin.1, alin.2 lit.k si alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.*

*(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:*

*k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.*

**(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate dependentă includ, însă nu sunt limitate la:**

**g) primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii.”**

Si potrivit pct.70 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in explicitarea prevederilor art.55 alin.3 din Codul fiscal:

**“70. La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi:**

**h) contravaloarea primelor de asigurare suportate de persoana juridică sau de o altă entitate, pentru angajații proprii, precum și pentru alți beneficiari, cu excepția primelor de asigurare obligatorii potrivit legislației în materie.**

**Tratamentul fiscal al avantajului reprezentând contravaloarea primelor de asigurare este următorul:**

**- pentru beneficiarii care obțin venituri salariale și asimilate salariilor de la suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse prin cumularea cu veniturile de această natură ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare;**

**- pentru alți beneficiari care nu au o relație generatoare de venituri salariale și asimilate salariilor cu suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse în conformitate cu prevederile art. 78 din Codul fiscal.”**

Iar potrivit art.78 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

**“(1) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:**

**a) prime de asigurări suportate de o persoană fizică independentă sau de orice altă entitate, în cadrul unei activități pentru o persoană fizică în legătură cu care suportatorul nu are o relație generatoare de venituri din salarii, potrivit cap. III din prezentul titlu;”**

iar potrivit art.79 din același act normativ :

**“1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.**

*(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.*

*(3) Impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii impozit pe venit din alte surse pentru primele de asigurare de viata suportate de societate pentru persoane fizice cu care societatea nu are o relatie generatoare de venituri din salarii.

Ca urmare, se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru impozitul pe veniturile din alte surse in suma de ..... lei.

Pe cale de consecinta si avand in vedere principiul de drpt conform caruia accesoriul urmeaza principalul se va respinge ca neintemeiata contestatia si pentru accesoriile aferente in suma de ..... lei.

### **III. CONTRIBUTII SOCIALE**

**1.) Referitor la suma totala de ..... lei, reprezentand:**

- CAS datorata de angajator;**
- accesorii aferente CAS datorata de angajator;**
- CAS datorata de asigurati;**
- accesorii aferente CAS datorata de asigurati;**
- contributia sociala pentru accidente si boli profesionale;**
- accesorii aferente contributiei sociale pentru accidente si boli profesionale;**
- contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;**
- accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;**
- CAS datorata de angajator;**
- accesorii aferente CASS datorata de angajator;**
- CASS datorata de asigurati;**
- accesorii aferente CASS datorata de asigurati;**
- contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice si fizice;**
- accesorii aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice si fizice;**
- contributia angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;**



**- accesorii aferente contributiei angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca acestea au fost legal stabilite de organele de inspectie fiscala in sarcina societatii in conditiile in care la capitolele precedente, respectiv cap.I, pct.1 si 2 din decizie, s-a retinut ca baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii a fost legal majorata in timpul inspectiei fiscale iar contributiile sociale se calculeaza asupra veniturilor salariale.

Perioada verificata: 2003 – 2007.

In fapt, in perioada 2003 - 2007 contestatoarea a platit la societatea de asigurari I SA contravaloarea primelor de asigurare de viata pentru angajatii sai pentru care, pe perioada 2003 nu a calculat impozit pe salarii iar pentru perioada 2004 – 2007 a calculat impozit pe salarii fara a calcula, retine si plati la bugetul asigurarilor sociale contributiile de asigurari sociale datorate de angajator si retinute de la asigurati.

De asemenea, pentru veniturile obtinute de persoanele angajate pentru activitati desfasurate pe baza de conventii civile pe perioada mai-iulie 2007 societatea a calculat impozit pe alte venituri, in conditiile in care asa cum s-a analizat la cap.I pct.2 din decizie, acestea reprezinta venituri de natura salariala si asimilate salariilor, fara a calcula, retine si plati la bugetul asigurarilor sociale contributiile de asigurari sociale datorata de angajator si retinuta de la asigurati.

In drept, in ceea ce priveste contributiile la asigurarile sociale datorate de angajator si retinuta de la asigurati, sunt incidente prevederile art.18, 23 si 24 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, care prevad:

**“ART. 18**

**(1) În sistemul public sunt contribuabili, după caz:**

**a) asigurații care datorează contribuții individuale de asigurări sociale;**

**b) angajatorii;**

**ART. 23\*)**

**(1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:**

a) salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, în cazul asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I, sau veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. II;

**ART. 24\*)**

(1) Baza lunară de calcul, la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale, o constituie fondul total de salarii brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II.

În ceea ce privește contribuțiile la asigurările sociale de sănătate datorate de angajatori și reținute de la asigurați, sunt incidente prevederile art.51.alin.2 lit.a) și art.52 alin.2 din OUG nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“ART. 51**

“ (2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;

**ART. 52**

(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze casei de asigurări o contribuție de 7% datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă; acestea au obligația să anunțe casei de asigurări orice schimbare care are loc în nivelul veniturilor;

Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială. Structura acestuia pe categorii de venituri este detaliată prin normele de încasare aprobate prin ordin al președintelui CNAS, cu avizul consiliului de administrație”

Art.257 alin.2 lit.a) și art.258 alin.1 și alin.2 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care prevad:

**“ART. 257**

(1) *Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurațiile de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).*

(2) *Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:*

*a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;*

#### **ART. 258**

(1) *Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 7% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.*

(2) *Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.”*

Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice și la contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale sunt incidente prevederile art.4 alin.2 din OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate:

*“(2) Începând cu data de 1 ianuarie 2006, cota de contribuție pentru concedii și indemnizații, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata drepturilor prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, este de 0,85%, aplicată la fondul de salarii sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj, asupra veniturilor supuse impozitului pe venit ori asupra veniturilor cuprinse în contractul de asigurări sociale încheiat de persoanele prevăzute la art.1 alin.(2) lit.e), și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.”*

Si ale art.256 alin.5 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății:

*“(5) Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata acestor drepturi, este de 0,75%, **aplicată la fondul de salarii** sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj ori asupra veniturilor supuse impozitului pe venit, și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, în condițiile legii.”*

Iar potrivit art.7 alin.1 din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale:

*“ (1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare, în cotă de 0,25%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de salariați.”*

Fata de prevederile legale de mai sus, avand in vedere ca la capitolul I pct.1 si 2 din decizie s-a retinut ca primele de asigurare achitate in numele salariatilor precum si onorariile incasate de angajati pe baza de conventii civile reprezinta venituri de natura salariala si asimilate salariilor precum si faptul ca societatea nu aduce argumente cu privire la cota de contributii si modul de calcul al acestora contestatia va fi respinsa ca neintemeiata si pentru contributiile sociale si accesoriile aferente acestora.

**2. In ceea ce priveste suma de ..... lei, reprezentand:**

- varsaminte de la persoane juridice juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate;
- accesorii aferente varsamintelor de la persoane juridice juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate;
- accesorii aferente CAS datorata de angajator;
- accesorii aferente CAS datorata de asigurati;
- accesorii aferente contributiiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- accesorii aferente contributiiei de asigurari pentru somaj datorata de asigurati;
- accesorii aferente CASS datorata de angajator;
- accesorii aferente CASS datorata de asigurati,

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza varsamintele de la persoane juridice juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate, accesoriile aferente precum si accesoriile aferente contributiilor sociale in conditiile in care prin contestatie nu se aduc argumente care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, s-a calculat in sarcina societatii diferenta suplimentara privind varsamintele de la persoane juridice juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate ca urmare a necalcularii de catre societatea a acestei contributii pe anul 2003, sem.I 2004 si sem.I 2007 si a calcularii eronate a contributiiei pe sem.II 2007, accesorii aferente precum si accesorii pentru plata cu intarziere pe anul 2003 a CAS datorata de angajator, CAS datorata de asigurati, contributiiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator, contributiiei de asigurari pentru somaj datorata de asigurati,

CASS datorata de angajator si CASS datorata de asigurati fara ca prin contestatie sa se aduca argumente cu privire la aceste obligatii fiscale.

In drept, sunt incidente prevederile art.206 din OG nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

“ (1) *Contestatia se formulează în scris si va cuprinde:*

b)  *motivele de fapt si de drept;”*

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.c) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Presedintele Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, potrivit caruia:

“12.1. *Contestatia poate fi respinsă ca:*

c)  *nemotivată, în situatia în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionării”.*

Potrivit prevederilor legale de mai sus si avand in vedere ca organul de solutionare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste aceste sume, se va respinge contestatia ca nemotivata.

#### **IV. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

**In ceea ce priveste suma totala de ..... lei, reprezentand:**

- ..... lei     **TVA ;**
- ..... lei     **accesorii aferente TVA,**

**1. Referitor la TVA neacceptata la deducere in suma de ..... lei,**

**1.a) In ceea ce priveste TVA in suma de .....lei aferenta chiriilor pentru spatii comerciale facturate de furnizori neacceptata la deducere,** cauza supusa solutionarii este daca societatea are drept de deducere a TVA aferenta operatiunilor de inchiriere spatii facturate contestatoarei pe perioada 2003 – 2007, operatiuni scutite de TVA dar pentru care persoana impozabilă poate opta pentru taxarea lor, în condițiile în care pentru perioada 2003 – 2007, societatea prezintă un tabel cu 17 notificări privind optiunea de taxare, depuse la organele fiscale în perioada 2007 – 2008, ce nu au fost analizate de organele de inspectie fiscală în raport cu prevederile legale incidente pe fiecare perioadă fiscală.

Perioada verificata 2003 – 2007.

In fapt, pe perioada 2003 – 2007 societatea a dedus TVA aferenta contravalorii chiriilor achitate pentru spatii comerciale facturate de furnizori pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pe motiv ca, fie nu a prezentat notificari privind optiunea de taxare, fie prin notificari erau depuse ulterior datei emiterii facturilor cu TVA, fie furnizorii au depus notificări cu optiunea de taxare de la o data ulterioara sau anterioara depunerii notificarii, fie prin notificari nu s-a precizat data de la care au optat pentru taxare.

Prin contestatie societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA aferenta chiriilor pentru un numar de ... de societati comerciale, din total de ..., care au inchiriat SC C SRL spatii comerciale intrucat acestea nu au fost primite pana la data finalizarii controlului, procedura fiind complexa si potrivit Codului de procedura fiscala societatea poate prezenta documente in sustinerea cauzei si dupa depunerea contestatiei.

De asemenea, prin contestatie societatea arata ca pentru un numar de ... societati, precizate in contestatie, care au notificat organelor teritoriale aplicarea regimului de taxare organul de inspectie fiscala trebuia sa acorde drept de deducere a TVA chiar daca notificari au fost depuse in anii 2007 si 2008, conform prevederilor legale incidente pe aceasta perioada.

In drept, pe perioada 01.06.2003 – 31.12.2003, sunt aplicabile:  
Art.9 alin.6 lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

*“(6) Persoanele impozabile pot opta pentru plata taxei pe valoarea adăugată în cazul:*

*a) operațiunilor de arendare, concesiune și închiriere de bunuri imobile, prevăzute la alin. (2) lit. o), în condițiile stabilite prin normele de aplicare a legii;”*

Si potrivit art.22<sup>1</sup> alin.6 din HG nr.348//2003 pentru modificarea și completarea unor metodologii fiscale:

*"Art. 22<sup>1</sup>*

*(6) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege. **Opțiunea se***

***notifică organelor fiscale teritoriale conform procedurii descrise la alin. (5) și se aplică de la data înscrisă în notificare.***

Pe perioada 2004 – 2006 sunt incidente prevederile art.141 alin.2 lit.k) și alin.3 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare până la 31.12.2006

*“(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:*

*k) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:*

*1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;*

*2. serviciile de parcare a vehiculelor;*

*3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;*

*4. închirierea seifurilor;*

*(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”*

Potrivit pct.42 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“(3) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se aplică de la data înscrisă în notificare. În situația în care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal și se optează pentru taxarea acestora, în notificarea transmisă organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinată acestor operațiuni.”*

iar pe anul 2007 sunt incidente prevederile art.141 alin.2 lit.e) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,:

*“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:*

*e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:*

*1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;*

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;
3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;
4. închirierea seifurilor; [...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Pct.38 alin.1, 3, 5 și 6 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare până la anul 2007, inclusive, prevede:

“ 38. (1) În sensul art.141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art.161 din Codul fiscal, **orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal**, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2) - (9)[...]

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. [...]

(5) Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin.(1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, **de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).**

(6) **Persoanele impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru închirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile, trebuie să depună notificarea prevăzută în anexa 1 la prezentele norme în termen de 90 de zile de la data aderării.** Persoanele impozabile care au depus notificări pentru taxarea operațiunilor de închiriere, concesiune sau arendă de bunuri imobile, înainte de data aderării, nu mai au obligația să aplice acest regim de taxare pe o perioadă de 5 ani de la data înscrisă în notificare, dacă depun notificarea pentru renunțarea la regimul de taxare prevăzută la alin. (7) și nu este necesară modificarea notificării în sensul menționării suprafeței bunului imobil, în loc de procent din bunul imobil, conform mențiunilor din anexa 1 la prezentele norme.



Prin HG nr.1579/19.12.2007, cu aplicabilitate de la 01.01.2008, pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, punctul 38 din norme se modifică și va avea următorul cuprins:

"(3) Opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare. [...]"

Având în vedere prevederile aplicabile pe perioada 01.03.2003 – 2006 se reține ca pe aceasta perioadă persoanele impozabile **puteau opta pentru plata taxei pe valoarea adăugată în cazul operațiunilor de închiriere de la data înscrisă pe notificare.**

Din analiza tabelului cu cele 17 notificări invocate de societate în contestație rezultă ca acestea au fost depuse în anul 2007 și în anul 2008. Prin notificările depuse în anul 2007 furnizorii au optat pentru taxarea operațiunilor de închiriere începând cu anul 2007 și respectiv pe perioada anterioară aderării, respectiv 2005 - 2006 iar prin notificările depuse în anul 2008 s-a optat pentru taxarea operațiunilor de închiriere începând cu anul 2007 sau din perioada anterioară aderării, respectiv 2003 - 2006.

Astfel, se reține că până la data aderării dreptul persoanelor impozabile de a exercita opțiunea de taxare în cazul închirierii de bunuri imobile nu era condiționat de data depunerii notificării, cu condiția ca până la data notificării să nu fi fost efectuat un control al organelor fiscale care să constate că societatea nu a depus notificări până la data inspecției fiscale.

În acest sens este punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice comunicat Direcției generale de soluționare a contestațiilor cu adresa nr..... prin care se precizează:

*"În legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată aplicabilă pe perioada 01.03.2003 – 31.12.2006 se prevedea ca opțiunea pentru aplicarea regimului de taxare pentru închirierea de bunuri imobile se notifică organelor fiscale teritoriale și se aplică de la data înscrisă în notificare. Astfel, până la data aderării, dreptul persoanelor impozabile de a exercita opțiunea de taxare în cazul închirierii de bunuri imobile nu era*

**condiționat de data depunerii notificării, cu condiția ca până la data notificării să nu fi fost un control al organelor fiscale care să constate că societatea în cauză nu a depus notificare până la data controlului.”**

În ceea ce privește anul 2007, potrivit prevederilor legale în vigoare pe anul 2007 opțiunea de taxare se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare.

Având în vedere cele constatate, rezultă că la data efectuării inspecției fiscale, respectiv 22.10.2008, societățile care au emis facturile de chirii au optat pentru taxarea operațiunilor de închiriere prin notificările depuse la organele fiscale în perioada 2007 – 2008, așa cum rezultă din tabelul prezentat în contestație, iar organele de inspecție fiscală nu au analizat aceste notificări.

Ca urmare, se reține că **regimul juridic al operațiunii de taxare pe bază de opțiune prin depunerea notificării este dat de norma legală în vigoare la data efectuării operațiunii și nu norma legală în vigoare la data la care se depune notificarea.**

În același sens sunt și punctele de vedere exprimate de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr....., conform căruia:

*“trebuie să se țină seama de prevederile legale în vigoare la momentul efectuării operațiunilor de închiriere, întrucât dreptul de a opta prin notificare ia naștere subsecvent, din momentul efectuării operațiunii de închiriere “*

și prin adresa nr..... prin care se arată că:

*“depunerea cu întârziere a notificării prevăzută la art.141 alin.3 din Codul fiscal, nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare, dar pentru anul 2007 organele fiscale trebuie să aplice legislația așa cum era “, respectiv având în vedere prevederile pct.38 alin.1, alin.3 și alin.5 din HG nr.44/2004 care preciza expres că operațiunea de taxare se va exercita de la data depunerii notificării sau la o dată ulterioară înscrisă în notificare.*

Având în vedere ca organele de inspecție fiscală nu au analizat cele ... notificări enumerate de contestatoare în contestație se va desființa decizia de impunere pentru TVA în suma de ..... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze aceste notificări și în funcție de cele constatate analizare, de cele precizate în decizie, precum și

prevederile legale în vigoare pe perioada verificată, să stabilească dacă societatea are drept de deducere a TVA aferentă chiriilor achitate pe baza facturilor emise de furnizori.

**1.b) In ceea ce priveste TVA in suma de .....lei aferenta sumelor achitate de societate clientilor săi cu titlu de despagubire pentru bunurile pierdute sau degradate in timpul transportului,** Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca societatea are drept de deducere a TVA aferenta despagubirilor achitate clientilor pentru marfurile degradate sau pierdute pe timpul transportului in conditiile in care acestea nu intra in baza de impozitare a TVA.

Perioada verificata: 2003 – 2007.

In fapt, nu a fost acceptata la deducere TVA aferenta despagubirilor achitate de societate catre clienti pentru bunurile deteriorate sau pierdute pe timpul transportului, in suma de ..... lei, potrivit prevederilor art.24 alin.2 lit.e) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, care prevad ca:

*“(2) Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:*

*e) bunurile lipsă sau depreciate calitativ în timpul transportului, neimputabile, pe baza documentelor întocmite pentru predarea-primirea bunurilor de la transportator și pentru înregistrarea lor în gestiunea persoanei impozabile.”*

ale art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada 2004 – 2006 si ale art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe anul 2007, potrivit carora nu poate fi dedusa TVA aferenta bunurilor si serviciilor care nu sunt destinate operatiunilor taxabile.

In drept, potrivit art.18 alin.3 lit.b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata , in vigoare pe anul 2003, :

**“(3) Nu se cuprind în baza de impozitare următoarele:**

**b) penalizările, precum și sumele reprezentând daune-interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă, solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale;”**

Iar potrivit art.55 din HG nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată:

***“(1) Penalizările, precum și sumele reprezentând daune-interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă, solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, se exclud din baza de impozitare numai dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate.”***

iar potrivit art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2004 – 2006:

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

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

și ale art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003, așa cum a fost modificat prin Legea nr.343/2006, în vigoare pe anul 2007:

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

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

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca în baza de impozitare a TVA nu se includ penalizarile sau sumele solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale dacă sunt percepute peste prețurile negociate.

Pentru cazul în speță, agentul economic are calitatea de transportator iar potrivit contractului încheiat între acesta și beneficiar societatea de transport este obligată să-l despăgubească pe beneficiar pentru bunurile constatate lipsă sau degradate pe timpul transportului, contravaloarea acestora, achitată de transportator, reprezentând despăgubire pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale.

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus aceste despăgubiri nu se includ în baza de impozitare TVA.

Ca urmare, în practica economică aceste depăgubiri se facturează de societățile de transport pentru a avea document justificativ la bază în vederea înregistrării în evidențele contabile și, deși potrivit art.155 alin.1 din Codul fiscal nu este obligatorie facturarea separată a despăgubirilor, nu se interzice emiterea de facturi, dar se va ține cont că acestea nu se cuprind în baza de impozitare a TVA și prin urmare pe factura nu se va menționa TVA.

Totuși, beneficiarul transportului, care este proprietarul bunurilor, va trebui să colecteze TVA pentru bunurile lipsă pe timpul transportului potrivit art.128 alin.4 lit.d) din Codul fiscal, această operațiune reprezentând o autolivrare, pentru care va emite o autofaktură. Taxa colectată, care în acest caz, este o cheltuială pentru proprietarul bunurilor se va recupera de la societatea de transport prin includerea în contravaloarea despăgubirii.

În același sens este și Circulara nr.53422/15.11.2007 Ministerului Economiei și Finanțelor, actualizată prin Circulara nr.50446/14.02.2008 cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată al despăgubirilor acordate pentru bunurile constatate lipsa pe timpul transportului.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**1.c) În ceea ce privește TVA neacceptată la deducere în suma de ..... lei,** cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de materiale și servicii destinate lucrărilor de investiții la imobilul Hala 2, pe perioada 01.01.2005 – 16.01.2006, în condițiile în care societatea a prezentat promisiunea bilaterală de vânzare-cumpărare din data de 15.11.2002 prin care vânzătorul autorizează societatea să efectueze pe cheltuiala sa reparații și modernizări în schimbul dreptului de folosință gratuită, document ce nu a fost analizat de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată: ianuarie 2005 – 16 ianuarie 2006.

În fapt, la pag.109-111 din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată s-a **constatat ca societatea**

**nu are drept de deducere a TVA în sumă de .....lei** aferenta achizițiilor de materiale și servicii pentru lucrările de investiții executate la imobilul Hala 2, pe perioada 2005 – 16.01.2006 întrucât **“bunul imobil a fost pus la dispoziția SC C SRL începând cu data de 16 ianuarie 2006, societatea nu era îndreptățită să deducă taxa pe valoarea adăugată aferenta achizițiilor de bunuri și servicii realizate până la această dată, în condițiile în care societatea nu a fost proprietar al imobilului la care s-au realizat lucrările și nu avut nici un drept de folosință asupra imobilului respectiv”**. Temeiul legal invocat este art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației a fost depus documentul denumit “Promisiune bilaterală de vânzare-cumpărare” din data de 15.11.2002 prin care SC CO SA promite să vândă și C promite să cumpere hala și terenul aferent și prin care se precizează **“Până la momentul semnării antecontractului, C este autorizată să efectueze exclusiv pe cheltuiala sa, modernizări și reparații la construcție în schimbul dreptului de folosință gratuită a acestuia”** susținând că pe perioada 01.01.2005 – 16.01.2006 imobilul se afla în folosința societății contestatoare.

În drept, potrivit art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Totodată, potrivit art.141 alin.2 lit.k) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:**

**k) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:[...]**

**(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”**

De asemenea, conform pct.42 alin.3 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“(3) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată **pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal.** Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut în anexa nr.1 la prezentele norme metodologice și se aplică de la data înscrisă în notificare. În situația în care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal și se optează pentru taxarea acestora, în notificarea transmisă organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinată acestor operațiuni.”*

Față de prevederile legale de mai sus reiese că persoanele impozabile pot să-și exercite dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor dacă acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Conform documentului prezentat de contestatoare, pe perioada ianuarie 2005 – 16.01.2006, societatea avea drept de folosință a imobilului și efectuarea, pe cheltuiala sa, a lucrărilor de modernizare și reparații la imobil în schimbul dreptului de folosință.

Ca urmare, constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia societatea nu era îndreptățită să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii deoarece nu avea calitatea de proprietar al imobilului și nu avea drept de folosință asupra acestuia nu se justifică.

Pe cale de consecință, se va desființa decizia de impunere contestată pentru taxa pe valoarea adăugată neacceptată la deducere în sumă de ..... lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze dreptul de deducere aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate pentru efectuarea de lucrări de modernizare și reparații la imobilul Hala 2 în sensul dacă achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

De asemenea, se va analiza dacă contravaloarea lucrărilor efectuate la imobilul în cauză, prin încorporarea bunurilor și serviciilor achiziționate pentru care societatea a dedus TVA, reprezintă contravaloarea prețului plătit în schimbul dreptului de folosință, respectiv dacă îmbracă forma unei închirieri și pe cale de consecință se impune analizarea dacă operațiunea este sau nu taxabilă, potrivit prevederilor legale în vigoare pe perioada verificată.

Totodată, în situația în care lucrările efectuate cu bunurile și serviciile achiziționate nu îmbracă forma unei închirieri se va analiza dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în funcție de natura lucrărilor efectuate respectiv dacă acestea reprezintă reparații sau dacă reprezintă modernizări ce majorează valoarea imobilului și care se recuperează pe calea amortizării.

**2. In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar in suma de ..... lei aferenta sumelor incasate de societate cu titlu de garantii auto**, cauza supusa solutionarii este daca sumele incasate de societate de la proprii angajati cu titlu de "*garantii auto*" intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata respectiv reprezinta operatiuni impozabile si pe cale de consecinta, daca societatea avea obligatia colectarii TVA aferenta acestora in conditiile in care societatea a incasat de la angajati si a restituit acestora sumele reprezentand "*garantii auto*".

Perioada verificata 2006 – 2007.

In fapt, incepand cu anul 2006 societatea a incasat, in numerar, de la angajati, pe baza de borderouri, sume cu titlul de "*garantii auto*" pe care le-a evidentiat in contabilitate, lunar, prin nota contabila:  
5311 "*Casa in lei*" = 462.15"*garantii auto*" urmand ca acestea sa fie restituite la plecarea angajatilor din societate sau sa fie utilizate pentru acoperirea eventualelor daune, produse de angajati, autoturismelor din dotare.

In luna decembrie 2006 societatea a efectuat notele contabile"  
462.15"*garantii auto*". = 428.13 "*garantii*" ..... lei  
428.13 "*garantii*" = **758.13**"**Venituri din garantii auto**" ..... lei  
astfel incat la finele anului 2006 conturile 462.15"*garantii auto*" si 428.13 "*garantii*" aveau soldurile zero.

In anul 2007 societatea a efectuat aceleasi inregistrari contabile pe tot parcursul anului, inregistrand aceste sume in conturile de venituri impozabile.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu poate considera aceste sume ca fiind de natura garantiilor deoarece nu sunt respectate prevederile Legii nr.22/1969 privind angajarea gestionarilor, constituirea de garantii si raspunderea in legatura cu gestionarea bunurilor agentilor economici, autoritatilor sau institutiilor publice completata cu Legea nr.54/1994. Ca urmare, au constatat ca sumele incasate de la angajati cu titlu de "*garantii auto*" reprezinta bunuri/servicii care fac parte



din activele societatii, utilizate temporar, in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica sau pentru a fi puse la dispozitie, in vederea utilizarii cu titlu gratuit, altor persoane, daca taxa nu a fost dedusa total sau partial, respectiv servicii prestate in mod gratuit pentru uzul personal al angajatilor sau pentru uzul altor persoane si pentru care exigibilitatea TVA intervine la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate, inainte de data la care intervine faptul generator si care intra in baza de impozitare a TVA potrivit art.129 alin.3 si 4 si art.134 alin.5 lit.b, art.134<sup>2</sup> alin.2 lit.b) si art.137 alin.1 lit.c si d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, s-a procedat la calcularea TVA colectata prin aplicarea cotei de TVA asupra diferentei dintre sumele incasate si cele restituite angajatilor la plecarea acestora din societate sau utilizate pentru acoperirea daunelor provocate de acestia asupra autovehiculelor din dotare.

Contestatoarea sustine ca, avand in vedere obiectul de activitate desfasurat care presupune alocarea autovehiculelor de transport in toata tara fara a se putea asigura in locatiile respective conditii decente de pastrare a acestora, respectiv garaje, parcuri, etc., in urma discutiilor cu angajatii s-a dispus, prin Hotararea Consiliului de Administratie, masura de constituire a unei garantii auto pentru acoperirea eventualelor daune provocate din vina angajatilor. Astfel, societatea a incasat pe baza de borderouri sumele reprezentand garantii auto urmand ca acestea sa fie utilizate pentru acoperirea daunelor produse la autovehicule din vina angajatilor sau sa fie restituite la plecarea acestora din societate in baza unei cereri.

Sumele au fost evidentiata in contabilitate in conturile de decontari insa pe anul 2006 si 2007, la recomandarea auditorului financiar, a inclus eronat aceste sume in categoria veniturilor impozabile, operatiunea fiind exclusiv de natura financiara astfel ca, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa dispuna stornarea acesteia si nu calcularea TVA colectata.

In drept, art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe anul 2006, precizeaza:

“Sfera de aplicare

**(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

**a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;**

**b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;**

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

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

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct.1.1 si 1.3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

**“1. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, dacă cel puțin una dintre condițiile stipulate la lit. a) - d) nu este îndeplinită, operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.**

**(3) Pentru a se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri și/sau prestările de servicii trebuie să fie efectuate cu plată. Această condiție implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. Pentru a se determina dacă o operațiune poate fi plasată în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată trebuie ca aceasta să aducă un avantaj clientului și prețul să fie în legătură cu avantajul primit, astfel:**

**a) condiția referitoare la existența unui avantaj în folosul clientului este îndeplinită atunci când există un angajament al furnizorului sau al prestatorului de a furniza un bun sau un serviciu determinabil unei persoane care asigură finanțarea sau, în absența acestuia, atunci când operațiunea a fost efectuată, să permită să se stabilească un asemenea angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciul a fost colectiv, nu a fost măsurabil cu exactitate sau se înscrie în cadrul unei obligații legale;**

**b) condiția referitoare la existența unei legături între operațiune și contrapartida obținută este respectată chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, este achitat sub formă de abonamente, servicii sau bunuri, ia forma unei sume calificate drept reducere de preț, nu este plătit de către beneficiar, ci de un terț.”**

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

**“Operațiuni impozabile**

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

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

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

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

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

9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la [art. 140](#);

b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la [art. 143](#) - 144<sup>1</sup>;

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la [art. 141](#);

d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform [art. 142](#);

e) operațiuni prevăzute la lit. a) - c), care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la [art. 152](#), pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții.”

Conform art.128 si art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

#### **“ART. 128**

*Livrarea de bunuri*

**(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.**

**(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.**

**(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):**

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de

contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;

b) transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, în urma executării silite;

c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri.

**(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:**

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la [art. 149](#) alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

**(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.**

**(6) În cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separată a bunului, chiar dacă bunul este transportat direct beneficiarului final.**

**(7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active și pasive, ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea, indiferent dacă e făcut cu plată sau nu ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. Primitorul este considerat a**

fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.

#### **ART. 129**

*Prestarea de servicii*

**(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la [art. 128](#).**

**(2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme.**

**(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:**

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;

b) transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;

c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;

d) prestările de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii;

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

**(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:**

a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.”

Fata de prevederile legale de mai sus rezulta ca pentru a se stabili dacă o operațiune poate fi plasată în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv dacă reprezintă operațiune impozabilă așa cum prevede Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege: să reprezinte o livrare/prestare de servicii, locul să fie în România, să fie efectuate de o persoană impozabilă iar livrarea sau prestarea să rezulte din una dintre activitățile prevăzute la art.127 alin.2) din Legea nr.571/2003, cu

modificarile si completările ulterioare, respectiv: **“(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”**

De asemenea, se retine ca “este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar” iar prestarea de servicii reprezintă “orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri”.

Analizand operatiunile efectuate de societate in concordanta cu prevederile legale mai sus invocate se retine ca incasarea de la angajatii proprii, in urma unei decizii emisa de Consiliul de Administratie al societatii ca urmare a acceptului angajatilor, pentru acoperirea eventualelor daune aduse de angajati la autovehiculele din dotare, produse din vina acestora, nu reprezinta o operatiune ce intra in sfera de aplicare a TVA, respectiv operatiune impozabila, intrucat prin incasarea sumelor in vederea restituirii pe baza de declaratie scrisa sau acoperirii daunelor produse din vina angajatilor nu are loc transferul dreptului de a dispune de aceste sume ca si proprietar si nu poate constitui prestare de serviciu intrucat operatiunea nu are caracter de inchiriere sau transmiterea folosintei in cadrul unui contract, nu reprezinta un serviciu de intermediere efectuat in numele si in contul altei persoane atunci cand intervine o livrare sau prestare de serviciu si nici nu se incadreaza in categoria operatiunilor asimilate livrarilor sau prestarilor de servicii, respectiv bunuri sau servicii care fac parte din activele societatii utilizate temporar in alte scopuri care nu au legatura cu activitatea sa sau pentru a fi puse la dispozitie in vederea utilizarii in mod gratuit altor persoane, daca TVA pentru bunurile respective a fost dedusa partial sau total, asa cum au constatat organele de inspectie fiscala.

Ca urmare, incasarea de sume in numerar de la angajatii proprii si contabilizarea acestora in conturile de decontari cu salariatii privind datorii si creante si, respectiv in contul de creditori, nu reprezinta operatiune impozabila din punct de vedere al TVA ci reprezinta sume incasate si necuvenite societatii, respectiv alte datorii sau creante in legatura cu personalul.

Astfel, includerea de catre societate a acestor sume in veniturile din exploatare nu presupune in mod automat si colectarea TVA aferenta sumelor inregistrate pe venituri, aceasta se efectueaza numai in urma analizarii naturii sumelor inregistrate pe venituri, a caracterului impozabil din punct de vedere al TVA si sferei de cuprindere a TVA.

Ca urmare, încadrarea efectuată de organele de inspecție în categoria bunurilor sau serviciilor care fac parte din activele societății utilizate temporar în alte scopuri care nu au legătură cu activitatea sa sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă TVA pentru bunurile respective a fost dedusă parțial sau total este eronată.

De asemenea, invocarea prevederilor art.134 alin.5 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:*

*b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înainte de livrarea de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înainte de livrarea, respectiv a prestării”*

este eronată întrucât în cazul în speta nu se poate vorbi de avansuri înainte de livrarea sau prestarea deoarece operațiunea de încasare a sumelor în numerar nu este urmată de livrare sau prestare de serviciu ci de restituirea sumei pe baza de declarație sau utilizarea acestora pentru acoperirea parțială sau totală a daunelor produse la autorismele din dotare din vina salariaților, și care nu sunt purtătoare de TVA.

Potrivit celor prezentate, se va desființa decizia de impunere pentru TVA colectată suplimentar în suma de ..... lei urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze TVA de plată în sarcina contestatoarei având în vedere că operațiunea de înregistrare pe venituri a diferenței dintre sumele încasate cu titlu de garanții auto de la angajații proprii și cele restituite sau utilizate pentru acoperirea daunelor din vina angajaților nu reprezintă operațiune taxabilă.

La reanalizare vor fi avute în vedere și argumentele societății potrivit cărora aceste garanții au fost constituite în vederea acoperirii eventualelor daune provocate din vina salariaților, respectiv se va analiza dacă au existat cazuri în care aceste garanții au fost utilizate pentru acoperirea costului materialelor, al pieselor de schimb sau serviciilor prestate de terți, purtătoare de TVA, în vederea acoperirii daunelor provocate din vina salariaților și dacă societatea, în aceste cazuri, a dedus sau nu TVA aferentă.

De asemenea, la recalculare se vor avea în vedere și influențele acestei operațiuni la calculul impozitului pe profit, pe perioada 2006 - 2007, având în vedere înregistrarea eronată pe venituri impozabile a acestor "garantii auto".

**3. În ceea ce privește suma de ..... lei reprezentând accesoriile aferente TVA,** cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor datorate bugetului în condițiile în care din anexele la raportul de inspecție fiscală nu se poate determina cuantumul accesoriilor aferente TVA în suma de ..... lei pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată.

În fapt, prin decizia de impunere s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ..... lei aferente TVA stabilită suplimentar în sumă de ..... lei.

Societatea contestă TVA în sumă de ..... lei din totalul TVA stabilită prin decizia de impunere.

La cap.IV pct.1.b) din decizie, s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru TVA în suma de ..... lei neacceptată la deducere aferentă despăgubirilor achitate clienților pentru bunuri lipsă sau degradate pe timpul transportului iar la cap.1.a), 1.c) și 2 din decizie s-a desființat decizia de impunere pentru TVA în sumă de ..... lei.

Din anexa privind calculul accesoriilor nu se poate stabili cuantumul majorărilor de întârziere aferente TVA în suma de .....lei pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată și nici aferente TVA în sumă de ..... lei pentru care s-a desființat decizia de impunere.

Pe cale de consecință, se va desființa decizia de impunere pentru accesoriile în suma de .....lei aferente TVA stabilită suplimentar de plată în cuantum de ..... lei urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze cuantumul acestora aferent TVA în suma de ..... lei pentru care s-a respins contestația și cuantumul majorărilor de întârziere aferente TVA în sumă de .....lei pentru care s-a desființat decizia de impunere.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 31.07.2007, potrivit cărora:

*"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act*



*administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”*

## **V. IMPOZIT PE PROFIT IN SUMA DE ..... LEI STABILIT PRIN DECIZIA DE IMPUNERE CA FIIND VIRAT IN PLUS,**

În ceea ce privește impozitul pe profit virat in plus societatea aduce argumente pentru următoarele:

1.- diminuarea profitului fiscal cu suma de ..... lei reprezentând cheltuieli cu primele de asigurare de viață achitate de societate în numele angajaților, considerate de societate cheltuieli deductibile și încadrate de organele de inspectie fiscala ca fiind venituri de natura salariala sau asimilate salariilor prin cumulare cu alte venituri de natura salariala obtinute de salariati;

2- diminuarea profitului impozabil cu suma de .....lei reprezentand cheltuieli cu primele de asigurare de viata achitate de societate in numele angajatilor, considerate de societate cheltuieli nedeductibile si incadrate de organele de inspectie fiscala ca fiind venituri de natura salariala sau asimilate salariilor prin cumulare cu alte venituri de natura salariala obtinute de salariati;

3.- neacceptarea la deducere a cheltuielilor:

- in suma de .....lei reprezentand despagubiri platite catre clienti pentru bunuri constatate lipsa ori degradate pe timpul transportului;

-in suma de .....lei reprezentand cheltuieli cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii achizitionate in vederea efectuarii investitiilor la Hala 1, inregistrate pe cheltuieli si nu in contul 231”*Imobilizari in curs*”;

- în sumă de .....lei reprezentând cheltuieli cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii utilizate pentru lucrarile de investitii la Hala 1, evidentiata pe cheltuieli cu materialele nestocate;

- in suma de .....lei reprezentand cheltuieli cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii achizitionate in vederea efectuarii investitiilor la Hala 1 inregistrate in conturile de imobilizari si pentru care a fost calculata amortizare pe perioada procesului investitional si nu la data receptiei finale;

- in suma de ..... lei reprezentand cheltuieli cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii achizitionate in vederea efectuarii investitiilor la Hala 2 lei, inregistrate pe cheltuieli si nu in contul 231”*Imobilizari in curs*”;

- in suma de ..... lei reprezentand valoarea neamortizata aferenta imobilului Hala 1 .

**1. In ceea ce priveste diminuarea profitului fiscal cu suma totala de ..... lei, reprezentand:**

- cheltuieli cu primele de asigurare brute recalulate si impozitate potrivit capitolului III din Legea nr.571/2003 prln cumulare cu celelalte venituri salariale realizate de angajati, cu care s-a majorat masa cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit in suma de suma de ..... lei ;

- cheltuieli cu primele de asigurare inregistrate ca nedeductibile de catre societate, cu care a fost diminuat masa cheltuielilor nedeductibile la calculul impozitului pe profit, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca societatea beneficiaza de tratament fiscal alternativ pentru primele de asigurare brute achitate in numele angajatilor proprii, respectiv daca aceste cheltuieli se impoziteaza in baza Titlului II *“Impozitul pe profit”* din Legea nr.571/2003 si nu in baza Titlului III *“Impozitul pe venit”* din acelasi act normativ.

Perioada verificata: 01.01.2003 – 31.12.2007.

In fapt, pe perioada verificata societatea a inregistrat cheltuieli cu primele de asigurare de viata achitate pentru angajatii proprii in baza contractelor de asigurare incheiate cu I SA.

Societatea a aplicat tratamente fiscale diferite in ceea ce priveste aceste cheltuieli, respectiv **primele de asigurare de viata suplimentare** au fost considerate fie:

- neimpozabile la angajat si nedeductibile fiscal la angajator,
- neimpozabile la angajat si deductibile fiscal la angajator,
- impozabile la angajat fara a fi cumulate cu veniturile salariale si deductibile fiscal la angajator,
- impozabile la angajat fara a fi cumulate cu veniturile salariale si nedeductibile fiscal la angajator.

Iar **primele de asigurare de baza** înregistrate in contul 6131 *“Cheltuieli cu primele de asigurare”* au fost considerate fie:

- asimilate primelor de accidente de munca si boli profesionale si deductibile fiscal la angajator,
- asimilate primelor de accidente de munca si boli profesionale si nedeductibile fiscal la angajator,

- impozabile la angajat fara a fi cumulate cu veniturile salariale si deductibile fiscal la angajator,
- impozabile la angajat fara a fi cumulate cu veniturile salariale si nedeductibile fiscal la angajator.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli cu primele de asigurare de viata achitate de societate in calitate de asigurator pentru angajatii proprii reprezinta, pe anul 2003, avantaje ce intra in baza de impozitare pentru calculul impozitului pe salarii potrivit art.4(1) si (2) si art.9 din OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit, cu modificarile si completarile ulterioare si pt.2 lit.i) din HG nr.54/2003 dat in explicarea prevederilor art.9 din OG nr.7/2001 iar, pe perioada 2004 – 2007, reprezinta venituri asimilate salariilor care, potrivit art.55 alin.2 lit.k) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.68 si 70 din HG nr.44/2004 se cuprind in venitul brut din salarii pentru care se datoreaza impozit pe salarii.

Fata de cele constatate, societatea sustine ca din prevederile art.21 alin.4 lit.k) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, rezulta posibilitatea neincluserii in veniturile salariale ale angajatului a cheltuielilor cu primele de asigurare platite de angajator si tratatarea acestora ca si cheltuieli nedeductibile fiscal urmand a fi impozitate in baza titlului II „*Impozit pe profit*” din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, potrivit art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare pe anul 2003:

„ (1) *La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.*”

Iar potrivit art.9 alin.6 din același act normativ:

(6) *Sunt deductibile la calculul profitului impozabil:*

*c) cheltuielile cu primele de asigurare pentru accidente de muncă, boli profesionale și risc profesional, precum și cheltuielile cu alte prime de asigurare plătite de angajator în numele angajatului, impozabile, potrivit legii, la angajat persoană fizică;*

si conform art.9(7) din Legea nr.414/2002:

(7) *Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:*

*o) cheltuielile privind contribuțiile plătite la fondurile speciale peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate de actele normative, inclusiv contribuțiile la fonduri de pensii, altele decât cele obligatorii;*

*t) cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele corporale și necorporale ale contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate pentru care este autorizat, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care contribuabilul este autorizat.*

Pentru perioada 2004 – 2007 sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*k) cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, **care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, conform titlului III;**”*

Referitor la cheltuielile cu primele de asigurare de viață achitate de angajator pentru angajații proprii, **pe anul 2003**, considerate de societate ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit și pentru care nu a constituit, reținut și virat impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor aferent acestora, se reține că potrivit contractului de asigurare de viață acest tip de asigurare oferă beneficii în cazul decesului persoanei asigurate, spitalizare, intervenție chirurgicală și invaliditate în caz de accident.

Se reține că prin Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit se distinge între asigurările pentru accidente de muncă și boli profesionale și risc profesional și asigurările impozabile la angajat, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu asigurările fiind condiționată de natura asigurării.

Astfel, la art.9 alin.6 lit.c din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit legiuitorul a prevăzut că sunt deductibile la calculul profitului impozabil **cheltuielile cu primele de asigurare pentru accidente de muncă, boli profesionale și risc profesional, precum și cheltuielile cu alte prime de asigurare plătite de angajator în numele angajatului, impozabile la angajat persoană fizică** și nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pe anul 2003, contribuțiile la fondurile de pensii, altele decât cele obligatorii și cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele corporale și necorporale ale contribuabilului.

Potrivit acestor prevederi legale cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator în numele angajatului și care sunt impozitate la angajat sunt deductibile fiscal, iar în ceea ce privește cheltuielile cu primele de asigurare pentru accidente, sunt deductibile numai cele pentru

accidente de munca, boli profesionale si risc profesional or, in cazul in speta, este vorba de cheltuieli cu primele de asigurare de viata in caz de accidente si nu cheltuieli cu primele de asigurare pentru accidente de munca.

Cu privire la asigurarile pentru accidente de munca Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, precizeaza ca:

*“Asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale face parte din sistemul de asigurări sociale, este garantată de stat și cuprinde raporturi specifice prin care se asigură protecția socială împotriva următoarelor categorii de riscuri profesionale: pierderea, diminuarea capacității de muncă și decesul ca urmare a accidentelor de muncă și a bolilor profesionale”,* acestea fiind asigurarile incheiate urmare a raspunderilor patrimoniale si care reprezinta pentru angajator asiguarari obligatorii. In raport de cele prezentate anterior se retine ca primele de asigurare de viata platite de societatea contestatoare pentru angajatii sai catre I SA nu reprezinta prime de asigurare obligatorii, prevazute de Legea nr.346/2003 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, pentru asigurarile obligatorii, ce intra in categoria avantajelor pentru salariatii, este prevazut tratamentul fiscal al acestora la art.2 lit.i) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.54/2003 de aplicare a art.9 din OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit:

***“Tratamentul fiscal al avantajului reprezentând contravaloarea primelor de asigurare este următorul:***

***- pentru beneficiarii care obțin venituri salariale și asimilate salariilor de la suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse prin cumularea cu veniturile de această natură ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare;***”

Ca urmare, pentru anul 2003 tratamentul fiscal al cheltuielilor cu primele de asigurare de viata platite de angajator in numele salariatului prevazut in mod expres de legiuitor consta in impozitarea acestor cheltuieli prin cumularea cu veniturile salariale din luna in care sunt platite primele de asigurare.

Referitor la **cheltuielile cu primele de asigurare de viata pe perioada 2004 – 2007**, la Titlul II din Codul fiscal privind impozitul pe profit, se prevede, la art.21 alin.4 lit.k), faptul ca nu sunt deductibile cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, **care nu**

sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, conform titlului III, iar la Titlul III “*Impozit pe venit*” din același act normativ, la art.55 alin.3 lit.g) se prevede, în mod expres, ca primele de asigurare plătite de angajator pentru salariații proprii, altele decât cele obligatorii, reprezintă venituri asimilate salariilor, respectiv avantaje ce se includ în venitul brut de natură salarială supus impozitării potrivit Titlului III “*Impozit pe venit*” din Codul fiscal.

Față de aceste prevederi contestatoarea susține că din textul art.21 alin.4 lit.k) din Legea nr.571/2003 rezultă posibilitatea neincluzerii în veniturile salariale ale angajatului a primelor de asigurare plătite de angajator și tratarea lor ca nedeductibile fiscal urmând a fi impozitate la angajator, respectiv există posibilitatea aplicării unui **tratament fiscal alternativ**.

De asemenea, susține că întrucât “*nu au fost emise norme metodologice de interpretare și aplicare a prevederilor acestuia, scoate în evidență și mai mult ideea de tratament fiscal alternativ*”.

Față de argumentul contestatoarei se reține că art.21 alin.4 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit “cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, conform titlului III”, de unde rezultă că în vederea stabilirii acestora este necesar să se analizeze cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator în numele angajatului care se includ în veniturile salariale.

Astfel, așa cum s-a analizat la cap.II din decizie, potrivit Titlului III “*Impozit pe venit*” din Codul fiscal, la cap.3 “*Venituri din salarii*”, art.55 alin.2 lit.k) se prevede că **sunt asimilate salariilor orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor** iar la alin.3 lit.g) de la același articol se prevede **avantajele primite în legătură cu o activitate dependentă** în care se regăsesc și “**primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii**”.

Potrivit prevederilor legale de la Titlul III “*Impozit pe venit*” se reține că în categoria veniturilor de natură salarială intra și veniturile asimilate acestora de natura avantajelor între care se regăsesc prevăzute expres și primele de asigurare achitate de angajator în numele salariațului, altele decât cele obligatorii, așa cum sunt și cele plătite de SC C SRL.

Pe cale de consecință, astfel de cheltuieli intră în venitul brut de natură salarială și se impozitează în baza Titlului III *“Impozit pe venit”* din Codul fiscal, drept pentru care, cheltuielile cu primele de asigurare de viață achitate de angajator în numele angajatului nu pot fi impuse în baza titlului II *“Impozit pe profit”* din Codul fiscal.

Mai mult, la pct.86 lit.i) din HG nr.44/2004, în vigoare pe anul 2004, devenit pct.70 lit.h) din HG nr.44/2004 în vigoare pe perioada 2005 – 2007, completat și modificat prin HG nr.84/2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, **se prevede tratamentul fiscal al acestor cheltuieli:**

*“86. La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de către persoana fizică, cum ar fi:*

*i) contravaloarea primelor de asigurare suportate de persoana juridică sau de o altă entitate, pentru angajații proprii, precum și pentru alți beneficiari, cu excepția primelor de asigurare obligatorii potrivit legislației în materie.*

***Tratamentul fiscal al avantajului reprezentând contravaloarea primelor de asigurare este următorul:***

***- pentru beneficiarii care obțin venituri salariale și asimilate salariilor de la suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse prin cumularea cu veniturile de această natură ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare;***

***- pentru alți beneficiari care nu au o relație generatoare de venituri salariale și asimilate salariilor cu suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse în conformitate cu prevederile art. 83 din Codul fiscal.”***

Din textul de lege sus citat rezulta cu certitudine ca pentru astfel de cheltuieli se aplică prevederile Titlului III *“Impozit pe venit”* din Codul fiscal.

Ca urmare a celor prezentate nu se poate retine argumentul contestatoarei în soluționarea favorabilă a contestației privind aplicarea unui tratament fiscal alternativ pentru cheltuielile cu primele de asigurare de viață achitate de angajator în numele angajatului, întrucât legiuitorul a prevăzut tratamentul fiscal aplicabil acestor cheltuieli ca fiind Titlul III din Codul fiscal, sub incidența titlului II *“Impozit pe profit”* din Codul fiscal intrând numai cheltuielile care nu se impozitează la Titlul III din Codul fiscal.

În același sens este și punctul de vedere exprimat de direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice - Direcția Legislație Impozite Directe- prin adresa nr....., emisă pentru speța în cauză:

*“În ceea ce privește tratamentul fiscal al asigurării de viață, acesta este prevăzut la art.55 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că reprezintă avantaje primite în legătură cu o activitatea dependentă, primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii.*

*În aceste condiții, angajatorul are obligația calculării impozitului pe venit potrivit prevederilor art.57 alin.(2) din lege, cheltuielile cu salariile, impozitele și celelalte elemente de cheltuieli aferente salariilor, urmând a fi deduse conform art.21 alin.(1).*

*Precizăm că prin prevederea de la art.21 alin.(4) lit.k) din Codul fiscal, legiuitorul a dorit să accentueze obligația impozitării veniturilor obținute de angajat sub forma primelor de asigurare și nicidecum să stabilească un tratament fiscal la alegere pentru angajator.”*

Ca urmare, în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală la diminuarea profitului impozabil cu cheltuielile aferente primelor de asigurare de viață brute recalulate și impozitate conform prevederilor Titlului III din Codul fiscal în suma de .....lei și în suma de ..... lei reprezentând cheltuieli cu primele de asigurări de viață înregistrate de societate pe cheltuieli nedeductibile pe perioada 2003, 2004 și 2007 și pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat deductibile la calculul profitului impozabil, acestea fiind impozitate, pe cumul cu celelalte venituri salariale, în temeiul Titlului III din Codul fiscal.

Pe cale de consecință, se va respinge contestația formulată de societate pentru acest capăt de cerere și se vor menține constatările organelor de inspecție fiscală privind diminuarea profitului fiscal al contribuabilului cu aceste sume.

**2. În ceea ce privește cheltuielile cu despăgubirile în suma de ..... lei achitate clienților pentru bunuri constatate lipsă sau degradate pe timpul transportului, neacceptate la deducere, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt parțial sau integral deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care, prin tariful de transport perceput clientului SC C SRL a încasat sume în cotele procentuale stabilite prin contractul de transport reprezentând asigurarea ce urmează a fi suportată de prestator în caz de pierdere sau degradare a bunurilor pe timpul transportului, sume care, pentru societate, reprezintă venituri impozabile.**



Perioada verificata: 2003 – 2007.

In fapt, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu despagubirile in suma de ..... lei achitate clientilor pentru bunuri constatate lipsa sau degradate pe timpul transportului pe motiv ca reprezinta cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, potrivit prevederilor art.9(7) lit.f) din Legea nr.414/2002 si art.21 (4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatoarea sustine ca prin tariful de transport percepe un procent la valoarea marfii ce reprezinta asigurarea bunurilor transportate din care, la producerea eventualelor pierderi sau deteriorari ale bunurilor, societatea achita clientului despagubiri la nivelul unui plafon maxim al limitei de raspundere, reprezentat de echivalentul in lei a .... euro sau valoarea reala a pierderii sau distrugerii. Aceste sume incasate prin tariful de transport reprezinta pentru societate venituri impozabile si pe cale de consecinta, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa accepte la deducere aceste cheltuieli.

In drept, pe anul 2003, sunt incidente prevederile art.7 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care prevad :

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”*

Si ale art.9 din acelasi act normativ, se prevede :

*“(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.”*

Coroborate cu prevederile pct.9.1 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit:

*“9.1. Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.”*

Pe perioada 2004 -2007 sunt incidente prevederile art.19 din Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare, potrivit caruia:

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

La art.21 din același act normativ se precizează :

*“(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.”*

Coroborate cu pct.12 și pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevede ca :

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

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

Fata de prevederile legale de mai sus se reține ca în vederea stabilirii deductibilității unei cheltuieli la calculul profitului impozabil este necesar să se analizeze dacă aceasta este efectuată în scopul realizării de venituri din activitatea desfășurată.

Din analiza modelului contractului de transport și anexelor la acesta, inclusiv anexa privind tarifele de transport și curierat practicate de societate rezultă ca, la cap.7”*Răspunderea contractuală și litigii*”, pct.7.2, din contractul de transport, se prevede :

*“7.2. În cazul în care expediția nu a fost asigurată suplimentar, răspunderea transportatorului este limitată la cea mai mică dintre sumele următoare:*

- ... euro
- Valoarea reală a pierderii sau distrugerii totale ori parțiale suferite de expediție.”

Iar potrivit Anexei 1 la contractul de transport privind tarifele practicate de societate pentru serviciile de transport si curierat, in categoria de la pct.E "*Servicii cu valoare adaugata*" este inclusa "*Asigurare (optionala) 1% din valoarea declarata/expeditie*".

Totodata, prin Hotararea Adunarii Generale a Actionarilor a societatii din data de 05.01.2002, anexata la contestatie, s-a hotarat :

***"A. Sa includem in tarifele de transport si curierat unitare o suma variabila de maxim 1% din suma incasata, astfel incat dupa aparitia unui eveniment neprevazut sa depagubim clientii cu o valoare minima de ... dolari SUA.***

***B. Sa percepem un comision de asigurare optional al expeditiilor de valoare, de max.2% negociabil, aplicat asupra valorii declarate, care sa acopere cheltuielile deosebite ce le vom face pentru aceste marfuri pe de o parte, iar pe de alta parte sa acopere cheltuielile ocazionate de eventuale despagubiri catre client."***

Potrivit documentelor prezentate de contestatoare rezulta ca in tariful de transport si curierat societatea a inclus o cota minimala de 1% la valoarea declarata reprezentand comision de asigurare a bunurilor transportate in vederea acordarii de despagubiri catre clienti in cazul deteriorarii sau pierderii bunurilor, sume care pentru societate reprezinta venituri impozabile.

De asemenea, potrivit celor precizate in decizia Consiliului de Administratie din data de 05.01.2002, societatea poate percepe, optional, si un comision de maxim 2% din valoarea expeditiei in vederea acoperirii despagubirilor ocazionate clientilor.

Avand in vedere ca societatea percepe sume reprezentand asigurari pentru bunurile transportate sub forma cotelor procentuale aplicate la valoarea expeditiei prin tariful incasat rezulta ca despagubirile achitate clientilor reprezinta cheltuieli aferente acestor venituri in masura in care se incadreaza in cuantumul veniturilor din asigurari incasate, aceste cheltuieli cu despagubirile pentru bunurile pierdute sau deteriorate fiind aferente veniturilor incasate prin tariful de expeditie sau suplimentar.

In raport de cele prezentate anterior se retine ca din raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata nu rezulta daca la stabilirea cuantumului cheltuielilor cu despagubirile organele de inspectie fiscala au avut in vedere veniturile incasate de societate cu titlu de comision de asigurare prin tarifele practicate.

Fata de cele prezentate se va desfiinta decizia de impunere pentru impozitul pe profit achitat in plus urmand ca in ceea ce privesc cheltuielile cu despagubirile achitate clientilor pentru bunurile pierdute sau

degradate in suma de .....lei urmând ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cuantumul acestora in functie de veniturile incasate prin tariful de expeditie practicat sau ca urmare a incasarii de venituri suplimentare pentru asigurarea bunurilor transportate si, in functie de acestea sa stabileasca cuantumul cheltuielilor cu despagubirile aferente veniturilor din asigurari, deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, si pe cale de consecinta, sa recalculeze impozitul pe profit virat in plus, daca este cazul .

Avand in vedere cele prezentate in decizie, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

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

### **3. In ceea ce priveste:**

**-cheltuielile cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii utilizate pentru lucrarile de investitii la Hala 1 , in suma de ..... lei, evidentiata pe cheltuieli cu materialele nestocate;**

**-cheltuielile cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii utilizate pentru lucrarile de investitii la Hala 1, in suma de ..... lei, evidentiata in conturile de imobilizari si amortizate pe masura efectuării investitiei si nu la data receptiei finale;**

**- cheltuielile cu materialele si lucrarile de constructii utilizate pentru lucrarile de investitii la Hala 2, in suma de .....lei, evidentiata in conturile de cheltuieli 603 *”Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”*, 604 *“Cheltuieli privind materialele nestocate”*, 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”*, 681 *“Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”***

**3.a) Referitor la cheltuielile cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii utilizate pentru lucrarile de investitii la Hala 1 si Hala 2 in suma de ..... lei, respectiv in suma de ..... lei evidentiata pe cheltuieli la data achizitiei si nu la data receptiei finale, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra deductibilității acestor cheltuieli in conditiile in care organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrarile efectuate la cele**

doua imobile reprezinta in totalitate modernizari care majoreaza valoarea imobilelor fara a se analiza daca in devizele de lucrari sunt incluse si cheltuieli cu reparatiile.

Perioada verificata 2003 – 2007.

In fapt, pe perioada 2003 – 2005, societatea a inregistrat pe cheltuieli cu materialele nestocate contravaloarea materialelor si echipamentelor achizitionate pentru investitii efectuate la imobilul Hala 1, in suma de .....lei, care, potrivit constatarilor trebuiau inregistrate in contul privind imobilizarile in curs pana la data receptiei finale, ultimul proces verbal de receptie la acest imobil fiind incheiat la data de 25.07.2006.

De asemenea, pe perioada 01.01.2005 – 2007, societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea materialelor si echipamentelor achizitionate si a lucrarilor de constructii efectuate la imobilul Hala 2 in suma de ..... lei care potrivit constatarilor, trebuiau inregistrate in contul privind imobilizarile in curs pana la data receptiei finale, ultimul proces verbal de receptie la acest imobil fiind incheiat la data de 12.01.2007.

Contestatoarea sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli, *“in integralitatea lor”* au fost efectuate pentru modernizarea celor doua imobile fara sa procedeze la o analiza a acestora pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului .

In acest sens, societatea sustine ca in ceea ce priveste lucrarile constand in decopertat tencuiala exterior/interior, inlocuit hidroizolatie fundatie, inlocuit hidroizolatie acoperis, refacut instalatie electrica, etc. organul de inspectie fiscala *“trebuia sa se pronunte prin precizarea diferentei intre parametrii tehnici functionali ai instalatiilor noi fata de cele inlocuite si a sporirii gradului de ambient si confort fata de situatia anterioara.”*

In drept, pe anul 2003 sunt incidente prevederile art.7 alin.1 si art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit care prevad:

*“ (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”*

*“ART.9*

*(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”*

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

*“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.”*

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

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

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

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

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

Pe perioada 2004 – 2007 sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

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

Ale art.21 alin.1 din același act normativ, potrivit carora:

*“(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.”*

Si ale art.24 alin.1, alin.3 lit.d si alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*[...]*

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

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

*(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

*a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”*

Avand in vedere cele de mai sus se retine ca o cheltuiala este deductibila dacă este efectuată în scopul realizării de venituri.

Astfel, in ceea ce priveste cheltuielile cu materialele, echipamentele achizitionate si lucrarile constructii efectuate pentru investitii la cele doua imobile Hala 1 si Hala 2 organele de inspectie fiscala au constatat, asa cum se precizeaza la pag.130 si pag. 142 din raportul de inspectie fiscala, ca acestea, ” *in integralitatea lor au avut ca efect modernizarea halei respective si marirea gradului de confort si ambient pentru imbunatatirea conditiilor de lucru ale societatii*” avand in vedere precizarile societatii din raspunsul la nota explicativa din data de 01.10.2008(anexa 169 la raportul de inspectie fiscala) referitor la “*gradul ridicat de degradare al caldirii din O*”.

Ca urmare, se retine ca prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli reprezinta cheltuieli cu modernizarile ce majoreaza valoarea imobilelor si care trebuiau evidentiata in contul 231”*Imobilizari curs*“ pana la data receptiilor finale urmand a fi recuperate pe calea amortizarii, fara sa efectueze o analiza a acestora pe baza de documente in vederea stabilirii daca societatea a efectuat numai investitii sau daca au fost efectuate si lucrari de reparatii.

Din analiza documentelor prezentate de societate la nota explicativa inregistrata sub nr..... prezentate in anexa 147 la raportul de inspectie fiscala, respectiv devize de lucrari in constructii si procese verbale de predare primire rezulta ca au fost executate lucrari de constructii

la cele doua imobile, constand in: turnat beton armat pentru pavaj, **vopsit interior/exterior, inlocuit hidroizolatie acoperis**, constructie interioara, compartimentari cu rigips, montat tavan fals, tamplarie termopan, amenajat grupuri sanitare, montat centrala termica si aparat de aer conditionat, **refacut instalatie electrica existenta**, placat gresie, lipit mocheta, **refacut acoperis, refacut pereti zidarie BCA si caramida, tencuit, gletuit si vopsit**,etc.

Potrivit celor de mai sus se retine ca din devizele de lucrari rezulta ca au fost efectuate atat lucrari de investitii ce au ca efect creșterea gradului de confort și ambient cat si lucrari de reparatii cum sunt vopsit interior/exterior, refacere pereti BCA si caramida, refacere instalatie electrica existenta, etc., lucrari care au avut ca efect aducerea la parametrii tehnici initiali si nu la imbunatatirea acestora si marirea gradului de confort si ambient.

In acelasi sens este si punctul de vedere al directiei de specialitate – Directia generala de legislatie si reglementare in domeniul activelor statului din Ministerul Finantelor Publice, exprimat intr-o speta asemanatoare, prin adresa nr.....:

*“ Din punctul de vedere al atributiilor noastre si in conformitate cu prevederile legale [...] exemplificam ca, in categoria lucrarilor de reparatii intra lucrari de genul: zugraveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolatiei, [...] inlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natura (inlocuirea gresiei, faiantei, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), inlocuirea unor retele electrice, termice de canalizare existente si uzate si altele de acest gen.*

*In categoria lucrarilor de modernizare, in cazul de fata cladiri, intra lucrari de genul: consolidari, compartimentari, tavane false, pereti despartitori, montari de ferestre si usi PVC cu geam termopan, balustrade inox, placari pereti cu rigips, lucrari de instalatie electrica noi sau care conduc la o putere sporita fata de vechile instalatii si altele de aceeași natura care conduc la imbunatatirea gradului de confort si ambient sau la reabilitarea si modernizarea termica a acestora.”*

Ca urmare a celor prezentate si avand in vedere si prevederile pct.93 si 94 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit carora :

*“93. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.*



**94. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.**

**(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.**

*Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.”*

In concluzie, se retine ca necesara reanalizarea cheltuielilor cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii efectuate la cele doua imobile si incadrarea acestora in categoria reparatiilor si/sau a modernizarilor iar pe cale de consecinta inregistrarea acestora pe cheltuieli curente sau in categoria imobilizarilor in curs pana la receptia lucrarilor.

De retinut este faptul ca in ceea ce priveste imobilul Hala 2, la acesta s-au efectuat cheltuieli cu reparatii si modernizari pe perioada 2005 – 2007, fara ca organele de inspectie fiscala sa menționeze dacă pe perioada 01.01.2005 – 16.01.2006, imobilul sa afla în folosința societății, așa cum a constatat la capitolul TVA , acesta fiind motivul pentru nu a fost acceptată la deducere taxa pe valoarea adăugată aferente materialelor și serviciilor achiziționate în vederea efectuării lucrărilor de construcții la acest imobil.

Așa cum s-a reținut și la pct.1.c) de la capitolul TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ din decizie, societatea a depus în susținere o “Promisiune bilaterala de vanzare-cumparare” din data de 15.11.2002 prin care SC CO SA promite sa vanda si C promite sa cumpere hala si terenul aferent si prin care se precizeaza “Pana la momentul semnarii antecontractului, C este autorizata sa efectueze exclusiv pe cheltuiala sa, modernizari si reparatii la constructie in schimbul dreptului de folosinta gratuita a acestuia” sustinand ca pe perioada 01.01.2005 – 16.01.2006 imobilul se afla in folosinta societatii contestatoare.

Potrivit celor de mai sus, în funcție de documentul prezentat de societatea contestatoare se va stabili dacă imobilul este închiriat pe această perioadă, se vor avea în vedere prevederile art.24 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

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

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

și se va analiza dacă cheltuielile cu materialele, echipamentele achiziționate și cu lucrările de construcții efectuate la acest imobil reprezintă modernizări sau reparații și în funcție de cele constatate la reanalizare se va stabili tratamentul fiscal al acestora.

De asemenea, referitor la argumentul contestatoarei potrivit caruia *“organele de inspectie fiscala in mod eronat au cumulat lucrarile de reparatii efectuate la mai multe sedii si obiective de lucru ale SC C SRL impreuna cu cele efectuate la Hala 1 si le-au atribuit in exclusivitate Halei 1, conform Anexei 147”,* si din analiza anexei 166 privind situatia achizitiilor de materiale si lucrari de constructii pentru investitiile la Hala 1, pe anul 2005, comparativ cu anexa 147 privind situatia achizitiilor de materiale si lucrari de constructii pentru investitiile la cele doua imobile prezentate de contestatoare si avuta in vedere de organele de inspectie fiscala, rezulta ca in cuantumul cheltuielilor cu materialele si lucrarilor de constructii avute in vedere au fost luate in calcul eronat facturile nr.....afereanta materialelor achizitionate in suma de ..... lei pentru sediul din P, nr..... afereanta materialelor achizitionate in suma de ...lei pentru Hala 2, nr.....afereanta materialelor achizitionate in suma de ..... lei pentru sediul din P și nr..... afereanta materialelor achizitionate in suma de ... lei lei pentru obiectivul Z.

De asemenea, din analiza anexei 177 privind situatia achizitiilor de materiale si lucrari de constructii pentru investitiile la Hala 2, pe anul 2005, comparativ cu anexa 147 privind situatia achizitiilor de materiale si lucrari de constructii pentru investitiile la cele doua imobile prezentate de contestatoare si avuta in vedere de organele de inspectie fiscala rezulta ca in cuantumul cheltuielilor cu materialele si lucrarile de constructii pentru investitii la Hala 2 au fost luate in calcul eronat facturile nr..... afereanta materialelor achizitionate in suma de ... lei pentru Hala 1, nr....., nr..... si nr.....afereante materialelor achizitionate in suma de .... lei, .... lei si ....lei pentru sediul din P, nr..... afereanta materialelor achizitionate in suma de .... lei pentru sediul din I, nr..... afereanta materialelor achizitionate in suma de .....lei pentru obiectivul Z, precum si alte facturi de achizitie a materilelor pentru sediile din P, G, C si P.

Fata de cele prezentate, se retine ca necesara reanalizarea cuantumului cheltuielilor cu materialele achizitionate aferente celor doua

imobile la care s-au efectuat cheltuieli cu reparatiile si modernizarile atat pe anul 2005 cat si pe perioadele 2003 – 2004 si 2006 - 2007.

Potrivit celor prezentate se va desfiinta decizia de impunere prin care s-a stabilit impozit pe profit virat in plus pentru aceste cheltuieli urmand ca organele de inspectie fiscala procedeze la reanalizarea acestora in functie de cele precizate in prezenta decizie si sa recalculeze cuantumul impozitului pe profit virat in plus, daca este cazul.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, potrivit carora:

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

**3.b) Referitor la suma de ..... lei reprezentand cheltuieli cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii utilizate pentru lucrarile de reparatii la Hala 1,** cauza supusa solutionarii solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra deductibilitatii acestora in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat daca la data receptiilor partiale societatea a pus in functiune partea de imobil receptionata partial.

Perioada verificata: 2003 -2007.

In fapt, pe perioada 2003 – 2007, societatea a inregistrat in conturile 212 *”Constructii”* si 214 *“Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”* contravaloarea cheltuielilor cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii efectuate pentru investitii la Hala 1 si a calculat si inregistrat cheltuieli cu amortizarea aferenta pe masura efectuării lucrarilor de investitii si nu la data receptiei finale.

Organele de inspectie fiscală au constatat că în mod eronat societatea a înregistrat contravaloarea cheltuielilor cu materialele, echipamentele în sumă de ..... lei în contul de imobilizări pe măsura efectuării acestora și nu la data recepției finale astfel că, pe perioada verificată au fost considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil. Totodată, s-a procedat la recalcularea cheltuielilor deductibile cu

amortizarea acestor investiții înregistrată de societate, în funcție de ultimul proces verbal de recepție,

Contestatoarea sustine ca aceste cheltuieli sunt deductibile avand in vedere ca investitiile efectuate la imobilele existente sub forma cheltuielilor ulterioare majoreaza valoarea de intrare a acestora si se recupereaza pe calea amortizarii.

In drept, pe anul 2003 sunt incidente prevederile art.7 alin.1 si art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit care prevad ca :

*“ (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”*

*“ART.9*

*(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”*

De asemenea, sunt incidente prevederile art.4 lit.d) si art.11 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicata:

*“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.”*

*“ART. 11*

***Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare.”***

Potrivit pct.11 si 12 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997:

***“11. Amortizarea mijloacelor fixe se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe și se include în cheltuielile de exploatare.***

***12. Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:***

**g) în cazul investițiilor puse în funcțiune parțial sau total, cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe, valoarea stabilită prin situațiile de lucrări, la data punerii în funcțiune.**

**Această valoare se consemnează în procesul-verbal de punere în funcțiune. La terminarea investițiilor și la trecerea lor în categoria mijloacelor fixe, valoarea de intrare se majorează cu eventualele cheltuieli efectuate între data punerii în funcțiune și data întocmirii procesului-verbal de punere în funcțiune;”**

Pe perioada 2004 – 2007, sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

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

Ale art.21 alin.1 din același act normativ, potrivit carora:

*“(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.”*

Si ale art.24 alin.1, alin.3 lit.d si alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*[...]*

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

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

*(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

*a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca investitiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majoreaza valoarea mijlocului fix si se recupereaza prin includerea amortizarii calculate potrivit legii in cheltuielile de exploatare.

Amortizarea se determina prin aplicarea cotei de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune .

Ca urmare investitiile pot fi puse in functiune la data receptiei partiale sau finale. La data receptiei partiale valoarea se stabilește pe baza procesului-verbal de predare-primire încheiat între constructor și beneficiar.

Potrivit celor prezentate se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca eronat societatea a evidenciat in conturile 212 "Constructii" si 214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale" valoarea materialelor, echipamentelor si lucrarilor de constructii si a inregistrat cheltuieli cu amortizarea pe masura efectuării acestora si nu la data receptiei finale fara sa analizeze daca societatea detine documente de receptii partiale si fara sa analizeze daca la data receptiilor partiale constructia a fost pusa in functiune.

Totodata, in ceea ce priveste suma de .....lei reprezentand cheltuieli cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii utilizate pentru lucrarile de reparatii la Hala 1 evidenciate in conturile de imobilizari si amortizate pe masura efectuării investitiilor si nu la data receptiei finale, neacceptate la deducere pe anul 2007 de catre organele de inspectie fiscala, se impune a se reanaliza daca acestea apartin acestui imobil sau daca se refera la anul 2007, avand in vedere ca imobilul Hala 1 a fost vandut in luna octombrie 2006, potrivit constatarilor de la pag.151 din raportul de inspectie fiscala.

Ca urmare, se va desfiinta decizia de impunere si pentru aceste cheltuieli urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cheltuielile cu materialele și echipamentele înregistrate de societate în conturile 212 "Constructii" si 214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale" stabilite ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil in functie de

considerentele deciziei. Urmare a celor constatate la reanalizare se va recalcula cuantumul impozitului pe profit stabilit in plus, daca este cazul.

**4. Referitor la cheltuielile cu valoarea neamortizata în sumă de .....lei a imobilului Hala 1 rezultata ca urmare a vanzarii acesteia,** cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra cuantumului valorii ramasa neamortizata a imobilului Hala 1 vandut inainte de a fi amortizat complet, in conditiile in care la cap.V.3a) din prezenta decizie s-a dispus reanalizarea de catre organele de inspectie fiscala a valorii investitiilor care majoreaza valoarea imobilului, recalcularea acesteia influentand cuantumul valorii ramase neamortizate a imobilului.

Perioada verificata: 2003 – 2007.

In fapt, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu valoarea ramasa neamortizata a imobilului Hala 1 in suma de .....lei ca urmare a vanzarii in luna octombrie 2006 a acestui imobil pe motiv ca vanzarea nu a fost efectuata prin unitati specializate sau licitatie organizata potrivit legii. Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada 2003 – iulie 2006 s-au efectuat lucrari de investitii in valoare totala de .....lei din care amortizate la data vanzarii in suma de ..... lei.

Contestatoarea sustine ca valoarea neamortizata in suma de ..... lei rezulta ca urmare a includerii in valoarea imobilului, de catre organul de inspectie fiscala, a cheltuielilor cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii in suma de ..... lei inregistrate de societate pe cheltuieli curente si a cheltuielilor cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii in suma de ..... lei pe care societatea le-a inregistrat in conturile de imobilizari si a calculat amortizare pe masura efectuarii investitiilor si nu la data receptiei finale, fara sa analizeze natura acestora precum si ca urmare a cumularii cheltuielilor cu reparatiilor de la alte sedii si de la Hala 2.

De asemenea, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au evaluat eronat investitiile efectuate la Hala 1 ca fiind in suma de ..... lei prin raportul de inspectie fiscala in timp ce prin decizia de impunere, prin cumularea pe ani a valorilor considerate de organele de inspectie fiscala ca fiind investitii, rezulta suma de ..... lei.

In drept, potrivit prevederilor art.24 (15) din Legea nr.571/2001 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. **Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii”***

Fata de prevederile legale de mai sus societatea nu aduce argumente in sensul ca valoarea ramasa neamortizata ca urmare a vanzarii imobilului Hala 1 nu ar reprezenta cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil, argumentele prezentate se refera la cuantumul valorii ramasa neamortizata, respectiv la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au stabilit corect valoarea investitiilor cu care se majoreaza valoarea imobilului.

Potrivit celor analizate la cap.V. pct.3.a) si 3.b) din prezenta decizie, pe cale de consecință, se impune reanalizarea de catre organele de inspectie fiscala a cheltuielilor cu investitiile efectuate la imobilul Hala 1 pe perioada 2003 – 2006 și in functie de cele constatate la reanalizarea cheltuielilor cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii pentru efectuarea investitiilor la acest imobil, se va reanaliza cuantumului valorii ramase neamortizata, ce reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil.

Totodata, se retine sustinerea contestatoarei potrivit careia valoarea de ..... lei a investitiilor efectuate pe perioada 2003 – octombrie 2006 la imobilul Hala 1, stabilita la pag.151 din raportul de inspectie fiscala si prin decizia de impunere contestata nu corespunde cu valoarea investitiilor stabilita prin cumularea pe ani a acestora, prin acelasi raport de inspectie fiscala la pag.128 , 131, 134, 135, 138, 140, 150 si 156, fiind in suma de .....lei, fapt pentru care organele de inspectie fiscala vor



analiza si acest aspect si vor stabili valoarea reala a investitiilor la acest imobil precum si valoarea ramasa neamortizata.

Ca urmare se va desfiinta decizia de impunere si pentru acest capat de cerere urmand ca in functie de cele prezentate in considerente sa se reanalizeze cuantumul valorii ramase neamortizate si sa se recalculeze, daca este cazul, impozitul pe profit stabilit ca fiind virat in plus.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei in temeiul art.4(1) lit.g), 4(2), 9(1) si (2), 22, 23(2) lit.i), 24(1) si (2) din OG nr.7/20014 privind impozitul pe venit, art.9(1) si (2) si 24 din HG nr.54/2003, art.19, 21(1), (3) lit.d), (4) lit.k, 24(1), 24(3) lit.d), 24(11), 24(15), art.55(1), (2) lit.k), (3)lit.g), art.78(1)lit.e), art.79, art.141(2)lit.k/e, (3), art.126(1), (9) , art.128, art.129, art.137 si art.140 art.145(1), (2) lit.a), (3) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12, 22, 68, 70, 106 din HG nr.44/2004, art.18,23 si 24 din Legea nr.19/2000, art.101 (1) din Legea nr.346/2002, art.26 din Legea nr.76/2002, art.51(2) lit.a), art.256(5), 258(1), (2) din Legea nr.95/2006, art.4(2) din OUG nr.158/2005, art.7(1) din Legea nr.200/2006, art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994, pct.9, 11,12 din HG nr.909/1997, art.7, art.9(1), (3), (7) lit.o din Legea nr.414/2002 coroborate cu art.206, art.207 si art.209 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

## **DECIDE**

1. Respingerea contestatiei formulata de SC C SRL impotriva Decizie de impunere, ca neintemeiata pentru

- impozit pe venitul din salarii;
- accesorii aferente impozitului pe venitul din salarii;
- impozit pe venituri din alte surse;
- accesorii aferente impozitului pe venituri din alte surse;
- CAS datorata de angajator;
- accesorii aferente CAS datorata de angajator;
- CAS datorata de asigurati;
- accesorii aferente CAS datorata de asigurati;
- contributia sociala pentru accidente si boli profesionale;
- accesorii aferente contributiei sociale pentru accidente si boli profesionale;
- contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;

accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;  
CASS datorata de angajator;  
accesorii aferente CASS datorata de angajator;  
CASS datorata de asigurati;  
accesorii aferente CASS datorata de asigurati;  
contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice si fizice;  
accesorii aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice si fizice;  
contributia angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;  
accesorii aferente contributiei angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;  
impozit pe venituri din alte activitati constatat ca fiind virat in plus;  
TVA neacceptata la deducere.

2. Respingerea contestatiei formulata de SC C SRL impotriva Deciziei de impunere, ca nemotivata pentru varsaminte de la persoane juridice juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate;  
accesorii aferente varsamintelor de la persoane juridice juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate;  
accesorii aferente CAS datorata de angajator;  
accesorii aferente CAS datorata de asigurati;  
accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;  
accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de asigurati;  
accesorii aferente CASS datorata de angajator;  
accesorii aferente CASS datorata de asigurati.

3. Desfiintarea deciziei de impunere pentru :  
TVA ;  
accesorii aferente TVA  
impozit pe profit stabilit ca fiind virat in plus,  
urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, in functie de cele precizate in cuprinsul deciziei.

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